

A Declaração de Bens e Direitos: entre Confissão, Efeito Informativo ou Constitutivo

The Declaration of Assets and Rights: between Confession, Informational or Constitutive Effect

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo. *E-mail*: schoueri@lacazmartins.com.br.

Guilherme Galdino

Doutorando e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo. *E-mail*: guigaldinoc@gmail.com.

Recebido em: 6-7-2024 – Aprovado em: 21-10-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.12.2024.2581>

Resumo

O presente artigo tem como objetivo examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, se prestar informações no âmbito da declaração de bens e direitos têm o condão de confessar ou constituir algo. Para tanto, analisa-se se a declaração de bens e direitos possui efeitos meramente informativos ou se seriam eles confessórios. Posteriormente, aborda-se se a declaração de bens e direitos teria efeito constitutivo. Mais especificamente, se haveria uma constituição dos valores indicados como custo de aquisição na declaração de bens e direitos. Nesse passo, pretende-se demonstrar que: de um lado, a declaração de bens e direitos possui efeito informativo, sem importar confissão, tampouco vincular o Fisco ou o contribuinte; e, de outro, a declaração de bens e direitos não possui, em regra, efeito constitutivo.

Palavras-chave: Imposto de Renda das Pessoas Físicas, declaração de bens e direitos, efeito constitutivo, confissão, efeito informativo.

Abstract

This article aims to examine, from a legal-dogmatic perspective, whether providing information within the scope of the declaration of assets and rights has the power to serve as a confession or to constitute something. To this end, it analyzes whether the declaration of assets and rights has merely informative effects or if it has confessional effects. Subsequently, it discusses whether the declaration of assets and rights would have a constitutive effect, specifically, in case of the values indicated as acquisition cost in the declaration of assets and rights. This article aims to demonstrate that, on the one hand, the declaration of assets and rights has an informative effect, without involving

confession and is not binding on the Tax Authorities or the taxpayer, and, on the other hand, the declaration of assets and rights does not, as a rule, have constitutive effect.

Keywords: Personal Income Tax, declaration of assets and rights, constitutive effect, confession, informative effect.

Introdução

No bojo da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (“DIRPF”), existe a chamada *declaração de bens e direitos*. Cabe ao contribuinte pessoa física nela relacionar todos os bens e direitos que fizeram parte do seu patrimônio (e de seus dependentes indicados na DIRPF), bem como os bens e direitos que foram adquiridos e alienados no decorrer do respectivo ano-base¹.

Por se tratar de informações prestadas pelo contribuinte, surgem questões em torno dos efeitos dessa declaração. Ao informar um bem ou direito adquirido por determinado custo, poder-se-ia indagar se o contribuinte estaria *confessando* algo e/ou *constituindo* o valor do custo de aquisição. Esse é precisamente o objeto deste artigo. Pretende-se examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, tendo em vista o ordenamento jurídico-brasileiro, se prestar informações no âmbito da declaração de bens e direitos tem o condão de confessar ou constituir algo.

No tópico 1, examinar-se-á se a declaração de bens e direitos possui efeitos meramente informativos ou se seriam eles confessórios. Seja sob a perspectiva do Fisco, seja sob o ponto de vista do contribuinte, busca-se averiguar se a declaração de bens e direitos importaria uma vinculação ao que fora informado.

Em seguida, no tópico 2, analisar-se-á se a declaração de bens e direitos teria efeito constitutivo. Mais especificamente, se haveria uma constituição dos valores indicados como custo de aquisição na declaração de bens e direitos.

1. Da ausência de “confissão” na declaração de bens e direitos

Com o intuito de combater a sonegação fiscal mediante um controle indireto da renda do contribuinte, a declaração de bens e direitos tem um efeito informativo. Extrai-se daí a impossibilidade jurídica de se tomar eventual indicação de valores pelo contribuinte como se fato incontroverso fosse.

Introduzida no Brasil pelo art. 51 da Lei n. 4.069, de 11 de junho de 1962, a declaração de bens e direitos tornou-se um dever dirigido aos contribuintes pessoas físicas, para que relacionassem certo conjunto de bens e direitos detidos, indicando os respectivos valores. Conforme relata Bulhões Pedreira, a necessidade de impor esse dever tem origem na experiência do Fisco, ao se deparar com o descompasso entre o crescimento do patrimônio imobiliário de contribuintes – revelado pela declaração de elevados aluguéis recebidos – em comparação à baixa

¹ Cf. art. 11 da IN RFB n. 2.178/2024.

renda obtida durante os anos-calendário em que os respectivos bens foram adquiridos². Constatase, assim, o objetivo da instituição da declaração de bens e direitos: combater a sonegação fiscal mediante um cotejo dos rendimentos informados com a variação patrimonial do declarante.

Com a exigência da declaração de bens e direitos, ao lado da declaração de rendimentos, captura-se o chamado *patrimônio a descoberto*, correspondente ao aumento patrimonial do contribuinte sem respaldo suficiente dos rendimentos antes declarados. Daí a lição de Henry Tilbery, ao observar que “[o] sonegador se trai ou pelo enriquecimento ou pelos gastos, incompatíveis com a renda oferecida para tributação”³. A finalidade legal da declaração de bens e direitos encontra-se, pois, em servir de meio eficiente de combate à sonegação fiscal⁴, como um mecanismo de “controle indireto do montante da renda declarada pelas pessoas físicas”⁵.

Apesar da previsão, à época, de que o patrimônio a descoberto seria tributável na cédula H⁶, entendia-se que, rigorosamente, a declaração de bens e direitos não criaria uma hipótese tributária⁷. Na verdade, a declaração de bens e direitos serviria de elemento apenas indiciário para a avaliação de aumento patrimonial sem fundamento⁸. Em si, a configuração do patrimônio a descoberto não implicaria acréscimo patrimonial tributável, pois o contribuinte bem poderia provar o aumento patrimonial a partir de rendimentos não tributáveis⁹. Em vista disso, a doutrina rechaçava a afirmação de que a alteração no valor de bens presentes no patrimônio da pessoa física daria azo à incidência do IRPF, pois a constatação do patrimônio a descoberto implicaria a inversão do ônus da prova, uma vez que caberia ao contribuinte comprovar o acréscimo patrimonial com rendimentos não tributáveis¹⁰.

² Cf. PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 23-6.

³ TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito tributário: estudos de problemas tributários*. 3ª coletânea. São Paulo: J. Bushatsky, 1971, p. 189-379 (287).

⁴ Cf. VAZ, Carlos. *A potencialidade da declaração de bens como instrumento de controle da Administração Fiscal*. Mestrado de Administração Pública na Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getulio Vargas. Rio de Janeiro, 1974, p. 28.

⁵ PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 23-6.

⁶ Cf. art. 52 da Lei n. 4.069/1962. Sobre essa incidência, cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 324.

⁷ Cf. TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito tributário: estudos de problemas tributários*. 3ª coletânea. São Paulo: J. Bushatsky, 1971, p. 189-379 (287).

⁸ Cf. NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014, p. 72-73.

⁹ Cf. art. 52 da Lei n. 4.069/1962.

¹⁰ Cf. PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 23-8 e 23-9; TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.).

Essa conclusão é mantida até hoje, inclusive pela Receita Federal do Brasil (“RFB”)¹¹, ao afirmar que a cobrança do IRPF sobre renda comprovada por via indireta¹² não revela uma alteração ou ampliação da sua hipótese tributária. Pela via da declaração de bens e direitos, a legislação tributária simplesmente assegura o alcance do IRPF, mesmo quando o contribuinte não preste as informações ou não apresente, adequadamente, os documentos que lhe foram solicitados.

Para o ano de 1962, a indicação dos valores dos bens relacionados na declaração foi facultativa¹³, em vista da possibilidade de o contribuinte não se recordar do preço do bem ou direito, ou não ter documento para comprová-lo¹⁴. Tornou-se obrigatória a informação, todavia, para os anos seguintes¹⁵.

Desde a sua instituição, entende-se que nem o Fisco (1.1) nem o contribuinte (1.2) estão vinculados aos valores dos bens relacionados na declaração de bens e direito¹⁶. Daí o efeito da declaração de bens e direitos ser meramente informativo.

1.1. Da ausência de vinculação do Fisco

Sob a perspectiva do Fisco, não existe qualquer vinculação¹⁷, pois aquele tem o direito de exigir a prova de que o valor discriminado na declaração reflete, efetivamente, o valor presente do respectivo instrumento¹⁸. Por isso, existe a necessidade de o contribuinte guardar consigo o instrumento a comprovar tal valor¹⁹.

Direito tributário: estudos de problemas tributários. 3ª coletânea. São Paulo: J. Bushatsky, 1971. v. p. 189-379 (288); TILBERY, Henry. Análise do instituto da declaração de bens face ao Imposto de Renda. In: TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito tributário*. São Paulo: J. Bushatsky, 1972, p. 13-70 (30).

¹¹ Cf. RFB, Solução de Consulta Interna Cosit n. 6, de 30 de agosto de 2021.

¹² Cf. art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/1988, art. 42 da Lei n. 9.430/1996, art. 6º da Lei n. 8.021/1990, e art. 47, XIII, do RIR/2018.

¹³ Cf. arts. 64, § 1º, b, e 216 do Decreto n. 51.900/1963, que editou o Regulamento do Imposto de Renda de 1963.

¹⁴ Cf. REZENDE, Tito. *A declaração de bens e seus numerosos problemas*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 1963. v. XLII, p. 16.

¹⁵ Cf. art. 101 do Decreto n. 58.450/1966, que editou o Regulamento do Imposto de Renda de 1966. Sobre a faculdade de indicar também o valor de mercado, cf. TILBERY, Henry. Análise do instituto da declaração de bens face ao Imposto de Renda. In: TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito tributário*. São Paulo: J. Bushatsky, 1972, p. 13-70 (38). Atualmente, cf. art. 24 da Lei n. 8.981/1995, e art. 25 da Lei n. 9.250/1995.

¹⁶ Cf., e.g., REZENDE, Tito. *A declaração de bens e seus numerosos problemas*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 1963. v. XLII, p. 16-17.

¹⁷ Para a diferença entre o lançamento de tributo por homologação praticado mediante declaração de rendimentos e a declaração de bens e direitos, cf. tópico 2.3, *infra*.

¹⁸ Cf. REZENDE, Tito. *A declaração de bens e seus numerosos problemas*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 1963. v. XLII, p. 16-17.

¹⁹ Cf. REZENDE, Tito. *A declaração de bens e seus numerosos problemas*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 1963. v. XLII, p. 16-17.

A declaração de bens e direitos não passa de um espelho dos documentos comprobatórios dos valores, pois sua função é a de meramente refletir, com finalidade informativa, o previsto em tais documentos. O Fisco não se torna vinculado ao que foi declarado.

É bastante evidente, no ordenamento, a razão para o caráter não vinculativo da informação apresentada na declaração. A função da declaração de bens e direitos consiste justamente na obtenção de informações pertinentes ao interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Acatar qualquer informação prestada pelo contribuinte significaria, em última instância, admitir o poder de o contribuinte informar o que quisesse, vinculando o Fisco. No entanto, é certo que o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos presentes nas declarações de bens e direitos. Afinal, poderá o contribuinte estar encobrindo sonegações, seja pela diminuição dos valores dos bens, seja pelo exagero dessa valoração ou ainda por arrolar bens inexistentes, de sorte a poder revelar, no futuro, maior renda a partir da sua alienação por somas elevadas²⁰.

Desse modo, sob o ponto de vista do Fisco, a indicação de valores na declaração de bens e direitos tem o condão de informá-lo, não de vinculá-lo. A mesma conclusão obtém-se ao se examinar tal declaração sob a perspectiva do contribuinte.

1.2. Da ausência de vinculação do contribuinte: o afastamento da natureza confessoria

Igualmente, sob a perspectiva do contribuinte, a declaração de bens e direitos não importa uma vinculação ao que fora informado, *i.e.*, não revela uma confissão. Basta cotejar (i) a voluntariedade, (ii) o objeto e (iii) os efeitos da confissão com aqueles da declaração de bens e direitos para verificar as diferenças.

Quanto à (i) voluntariedade, a confissão consiste em ato, *voluntário*, em que se admite a ocorrência de fato contrário ao interesse daquele que confessa e favorável ao interesse da parte contrária²¹. Aliás, eventual coação é um motivo de revogação da confissão²², pois haveria a perda da liberdade da declaração do confitente quando há forte pressão²³. Por sua vez, a declaração de bens e direitos constitui um *dever* a ser praticado pelo sujeito passivo, em que este deve relacionar e

²⁰ Cf. REZENDE, Tito. *A declaração de bens e seus numerosos problemas*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 1963. v. XLII, p. 36.

²¹ Cf. art. 389 do Código de Processo Civil.

²² Cf. art. 393 do Código de Processo Civil.

²³ Cf. MARINS, Graciela. Da confissão: arts. 389 a 395. In: TUCCI, José Rogério Cruz e *et al* (coord.). *Código de Processo Civil anotado*. [S.l.]: AASP/OAB, 2018, p. 650.

indicar os respectivos valores de todos os seus bens e direitos, salvo aqueles expressamente excluídos pela legislação tributária (*e.g.*, bens de valores módicos²⁴).

No que diz respeito ao (ii) objeto, a confissão envolve apenas *fato*, não *direito*, podendo haver confissão de um fato acerca do qual se discorda de sua qualificação jurídica²⁵. Não se trata de reconhecimento do pedido formulado pelo autor (“*confessio in iure*”)²⁶, mas de mera comprovação da (in)ocorrência de um fato (“*confessio in iudicio*”)²⁷⁻²⁸. Em poucas palavras, é possível o réu confessar que matou alguém (ocorrência de um fato); não tem sentido jurídico ele confessar que deve ser preso e por quanto tempo (apreciação jurídica). Há ainda limitação acerca de quais fatos podem ser objeto de confissão, pois não se admite a confissão de fatos relativos a direitos indisponíveis²⁹ (*e.g.*, “confissão apenas da mãe não basta para excluir a paternidade”³⁰). Aliás, esse fato deve ser contrário ao interesse do confitente e favorável ao da outra parte.

Já o objeto da declaração de bens e direitos envolve, além de fatos, apreciação jurídica³¹, na medida em que o sujeito passivo deverá apreciar juridicamente se determinado bem ou direito deve ou não ser informado. Em caso afirmativo, ele deverá indicar em qual grupo (*e.g.*, bens imóveis, móveis, fundos etc.) o bem ou direito será arrolado. Uma vez decidido o grupo, será necessário selecionar o respectivo código (*e.g.*, os bens imóveis são divididos em prédio residencial, co-

²⁴ Cf., *e.g.*, art. 25 da Lei n. 9.250/1995, e art. 11 da IN RFB n. 2.178/2024. Para a contraposição entre o caráter voluntário da confissão e o compulsório da declaração, cf., *e.g.*, ADAMY, Pedro Augustin. Obrigações acessórias e persecução criminal: limites da utilização de informações fiscais no processo penal. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 215-239 (221).

²⁵ Cf., *e.g.*, PASSOS, J. J. Calmon de. Confissão (direito processual civil) – I. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 18, p. 1-13 (3); MARRINS, Graciela. Da confissão: arts. 389 a 395. In: TUCCI, José Rogério Cruz e *et al* (coord.). *Código de Processo Civil anotado*. [S.l.]: AASP/OAB, 2018, p. 646.

²⁶ Cf. PASSOS, J. J. Calmon de. Confissão (direito processual civil) – I. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 18, p. 1-13 (1).

²⁷ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral: eficácia jurídica, determinações inexas e anexas, direitos, pretensões, ações*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. v. 5, p. 425.

²⁸ Para a distinção a partir do direito romano clássico, cf. COSTA, Moacyr Lobo da. Confissão e reconhecimento do pedido. *Revista da Faculdade de Direito* v. 62, n. 2, 1967, p. 167-212 (167 e ss.).

²⁹ Cf. art. 392 do Código de Processo Civil.

³⁰ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de processo civil comentado*. 17. ed. São Paulo: RT, 2018, p. 1.023.

³¹ Sobre a declaração de rendimentos, mas extensível aqui, cf. VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937, p. 253-270 (258-259); SOUSA, Rubens Gomes de. A retificação das declarações de Imposto de Renda viciadas por erro de direito. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 275-291 (281-282).

mercial, galpão etc.), além de sua localização (país). Ademais, caberá ao sujeito passivo apresentar o custo de aquisição, acerca do qual se poderá discutir, dentre outras questões, se o valor a ser indicado é o histórico ou o corrigido (ou atualizado)³², bem como qual seria propriamente o valor de aquisição em caso de ausência de preço pago (*e.g.*, doações, permutas), considerando-se que, nessa situação, a legislação exige a adoção do valor mais adequado, conforme o caso, a partir de critérios substitutivos³³.

No que se refere aos (*iii*) efeitos, a confissão dispensa prova do fato confessado³⁴, pois há presunção de sua veracidade e preclusão (lógica) de se provar o contrário; servindo, assim, como um dos meios de prova a serem considerados pelo juiz³⁵⁻³⁶. Por sua vez, a declaração por parte do sujeito passivo consiste justamente em facilitar o trabalho do Fisco, o qual deverá efetuar o controle e a verificação do que foi informado pelo sujeito passivo³⁷. A declaração não exime, desse modo, o contribuinte de ter de apresentar os documentos hábeis à comprovação do que foi informado, muito menos obsta a atuação do Fisco de investigar a veracidade do que foi declarado.

Diante da comparação entre a *confissão* e a *declaração de bens e direitos*, torna-se evidente que o contribuinte, ao relacionar seus bens e direitos, indicando o valor de aquisição, nada confessa. A *confissão* é voluntária, limita-se a fatos e dispensa prova do fato confesso, além de importar preclusão de se provar o contrário. Já a *declaração de bens e direitos* é uma obrigação, envolve apreciação jurídica de fatos e não afasta a possibilidade de se investigar e provar a veracidade das informações ali acostadas. A Tabela 1 abaixo ilustra essas diferenças:

<i>Crítérios</i>	<i>Confissão</i>	<i>Declaração de bens e direitos</i>
Voluntariedade	Voluntária	Obrigatória

³² Cf., *e.g.*, RFB, Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21 de julho de 2010.

³³ Cf. art. 16 da Lei n. 7.713/1988. Sobre esse ponto, cf. TILBERY, Henry. *O novo Imposto de Renda do Brasil*: comentário à Lei n. 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária. São Paulo: IOB, 1989, p. 67-68.

³⁴ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte geral: bens, fatos jurídicos. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. v. 2, p. 456.

³⁵ Cf. DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm, 2015. v. 2, p. 164-167. Voltando-se à perspectiva tributária, cf. VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937, p. 253-270 (259).

³⁶ Cf. art. 371 do Código de Processo Civil.

³⁷ Sobre a declaração de rendimentos, mas extensível aqui, cf. VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937, p. 253-270 (259).

Objeto	Fato contrário ao interesse daquele que confessa e favorável ao interesse da parte contrária	Fato com a respectiva apreciação jurídica (sem contraposição de interesses)
Efeitos	Dispensa de prova do fato confessado e preclusão de prova em contrário	Informativos (não obsta a comprovação pelo contribuinte ou a investigação pelo Fisco)

Tabela 1 – Confissão vs. Declaração de bens e direitos.

Nem mesmo a declaração de *rendimentos*, também constante da DIRPF, constitui uma confissão. Embora esse debate, diversamente do caso da declaração de bens e direitos, costume envolver o lançamento por homologação a partir da possibilidade de o sujeito passivo (e não a autoridade administrativa) constituir o crédito tributário³⁸, a declaração fiscal de rendimentos (como a de bens) não acarreta confissão.

Ora, a declaração é sempre um dever a ser praticado pelo sujeito passivo, cabendo ao Fisco verificar: no caso da declaração de *rendimentos*, se surgiu a obrigação tributária e, em caso afirmativo, qual o montante dessa obrigação tributária; e no caso da *declaração de bens e direitos*, se o dever exigido foi praticado corretamente. Em ambos os casos, o Fisco deve se curvar aos limites ao poder de tributar, como a Legalidade³⁹. Portanto, o interesse do Fisco não é a obtenção de vantagem própria a qualquer custo (*e.g.*, recolher tributo sabidamente indevido), mas sim aplicar corretamente a legislação tributária⁴⁰.

Esse ponto é importante, na medida em que revela uma distinção fundamental entre a confissão e a declaração, seja de rendimentos, seja de bens e direitos. *Confessar* pressupõe atestar fato contrário ao interesse do confitente e favorável à outra parte⁴¹. *Declarar* bens e direitos (como também rendimentos) *não* pressupõe informar fato contrário ao interesse do contribuinte e favorável ao Fisco.

Tanto a declaração de rendimentos quanto a declaração de bens e direitos têm por finalidade “fornecer à autoridade fiscal os elementos necessários ao de-

³⁸ Cf., *e.g.*, ROCHA, Sergio André. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. 12º v., p. 489-510 (496).

³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. 12º v., p. 257-269 (264).

⁴⁰ Cf. VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretatabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937, p. 253-270 (257-258).

⁴¹ Cf. TUCCI, Rogério Lauria. Confissão (direito processual civil) – II. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 18, p. 13-17 (13).

sempenho da sua atividade administrativa”, a qual não significa agir como parte a qualquer custo, mas sim atuar em conformidade com a lei⁴². Caso se admitisse tratar a declaração (de rendimentos ou de bens e direitos) como uma confissão, então se admitiria, descabidamente, que o Fisco “teria o arbítrio de aceitar as declarações erradas a favor do fisco, e a de rejeitar as erradas a favor do contribuinte”⁴³.

Diferentemente da confissão, não se verifica, na declaração fiscal, a presença de um *interesse subjetivo*, como se polos opostos estivessem presentes. Cabe ao contribuinte prestar as informações que lhe sejam exigidas em conformidade com os reclames do ordenamento jurídico. Por sua vez, a constatação de que tais informações conduzem a mais ou menos imposto recolhido é irrelevante sob a perspectiva do Fisco. O *interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos* constante do art. 113, § 2º, do CTN não se confunde com um interesse subjetivo do Fisco no recolhimento de tributos⁴⁴. A este, competirá examinar se a apuração do contribuinte está correta em virtude da lei e se as informações foram prestadas conforme exigido pela legislação tributária.

Evidência disso é a possibilidade de a declaração realizada pelo contribuinte conter informações favoráveis ou desfavoráveis à maior arrecadação tributária. Enquanto a confissão se configura pela declaração de fato contrário ao confitente e favorável à parte contrária, a declaração de rendimentos/bens e direitos pode conter fatos, com a respectiva apreciação jurídica, com os sinais (favorável/desfavorável) mais variados. Por exemplo, pode o contribuinte entender que os rendimentos sejam isentos, ou ainda que o valor de aquisição seja superior em virtude de certo critério, ao passo que o Fisco pode acreditar que os rendimentos sejam tributáveis e que o critério adotado para o valor de aquisição seja equivocado para a situação do contribuinte. Ou ainda o contrário pode ocorrer. Enfim, a declaração fiscal não pressupõe informar fato contrário/favorável ao contribuinte/Fisco.

Na verdade, a declaração de *bens e direitos* busca atender aos reclames do interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, nos termos do art. 113, §

⁴² SOUSA, Rubens Gomes. A retificação das declarações de Imposto de Renda viciadas por erro de direito. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 275-291 (281-282). Na mesma linha sobre a declaração de rendimentos, mas extensível aqui, cf. VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937, p. 253-270 (259). Em sentido similar, cf. ADAMY, Pedro Augustin. Obrigações acessórias e persecução criminal: limites da utilização de informações fiscais no processo penal. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 215-239 (222).

⁴³ SOUSA, Rubens Gomes. A retificação das declarações de Imposto de Renda viciadas por erro de direito. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 275-291 (284-285).

⁴⁴ Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 178.

2º, do CTN. Insista-se: o conceito de *interesse* previsto nesse dispositivo *não* se confunde com o *interesse subjetivo* do Fisco como parte; serve, sim, a atender aos reclames do bom funcionamento de um sistema e aparato tributário⁴⁵. É justamente por isso que, conforme enfatizado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”)⁴⁶, existem limites à imposição de obrigações tributárias acessórias em virtude dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, não cabendo, por exemplo, à Administração exigir informação da qual já dispunha⁴⁷.

Em suma, constata-se que, distintamente da confissão, a declaração de *bens e direitos* é involuntária, envolve (fatos e) apreciação jurídica, não dispensa provas, tampouco gera preclusão. Trata-se de uma obrigação exigida para atender aos reclames do melhor funcionamento do sistema tributário.

Note-se: nem mesmo a afirmação – controversa⁴⁸, mas que não precisa ser dirimida neste artigo – de que o contribuinte pode constituir o crédito tributário na declaração de rendimentos, mediante um (auto)lançamento por homologação, implicaria o reconhecimento de uma confissão. Ainda que se admita a possibilidade de constituição do crédito tributário pelo contribuinte, não existe qualquer confissão (1.2.1). Isso, porém, não significa que o reconhecimento do crédito tributário pelo contribuinte não possa ter consequências, conquanto limitadas (1.2.2).

1.2.1. Eventual reconhecimento de que o contribuinte constitui o crédito tributário no lançamento por homologação não implica confissão

A constituição do crédito tributário não representa uma confissão. *Constituir* o crédito tributário significa, antes, conferir liquidez, certeza e exigibilidade à obrigação tributária. Mesmo que a declaração de rendimentos seja constitutiva de crédito tributário, ela revela um caráter compulsório por se tratar de um dever, pressupõe uma apreciação jurídica de fatos e não gera efeitos de veracidade, afastando preclusão. Não há, assim, qualquer ato confessorio, na medida que a dita declaração não é voluntária, não se restringe a fatos e pode ser contraditada, seja pelo Fisco, seja pelo contribuinte.

Fosse configurada uma confissão, então o contribuinte não poderia, por exemplo, pleitear a restituição do crédito tributário por ele constituído e já pago. No entanto, a previsão do art. 165, I, do CTN é clara no sentido de que é restituí-

⁴⁵ Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 178.

⁴⁶ Cf. STF, RE n. 603.191/MT, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.08.2011.

⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 553-555.

⁴⁸ Para a posição de que a atividade praticada pelo contribuinte só poderia ser aceita a título provisório, cf., e.g., SOUSA, Rubens Gomes de. *Curso de introdução ao direito tributário: parte geral*. São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política, 1948, 11ª aula, fls. 4.

vel o pagamento espontâneo (*e.g.*, por meio do lançamento por homologação) de tributo indevido ou a maior que o devido (inclusive, por erro de fato⁴⁹) em face da legislação tributária aplicável, ou considerando a natureza e as circunstâncias materiais do fato jurídico tributário⁵⁰.

É por isso que a declaração, seja de rendimentos, seja de bens e direitos, não revela uma confissão. Admitir tal possibilidade iria de encontro com o próprio conceito de tributo, o qual exige a compulsoriedade da prestação, nos termos do art. 3º do CTN. Embora a vontade do contribuinte (*e.g.*, vender um imóvel) possa ser relevante para a configuração do fato jurídico tributário (*e.g.*, obtenção de ganho de capital), ela não substitui o antecedente da norma a ponto de um *querer* pagar tributo ser apto a *gerar* uma obrigação tributária.

A constatação de que a eventual possibilidade de se constituir o crédito tributário pelo contribuinte não representaria confissão não afasta a possibilidade de que o reconhecimento do crédito tributário pelo contribuinte possa ter consequências, ainda que limitadas. É disso que se passa a tratar.

1.2.2. Dos efeitos (limitados) do reconhecimento do crédito tributário pelo contribuinte

É evidente que, no Direito Tributário, algum tipo de reconhecimento por parte do contribuinte pode acarretar consequências, conquanto limitadas.

Por exemplo, a ocorrência de ato inequívoco que acarrete o reconhecimento do débito pelo devedor é causa de interrupção da prescrição⁵¹. No entanto, esse ato não afasta eventual análise sobre a exigibilidade do próprio tributo. Tal reconhecimento do devedor não constitui um meio de prova a ser considerado pelo juiz, mas tão somente impacta a contagem do lustro prescricional. A título ilustrativo, na hipótese de haver decisão por tribunal superior em caráter geral afastando tal cobrança, esta será indevida mesmo que o contribuinte tenha reconhecido ser devedor anteriormente.

De maneira similar, o instituto da denúncia espontânea, no art. 138 do CTN, também pressupõe um reconhecimento por parte do sujeito passivo. A denúncia espontânea depende de dois passos: primeiro, a ocorrência de uma infração, causada pelo não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória; segundo, o reconhecimento dessa infração praticada pelo contribuinte⁵². Daí só existir “confissão” espontânea em caso de prévia infração. No caso de informa-

⁴⁹ Cf., *e.g.*, TRF da 3ª Região, AC n. 0000264-95.2008.4.03.6182, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Marcelo Saraiva, j. 12.04.2023.

⁵⁰ Para, por exemplo, decisões que asseguram a restituição depois da adesão a programas de parcelamento com cláusulas de “confissão de débito”, cf., *e.g.*, Tema Repetitivo n. 375 em STJ, REsp n. 1.133.027/SP, Rel. Min. Luiz Fux, redator para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 13.10.2010.

⁵¹ Cf. art. 174, parágrafo único, IV, do CTN.

⁵² Cf. art. 138 do CTN.

ção de custo de aquisição de bem ou direito, só se poderia cogitar uma “confissão” em denúncia espontânea caso tivesse o contribuinte prestado uma informação inexata e, para impedir uma multa pela violação de obrigação tributária acessória, retificasse sua declaração de bens e direitos. Se retificada ainda antes da notificação do lançamento, afastaria a responsabilidade pela infração, nos termos do art. 138 do CTN. Na prática, porém, sequer é possível cogitar tal “confissão”, na medida em que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) tem posição firme acerca da inaplicabilidade da denúncia espontânea para as obrigações acessórias⁵³.

Embora, na interrupção da prescrição e na denúncia espontânea, haja alguma espécie de reconhecimento por parte do sujeito passivo que gera consequências jurídico-tributárias, o mesmo não ocorre no caso da simples declaração de bens e direitos. Afinal, não há um reconhecimento de débito ou de infração, mas meramente a prestação de uma informação exigida nos termos do art. 113, § 2º, do CTN.

Em síntese: a declaração, em Direito Tributário, não revela uma confissão do contribuinte. No caso da declaração de bens e direitos, há somente um efeito informativo, no sentido de auxiliar o Fisco, como um mecanismo de controle indireto da renda auferida pelo contribuinte. Descarta-se a natureza de confissão porque a declaração de bens e direitos é um dever (*i.e.*, não é voluntária), envolve apreciação jurídica (não somente apresentação de fatos) e não tem, como efeitos, a dispensa de provas ou a preclusão da possibilidade de se provar o contrário.

Além de não se verificar uma confissão na declaração de bens e direitos, não se pode afirmar, à luz da legislação, que haveria, em regra, qualquer efeito constitutivo, ainda que residual, do custo de aquisição indicado na declaração de bens e direitos. É esse o objeto do próximo tópico.

2. Da ausência de efeito “constitutivo” do valor indicado na declaração de bens e direitos

A ausência de efeito constitutivo do valor indicado na declaração de bens e direitos é a regra na legislação tributária brasileira. Ao disciplinar o custo de aquisição para fins de IRPF sobre ganhos de capital (“IRPF-GCAP”), o art. 16 da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (“Lei n. 7.713/1988”) não o menciona, sequer residualmente. Daí a irrelevância do valor indicado na declaração de bens e direitos pelo contribuinte. Esse é o objeto do tópico 2.1.

Apenas excepcionalmente a legislação tributária brasileira menciona, de modo expresso, o valor indicado na declaração de bens e direitos. Embora em

⁵³ Cf., *e.g.*, STJ, AgInt no REsp n. 1.875.174/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 29.08.2022; STJ, AgInt no Agravo em REsp n. 1.706.512/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 24.02.2021; STJ, AgInt no Agravo em REsp n. 1.582.988/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 29.04.2020.

parcela desses casos tal menção seja perfunctória, há situações em que a informação na declaração é, de fato, juridicamente constitutiva. Esse é o objeto do tópico 2.2.

A constatação da ausência de efeito constitutivo do valor indicado na declaração de bens e direitos tampouco é contraditada em virtude da limitação temporal para a retificação da DIRPF (declaração de bens e direitos). O fato de a RFB determinar um prazo para o contribuinte retificar as suas DIRPFs não implica reconhecer caráter constitutivo a eventuais valores indicados em declaração que não pode mais ser objeto de retificação. Esse é o objeto do tópico 2.3.

2.1. Da disciplina geral prevista no art. 16 da Lei n. 7.713/1988: a irrelevância do valor indicado na declaração de bens e direitos

Ao tratar do custo de aquisição dos bens e direitos, o art. 16 da Lei n. 7.713/1988 prevê como regra o *preço ou valor pago*. Caso não tenha sido pago qualquer preço, considera-se um dos seguintes valores, *conforme o caso*: (i) o valor atribuído para efeito de pagamento de imposto de transmissão (inciso I); (ii) o valor considerado como base de cálculo para o Imposto de Importação acrescido dos tributos e despesas de desembarço aduaneiro (inciso II); (iii) o valor da avaliação do inventário ou arrolamento (inciso III); (iv) o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante; ou (v) o seu valor corrente na data da aquisição.

Conforme se depreende desse dispositivo legal, o custo de aquisição é, em regra, o valor incorrido na aquisição do bem ou direito. Na hipótese de ele ser inexistente, busca-se alguma avaliação utilizada para outros fins, de modo a servir de referência para a tributação da renda. De acordo com Henry Tilbery, esses são os chamados “critérios substitutivos”, já conhecidos pela legislação tributária pretérita⁵⁴, pois já tinham sido, em certa medida, adotados pelas Portarias do Ministério da Fazenda n. 454, de 25 de agosto de 1977, e n. 80, de 1º de março de 1979. No entanto, caso não seja possível determinar o valor do bem ou direito a partir de algum desses critérios, então o custo de aquisição será considerado igual a zero, nos termos do § 4º do art. 16 da Lei n. 7.713/1988.

Por exemplo, no Caso Nobile, julgado pelo Carf, o contribuinte teria adquirido direitos hereditários sobre uma área rural em 1999, mas, conforme apuração do Fisco, tais direitos teriam sido obtidos em virtude de uma rescisão contratual, cuja discussão fora resolvida mediante acordo⁵⁵. Enquanto o contribuinte teria atribuído como custo de aquisição de tais direitos o valor da causa relativa à ação

⁵⁴ TILBERY, Henry. *O novo Imposto de Renda do Brasil: comentário à Lei n. 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária*. São Paulo: IOB, 1989, p. 67-68.

⁵⁵ Carf, Ac. n. 2201-005.131, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, red. designado Cons. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, sessão de 08.05.2019, p. 2.

de perdas e danos, entendeu a autoridade administrativa que o custo não poderia ser o valor da causa, pois este representaria mera expectativa de direito⁵⁶. Assim, em virtude da alegada impossibilidade de identificar um custo de aquisição com base nos outros critérios, houve atribuição, por parte do Fisco, de custo zero, o que foi considerado como correto pelo Carf⁵⁷.

Sem adentrar o seu mérito, a decisão é ilustrativa acerca das etapas de aplicação do art. 16 da Lei n. 7.713/1988. O passo a passo é claro. Primeiro, verifica-se se houve *preço ou valor pago*, nos termos do seu *caput*. Em caso afirmativo, será ele o custo de aquisição. Na hipótese de sua ausência, avança-se para o segundo passo, qual seja: adotar, se possível, algum dos critérios substitutivos previstos nos incisos do dispositivo referido. A expressão *conforme o caso* presente no *caput* do art. 16 exige que se encontre uma relação de pertinência entre o critério substitutivo e a situação em voga. Por exemplo, numa operação de importação, em caso de ausência de valor ou preço pago, será aplicável o valor adotado como base de cálculo para o Imposto de Importação acrescido dos tributos e despesas de desembaraço (inciso III do art. 16). Contudo, os critérios substitutivos não são exaustivos, em razão da impossibilidade de se determinar, em certas situações, o custo de aquisição a partir de algum deles. Nesse caso, o § 4º do art. 16 da Lei n. 7.713/1988 atribui custo zero para o bem ou direito.

Além do passo a passo, o Caso Nobile também é ilustrativo ao demonstrar a irrelevância do valor apresentado na declaração de bens e direitos. Por mais que o contribuinte tenha informado certo valor como custo de aquisição do direito, este não foi considerado pelo Fisco e pelo Carf, pois não se trataria do preço ou valor pago, tampouco da avaliação a partir de algum critério substitutivo. Em todo o caso, ainda que, na visão da Administração, não fosse possível a determinação do custo de aquisição a partir de algum critério substitutivo da lei para aquela situação, ela não se voltou ao valor constante da declaração de bens e direitos do contribuinte. Simplesmente, atribuiu-se custo zero.

Independentemente do caso concreto e seu mérito, é acertado tratar como irrelevante o valor informado na declaração de bens e direitos na aplicação do art. 16 da Lei n. 7.713/1988. É notório que esse dispositivo não menciona a declaração de bens e direitos para fins de atribuição de custo de aquisição. Sequer há referência ao valor indicado na declaração de bens e direitos como um critério substitutivo (leia-se: critério somente aplicável com a função residual, na hipótese de não ser possível comprovar de outra forma ou mediante algum critério principal, como o preço ou valor pago).

⁵⁶ Carf, Ac. n. 2201-005.131, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, red. designado Cons. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, sessão de 08.05.2019, p. 2.

⁵⁷ Carf, Ac. n. 2201-005.131, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, red. designado Cons. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, sessão de 08.05.2019, p. 4 e 19-21.

Quando da elaboração do Anteprojeto de Código do Imposto de Renda⁵⁸, foi aventada a opção de se adotar, residualmente, o valor indicado na declaração de bens e direitos. Na hipótese em que o contribuinte não conseguisse demonstrar o valor histórico de aquisição dos bens, previa-se no referido Anteprojeto que fosse considerado o valor atribuído pelo contribuinte na declaração de bens⁵⁹. Tratava-se, assim, de situação residual, mas com remissão expressa à informação contida na declaração de bens e direitos.

O art. 16 da Lei n. 7.713/1988 não seguiu essa alternativa. Adotou, antes, distintos critérios substitutivos, sem fazer qualquer referência ao valor indicado na declaração de bens e direitos. E seu § 4º é expresso no sentido de que, em caso de impossibilidade de se determinar o valor de aquisição nos termos do artigo, então se deve considerar o custo igual a zero. A DIRPF não é mencionada, sequer residualmente.

Parece claro, em linha com o art. 16 da Lei n. 7.713/1988, que o valor indicado na declaração de bens e direitos é meramente informativo, não constitutivo. Mesmo que tenha o contribuinte declarado por anos um certo valor de aquisição para o seu bem ou direito, a ausência de um documento comprobatório, combinada com a inaplicabilidade de algum critério substitutivo do art. 16 da Lei n. 7.713/1988, conduz à atribuição de custo zero para o bem ou direito declarado.

Por exemplo, no Caso Di Pace, julgado pelo Carf, o contribuinte declarava e atribuía certo valor a uma pinacoteca composta por quadros, pratarias, tapeçarias, dentre outros objetos, mas de maneira global, sem discriminar os bens⁶⁰. Ao ser intimado a apresentar o demonstrativo do ganho de capital apurado na alienação, o contribuinte somente teria fornecido o recibo da venda emitido ao comprador desse conjunto de bens, sem apresentar quaisquer documentos comprobatórios do custo de aquisição dos bens alienados⁶¹.

Por conta disso, o Fisco lavrou um auto de infração tratando o custo igual a zero, nos termos do art. 16, § 4º, da Lei n. 7.713/1988⁶². No âmbito do procedimento administrativo, o contribuinte sustentou que, por mais de “40 anos”, havia declarado tal valor de aquisição e que deveria ser utilizado, nesses termos, “o va-

⁵⁸ Cf. FAZENDA, Comissão de Reforma do Ministério da. *Anteprojeto de Código do Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965, p. 132-133.

⁵⁹ Cf. art. 318 em FAZENDA, Comissão de Reforma do Ministério da. *Anteprojeto de Código do Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965, p. 132-133.

⁶⁰ Cf. Carf, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009.

⁶¹ Cf. Carf, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009, p. 3.

⁶² Cf. Carf, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009, p. 3-4.

lor confessado na declaração de bens e direitos como o custo de aquisição”⁶³. De acordo com o Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, não seria possível levar em conta a prestação de informações como uma universalidade, sendo necessário, na verdade, comprovar o custo de aquisição dos bens alienados “por quaisquer dos métodos previstos na Lei n. 7.713/88”⁶⁴. Não tendo o contribuinte o comprovado, entendeu correta a atribuição de custo de aquisição dos bens como zero, tal como efetuada pela autoridade fiscal⁶⁵.

Igualmente, no Caso Schulte, também julgado pelo Carf, o contribuinte havia declarado, durante alguns exercícios, o número das ações possuídas e não o custo de aquisição desses bens⁶⁶. Após a alienação das respectivas ações, houve intimação para demonstrar o custo de aquisição, tendo o contribuinte alegado que já teria informado os valores utilizados em suas declarações, sem que essas fossem contestadas pelo Fisco⁶⁷.

Em face da ausência de documentos comprobatórios do custo de aquisição das ações, a Cons. Dione Jesabel Wasilewski referendou a atribuição de custo zero nos termos do art. 16, § 4º, da Lei n. 7.713/1988, pois nem mesmo se poderia atribuir, como custo, o valor de R\$ 1,00 por ação, tal como sustentou, subsidiariamente, o contribuinte. Entendeu-se que a declaração de bens e direitos não possuiria, como “propósito”, a atribuição de custo dos bens ou direitos declarados, pois ela tem função informativa e “deve ser suportada pela documentação comprobatória”⁶⁸.

Resta evidente que, nos termos do art. 16 da Lei n. 7.713/1988, a declaração de bens e direitos tem cunho meramente informativo, não constitutivo. Se, no Caso Di Pace, ficou claro que a prestação reiterada de informação durante 40 anos não seria suficiente para comprovar o custo de aquisição dos bens, no Caso Schulte foi rejeitada a consideração das informações na declaração de bens e direitos, mesmo que se tenha constatado o tipo de erro do contribuinte (declarar por número de ações, e não pelo custo em si). A razão para descartar os valores informados pelo contribuinte na declaração de bens e direitos, em ambas as decisões referidas, encontra-se no seu cunho meramente informativo, não constitutivo.

⁶³ Carf, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009, p. 4.

⁶⁴ Carf, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009, p. 6.

⁶⁵ Carf, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009, p. 6.

⁶⁶ Carf, Ac. n. 2201-003.895, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 13.09.2017, p. 2.

⁶⁷ Carf, Ac. n. 2201-003.895, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 13.09.2017, p. 2.

⁶⁸ Carf, Ac. n. 2201-003.895, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 13.09.2017, p. 6.

Por outro lado, deve-se ressaltar que, por vezes, a legislação tributária se utiliza do valor indicado na declaração de bens e direitos pelo contribuinte como um parâmetro. É esse o objeto do próximo tópico.

2.2. Da relevância do valor indicado na declaração de bens e direitos em situações específicas

Por mais que o valor indicado na declaração de bens e direitos pelo contribuinte seja irrelevante na aplicação do art. 16 da Lei n. 7.713/1988, excepcionalmente a legislação tributária menciona-o de maneira expressa, a partir do que é debatido o efeito jurídico dessa referência. São os seguintes casos em que há alusão ao valor contido na declaração de bens e direitos: (2.2.1) bens e direitos avaliados a valor de mercado em 1991; (2.2.2) bens e direitos no exterior avaliados a valor de mercado em 2023; (2.2.3) transferência por sucessão ou doação; (2.2.4) devolução/integralização de capital com bens e direitos; e (2.2.5) dispêndios que compõem o valor de aquisição.

2.2.1. Dos bens e direitos avaliados a valor de mercado em 1991

Com a edição do art. 96, §§ 1º e 5º, da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (“Lei n. 8.383/1991”), exigiu-se a avaliação de mercado de bens ou direitos do contribuinte, convertida em Unidade Fiscal de Referência (“Ufir”), a ser indicada na declaração relativa ao ano-calendário de 1991. A diferença entre esse valor de mercado e o valor histórico foi expressamente isenta de IRPF por aquele dispositivo. Além disso, fixou-se, para os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1991, que o ganho de capital deverá considerar como custo de aquisição o valor em Ufir constante da declaração de bens e direitos relativa ao exercício financeiro de 1992⁶⁹. Nesse caso, excepcionalmente, considerou-se o custo de aquisição que foi objeto de correção na própria declaração de bens e direitos.

Com o fim da correção monetária em 1995, existem dois tipos de tratamento para determinar o custo de aquisição de bens ou direitos adquiridos antes de 1º de janeiro de 1996. De um lado, o custo de aquisição de bem adquirido até 31 de dezembro de 1991, submetido a avaliação pelo valor de mercado e informado na DIRPF de 1992 deve ser atualizado até 1º de janeiro de 1996, tornando-se esse o valor de aquisição para fins de IRPF⁷⁰. De outro lado, o custo de aquisição de bens adquiridos até 31 de dezembro de 1991, não avaliados a valor de mercado, e de bens adquiridos entre essa data e 31 de dezembro de 1995 corresponde ao valor de aquisição atualizado conforme uma tabela de atualização⁷¹.

⁶⁹ Cf. art. 6º da IN SRF n. 84/2001.

⁷⁰ Cf. art. 6º da IN SRF n. 84/2001.

⁷¹ Cf. art. 7º da IN SRF n. 84/2001.

Desse modo, para os bens adquiridos antes de 1992 que foram avaliados a mercado e cujo valor foi informado na DIRPF de 1992, o cálculo do atual custo de aquisição parte deste montante, atualizando-o até 1996. Portanto, esta é uma hipótese em que o valor indicado na declaração de bens e direitos (de 1992) serve de parâmetro para o cálculo do custo de aquisição.

2.2.2. Dos bens e direitos no exterior avaliados a valor de mercado em 2023

De maneira similar, por conta da edição da Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023 (“Lei n. 14.754/2023”), admitiu-se a atualização do valor dos bens e direitos no exterior informados na DIRPF para o valor de mercado em 31 de dezembro de 2023, mas com a tributação da diferença para o custo de aquisição à alíquota definitiva de 8%⁷².

Para tanto, mediante o preenchimento da Declaração de Opção pela Atualização de Bens e Direitos no Exterior (“Abex”), o contribuinte deveria formalizar o exercício da opção, indicando as informações necessárias dos bens e direitos a serem atualizados, bem como deveria pagar o IRPF sobre a diferença⁷³.

O exercício dessa opção até 31 de maio de 2024 acarreta um aumento do custo de aquisição desde 1º de janeiro do mesmo ano, contanto que haja o pagamento do IRPF. Assim, os valores atualizados passam a configurar acréscimo patrimonial, integrando o custo de aquisição de tais bens e direitos⁷⁴.

Por mais que, nesse caso, haja menção à declaração de bens e direitos, é inegável a possibilidade de o contribuinte ser solicitado a comprovar o valor de aquisição desses bens e direitos antes da atualização, os cálculos da atualização em si (*e.g.*, por conta da origem da moeda empregada naquela aquisição⁷⁵) e seu respectivo pagamento.

Nesse caso, a importância da declaração de bens e direitos serve apenas para delimitar o escopo de aplicação da atualização (dada a vedação de se incluir bens ou direitos não informados na DIRPF anterior⁷⁶), e para servir de parâmetro para os eventos tributários seguintes (em virtude de o acréscimo patrimonial atualizado na Abex dever passar a ser indicado na declaração de bens e direitos). Já a Abex, sim, possui efeito constitutivo por conter a indicação de todo o cálculo

⁷² Cf. art. 14, *caput* e § 2º, da Lei n. 14.754/2023.

⁷³ Cf. art. 14, *caput* e §§ 4º e 9º, da Lei n. 14.754/2023.

⁷⁴ Cf. art. 14, *caput* e §§ 4º, 8º e 11, da Lei n. 14.754/2023; RFB, Perguntas e Respostas – tributação de renda auferida por pessoas físicas no exterior em aplicações financeiras, empresas *offshore* e *trusts*, atualizado em 22 de maio de 2024, p. 31-32, questão n. 48.

⁷⁵ Sobre o antigo regime do art. 24 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, cf. SCHOUEIRI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Imposto de Renda sobre a variação cambial de recursos repatriados no âmbito do RERCT. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 281-318.

⁷⁶ Cf. art. 14, § 10, I, da Lei n. 14.754/2023.

do acréscimo patrimonial, ainda que seja ele passível de comprovação por parte do contribuinte.

Por isso, apesar de referenciada pela Lei n. 14.754/2023, a declaração de bens e direitos não possui efeito constitutivo, mas atua como delimitadora do escopo de aplicação da atualização e como parâmetro para o futuro.

2.2.3. Da transferência por sucessão ou doação

Além das hipóteses dos bens e direitos avaliados a valor de mercado, expressa na legislação, cita-se o art. 23 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (“Lei n. 9.532/1997”), que trata da transferência por sucessão ou por doação, fazendo referência ao valor de mercado e ao valor constante da declaração de bens e direitos do *de cujus*/doador⁷⁷. Embora haja essa referência – e, de fato, o valor indicado na declaração de bens e direitos do *de cujus*/doador sirva de parâmetro –, não é afastada a necessidade de se comprovar o valor de aquisição pelo *de cujus*/doador e em que termos ocorreu a transferência por sucessão ou por doação.

Por exemplo, no Caso Manozzo, a Câmara Superior do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes referendou a autuação da RFB, que desconsiderou a importância constante nas declarações de espólio por não ter respaldo na respectiva escritura⁷⁸. No lugar do valor declarado, investigou-se o próprio custo de aquisição a ser refletido na declaração de bens e direitos do *de cujus*, que fundamentou a aplicação da opção de que trata o art. 23 da Lei n. 9.532/1997.

Já no Caso Taurisano, constatou-se não só que a Declaração Final de Espólio apresentava valores de transferência zerados na declaração de bens e direitos, apesar dos valores elevados na coluna “Situação na Data da Partilha”, mas também que o herdeiro informou em sua DIRPF valores maiores que os constantes em tal coluna⁷⁹. Por conta desse descompasso nos termos em que teria ocorrido a transferência por sucessão, houve lançamento por parte do Fisco, cobrando o ganho de capital sobre a diferença entre o valor indicado na DIRPF do herdeiro e aquele constante da Declaração Final de Espólio (Situação na Data da Partilha)⁸⁰. Esse procedimento foi considerado acertado pelo Carf, que manteve a cobrança⁸¹.

⁷⁷ Sobre a possibilidade do uso da declaração de bens, cf. STJ, AgRg no REsp n. 1.570.841/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 01.03.2016.

⁷⁸ Cf. CSRF, Ac. n. 04-00.232, 6ª Câmara, Rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 14.03.2006, p. 13.

⁷⁹ Cf. Carf, Ac. n. 2402-006.089, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 03.04.2018, p. 7.

⁸⁰ Cf. Carf, Ac. n. 2402-006.089, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 03.04.2018, p. 7-8.

⁸¹ Cf. Carf, Ac. n. 2402-006.089, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 03.04.2018, p. 8.

Dessa maneira, uma vez concebido que a transferência por sucessão foi realizada por valor distinto daquele declarado na Situação na Data da Partilha – dado o valor reconhecido na declaração de bens e direitos do herdeiro –, o Caso Taurisano revela a importância de se verificar em que termos ocorreu a transferência, muito embora se tenha declarado que ela teria ocorrido a zero na Declaração Final de Espólio.

Verifica-se, assim, que o art. 23 da Lei n. 9.532/1997 considera, de fato, o valor indicado na declaração de bens do *de cujus*/doador como um parâmetro, na medida em que a opção prevista por esse dispositivo – transferência a valor de mercado ou custo histórico – deve ser exercida por tal declaração. Contudo, isso não exige a necessidade de comprovação, seja do custo de aquisição nas mãos do *de cujus*/doador, seja dos termos em que se deu a transferência. Ademais, na hipótese de não ter sido apresentada DIRPF por parte do *de cujus*/doador, a avaliação se dá em função do custo de aquisição, em linha com a regra geral do art. 16 da Lei n. 7.713/1988⁸².

2.2.4. Da devolução/integralização de capital com bens e direitos

Há, ainda, os arts. 22 e 23 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (“Lei n. 9.249/1995”), os quais mencionam o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens e direitos para as hipóteses de devolução e de integralização de capital social.

No caso da devolução de capital ao sócio ou acionista, caberá à pessoa física informar, na sua declaração de bens e direitos, o valor dos bens ou direitos recebidos *conforme avaliado pela pessoa jurídica*, nos termos do art. 22, § 2º, da Lei n. 9.249/1995. Nessa hipótese, portanto, não se trata de atribuir um efeito constitutivo ao valor informado na declaração de bens, mas de tratar o documento societário como a referência para fins de respaldo do custo de aquisição para a pessoa física.

Já no caso da integralização de capital, embora o dispositivo mencione o valor indicado na declaração de bens e direitos do sócio ou acionista como custo de aquisição, o Fisco sustenta – acertadamente – a necessidade de comprovação por parte do contribuinte⁸³. A referência no art. 23 da Lei n. 9.249/1995 ao valor da declaração de bens e direitos não afasta a possibilidade de o contribuinte ser chamado a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar tal valor.

Por exemplo, no Caso Feltrim, o Carf não eximiu o contribuinte de comprovar “ter sido a entrega de bens para a pessoa jurídica na época e valor por ele pretendida”, pois se faz necessário comprovar o custo de aquisição com documen-

⁸² Cf. art. 20, § 1º, da IN SRF n. 84/2001.

⁸³ Cf. RFB, Solução de Consulta SRRE/6ª RF/Disit n. 12, de 17 de fevereiro de 2009, p. 4, item 18, *b e c*.

tação hábil e idônea⁸⁴. Assim, embora haja previsão expressa ao valor contido na declaração de bens e direitos, exige-se o respaldo em documentação adequada para tanto. Apesar de menção expressa na lei, essa hipótese não revela um efeito constitutivo do valor indicado na declaração de bens e direitos.

2.2.5. *Dos dispêndios que compõem o valor de aquisição*

Por fim, cita-se o caso das benfeitorias e outros dispêndios que podem compor o valor de aquisição. Conforme preveem o art. 137 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (“RIR/2018”) e o art. 17 da Instrução Normativa SRF n. 84, de 11 de outubro de 2001, podem integrar o custo de aquisição certas despesas comprovadas mediante “documentação hábil e idônea” e discriminadas na DIRPF. À luz desses dispositivos, discute-se se é preciso, para computar tais despesas no custo de aquisição, que o contribuinte as informe em sua declaração e bens e direitos. Debate-se se seria um requisito para constituir parcela do custo de aquisição a prévia informação do dispêndio efetuado na declaração de bens e direitos.

Existe divergência no Carf acerca desse ponto, sendo que a Câmara Superior (“CSRF”) possui posição na linha de que, sim, é necessário, cumulativamente, ter documentação hábil a comprovar todo o custo de aquisição e informar na declaração de bens e direitos tais dispêndios. Por exemplo, no Caso Simões de Mello, a CSRF entendeu que a falta de informações prestadas, tempestivamente, acerca dos dispêndios a título de benfeitorias impediria que se pudesse tomar tais valores como parcela do custo de aquisição⁸⁵. Essa conclusão adviria da exigência, *cumulativa*, da legislação tributária de se ter documentos comprobatórios das despesas incorridas e da respectiva informação na declaração de bens e direitos⁸⁶.

Merece críticas esse entendimento, na medida em que inexistente previsão legal exigindo, cumulativamente, a comprovação documental e a apresentação *tempestiva* na declaração de bens e direitos. Em linha com a Legalidade, dever-se-ia admitir a comprovação dos dispêndios realizados – porque integrantes do custo de aquisição – mesmo que o contribuinte não tivesse, tempestivamente, indicado o respectivo montante na declaração de bens e direitos. Bastaria que o contribuinte apresentasse a documentação hábil e idônea, a fim de demonstrar que os dispêndios integram o custo de aquisição.

⁸⁴ Carf, Ac. n. 2202-001.347, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Nelson Mallmann, sessão de 24.08.2011, p. 2 e 20-21.

⁸⁵ CSRF, Ac. n. 9202-004.525, 2ª Turma, Rel. Cons. Ana Paula Fernandes, red. designado Cons. Heitor de Souza Lima Junior, sessão de 26.10.2016.

⁸⁶ CSRF, Ac. n. 9202-004.525, 2ª Turma, Rel. Cons. Ana Paula Fernandes, red. designado Cons. Heitor de Souza Lima Junior, sessão de 26.10.2016, p. 8.

Em que pese a divergência pontual da CSRF no caso das benfeitorias, o importante é destacar que muito excepcionalmente a legislação tributária atribui um efeito constitutivo ao valor indicado na declaração de bens e direitos para fins de cômputo do custo de aquisição. Em regra, a declaração de bens e direitos tem somente cunho informativo, sem atribuir, juridicamente, o custo de aquisição no cálculo do ganho de capital.

Essa conclusão não é infirmada pela imposição de um limite temporal para a retificação da declaração pelo contribuinte, que tampouco atestaria o efeito constitutivo de eventuais valores indicados em DIRPF (que não pode ser objeto de retificação). É esse o ponto a ser enfrentado a seguir.

2.3. Da limitação temporal da retificação da DIRPF e sua irrelevância para afastar o caráter informativo da declaração de bens e direitos

Por mais claro que pareça no ordenamento o papel informativo da declaração de bens e direitos, salvo exceções pontuais (e expressas) na legislação, poder-se-ia argumentar que a limitação temporal para a retificação da DIRPF pelo contribuinte implicaria um efeito constitutivo, se o valor que fora informado na declaração já não pode ser retificado. Não é essa, porém, a conclusão a que se chega ao examinar dispositivos do CTN.

Quando da elaboração do CTN, Rubens Gomes de Sousa redigiu, em seu Anteprojeto, o § 1º do art. 173, segundo o qual “[a] declaração não importa em confissão da matéria de fato declarada, podendo ser impugnada pelo contribuinte a que se refira, ainda que prestada por êle próprio”⁸⁷. Previa-se, assim, a possibilidade de tanto o Fisco quanto o contribuinte impugnarem a declaração, sendo que o último poderia impugnar declaração realizada por si próprio. Na visão daquele autor, o objetivo era justamente consignar a falta de vinculatividade da declaração, quer para o Fisco, quer para o contribuinte⁸⁸. Para Gomes de Sousa, eventual matéria de direito contida na declaração que favorecesse o contribuinte constituiria uma espécie de antecipação do direito de defesa e, quando lhe fosse prejudicial, não passaria de “elemento de cumprimento da obrigação acessória”⁸⁹.

Em relação ao art. 173, § 1º, do Anteprojeto, destacam-se duas sugestões realizadas nos trabalhos da Comissão Especial do CTN. De um lado, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil entendeu que lhe faltaria clareza, questionando, retoricamente, a afirmação de que a declaração não constituiria

⁸⁷ FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954, p. 307.

⁸⁸ FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954, p. 206.

⁸⁹ FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954, p. 206.

confissão para o declarante⁹⁰. De outro lado, o Instituto Brasileiro de Direito Financeiro entendeu ser necessário esclarecer que a retificação da declaração dependeria de elementos de convicção suficientes quanto ao erro a ser corrigido⁹¹.

Apesar de reconhecer que a sugestão do referido Conselho estaria pondo dúvidas sobre o teor art. 173, § 1º, do Anteprojeto, Rubens Gomes de Sousa foi pragmático em garantir, pela “possibilidade de retificação da declaração pelo próprio declarante”⁹², o efeito de não se ver na declaração uma confissão. Afinal, se o ato de confissão é irrevogável – salvo se decorreu de erro de fato ou de coação⁹³ –, admitir a retificação pelo próprio declarante afastaria tal equiparação.

Dessa forma, houve modificação para se assegurar a retificação antes do lançamento, em linha com a legislação do Imposto de Renda da época⁹⁴. Daí a redação do art. 110 do Projeto do CTN, que é bastante similar ao teor do atual art. 147, § 1º, do CTN, consoante se verifica na Tabela 2 abaixo:

<i>Anteprojeto do CTN</i> (Rubens Gomes de Sousa)	<i>Projeto do CTN</i> (após as sugestões)	<i>CTN</i> (Lei n. 5.172/1966)
Art. 173 [...] § 1º A declaração não importa em confissão da matéria de fato declarada, podendo ser impugnada pelo contribuinte a que se refira, ainda que prestada por ele próprio. § 2º Os erros de fato ou de direito, contidos na declaração em prejuízo do contribuinte, serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a sua revisão.	Art. 110. [...] § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante só é admissível antes do lançamento e mediante cabal comprovação do motivo alegado. § 2º Os erros, de fato ou de direito, contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame, serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão.	Art. 147. [...] § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Tabela 2 – Evolução dos dispositivos até o art. 147 do CTN.

⁹⁰ Cf. Sugestão n. 520 em FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954, p. 482.

⁹¹ Cf. Sugestão n. 943 em FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954, p. 525.

⁹² FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954, p. 206-207.

⁹³ Cf. art. 393 do Código de Processo Civil. Dispositivo similar encontrava-se no antigo Código, cf. art. 352 da Lei n. 5.869/1973.

⁹⁴ Cf. art. 63, § 4º, do Decreto n. 24.239/1947.

À luz do art. 147, § 1º, do CTN, pode o declarante retificar a sua declaração em regra, contanto que antes da notificação do lançamento e, na hipótese de redução ou exclusão de tributo, deverá estar munido de comprovação do erro.

Embora o *caput* do art. 147 refira-se expressamente ao lançamento por declaração, a legislação tributária sempre previu a possibilidade de retificação das declarações relativas ao Imposto de Renda⁹⁵. Aliás, a própria RFB entende que a retificação de que fala o § 1º do art. 147 abrange a declaração para fins de lançamento por homologação, como a DIRPF⁹⁶. Nessa toada, por equidade em relação ao prazo fixado para a Fazenda Pública proceder ao lançamento, a RFB sustenta que o contribuinte possui o mesmo prazo para retificar a sua declaração⁹⁷ (*e.g.*, DIRPF, inclusive quanto ao valor dos bens e direitos declarados)⁹⁸.

No entanto, essa imposição de um limite temporal para a retificação da DIRPF – e, por consequência, da declaração de bens e direitos – não altera o caráter informativo do valor de aquisição ali declarado. Faltando qualquer determinação legal nesse sentido, o fato de o contribuinte poder retificar somente até o limite das últimas cinco DIRPFs apresentadas não dá efeito constitutivo ao valor informado anteriormente.

A esse respeito, destaca-se a Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21 de julho de 2010 (“SC n. 75/2010”), a qual trata de duas situações completamente distintas, deixando evidente o ponto aqui levantado.

Ao abordar a DIRPF do exercício de 1992, a que se aplicava o art. 96, §§ 1º e 5º, da Lei n. 8.383/1991 (objeto do item 2.2.1, *supra*), a SC n. 75/2010 reconheceu que haveria uma faculdade para o contribuinte avaliar os seus bens e direitos a mercado⁹⁹. Assim, para o exercício dessa opção, expressa e legalmente dirigida para a própria declaração, admitir-se-ia uma retificação para atualizar os valores a mercado somente até 31 de dezembro de 1996, *i.e.*, cinco anos depois do último dia do ano-calendário relativo àquela DIRPF¹⁰⁰.

Situação diversa seria, por outro lado, a retificação de valor para efeito de IRPF-GCAP. Nesse caso, a SC n. 75/2010 é taxativa no sentido de que “o fato de não poder corrigir os valores de bens e direitos nas declarações de ajuste, não afasta possível correção de valor para efeito da apuração do ganho de capital no

⁹⁵ Cf., *e.g.*, art. 21 do Decreto-lei n. 1.967/1982, art. 6º do Decreto-lei n. 1.968/1982, e art. 18 da Medida Provisória n. 2.189-49/2001.

⁹⁶ Cf. RFB, Parecer Normativo Cosit n. 6, de 4 de agosto de 2014, item 20.

⁹⁷ Cf. RFB, Parecer Normativo Cosit n. 6, de 4 de agosto de 2014, item 27, *f.* Ver ainda art. 9º da IN RFB n. 2.178/2024, e arts. 82-85 da IN RFB n. 1.500/2014.

⁹⁸ Cf. RFB, Imposto sobre a Renda – pessoa física – perguntas e respostas – exercício de 2024 – ano-calendário de 2023, p. 37, questão n. 44.

⁹⁹ Cf. RFB, Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21 de julho de 2010, item 6.

¹⁰⁰ Cf. RFB, Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21 de julho de 2010, itens 6-7.1.

momento da alienação”¹⁰¹. Assim, embora o contribuinte não tivesse atualizado, a mercado, o custo de aquisição entre 1992 e 1995, sem indicá-lo em sua DIRPF (bem como já tivesse transcorrido o prazo de retificação), admitiu o Fisco que, para fins de cômputo do IRPF-GCAP, não haveria impedimento para que o valor antes declarado fosse retificado, a qualquer tempo.

A SC n. 75/2010 é importante, na medida em que separa a regra geral da exceção. Encontrando-se no ajuste a valor de mercado em 1992 uma medida excepcional¹⁰², dada a possibilidade de reavaliar um bem a mercado com dispensa de IRPF sobre a diferença, deu-se um prazo decadencial para tanto, equivalente à retificação da própria declaração nesse sentido. Não sendo o caso de reavaliação a mercado, por outro lado, a informação de um valor na declaração de bens e direitos não implicaria qualquer prazo: afinal, sem um efeito constitutivo ou confessório, a informação do suposto custo de aquisição, mesmo que há bastante tempo, pode não corresponder ao efetivo custo de aquisição, este o único dado relevante para o cálculo do ganho de capital. Matéria de prova, o custo de aquisição é dedutível na apuração do ganho, mesmo que não devidamente informado na DIRPF, e ainda que o prazo para a retificação daquela já tenha transcorrido.

Daí, por exemplo, a possibilidade de o contribuinte, seguindo o regime geral, proceder à atualização monetária do custo dos bens adquiridos até 1996 para fins de IRPF-GCAP, muito embora não tivesse refletido tal correção na sua declaração de bens e direitos anteriormente. Aqui, não se trata de uma reavaliação a mercado – regime excepcional, que a lei condicionou expressamente ao lançamento na DIRPF (implicando o limite do prazo de sua retificação). A regra geral na legislação não submete a definição do custo de aquisição a qualquer prazo, até porque não lhe atribui qualquer efeito diverso de uma informação no interesse da fiscalização.

Conforme visto no Caso Di Pace acima, ainda que o contribuinte já esteja informando o mesmo valor de aquisição há muito tempo, não se pode cogitar dispensa de prova do que foi declarado, abrindo-se a possibilidade para o questionamento do Fisco, como também para retificação do contribuinte. Em qualquer momento, poderá ser necessário comprovar o que está ali informado, e ambas as partes – Fisco e contribuinte – podem tomar, para o cômputo do ganho de capital, valor diverso do que fora apenas informado na DIRPF. Não importa que o contribuinte tenha retificado tudo, parte ou deixado de retificar. Por conta do caráter informativo da declaração de bens e direitos, há a necessidade de guarda de documentos para a comprovação do custo de aquisição¹⁰³.

¹⁰¹ RFB, Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21 de julho de 2010, item 8.

¹⁰² Cf. RFB, Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21 de julho de 2010, item 5.

¹⁰³ Cf. Carf, Ac. n. 2301-005.132, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, sessão de 13.09.2017.

Corroborando esse entendimento, o próprio § 2º do art. 147 do CTN acima admite que a autoridade administrativa poderá revisar os erros contidos na declaração do contribuinte. Mesmo se o contribuinte não puder mais proceder à retificação, não significa que haverá um efeito constitutivo do valor outrora informado, no sentido de, por exemplo, afastar a possibilidade de retificação de ofício pela autoridade lançadora¹⁰⁴. Novamente, o Fisco poderá questionar o valor de bens e direitos ali informado.

Note-se: diversamente de um lançamento de tributo por homologação praticado mediante uma declaração de rendimentos, a declaração de bens e direitos não trata da obrigação tributária principal. Informar um determinado bem ou direito e/ou valor distinto do custo efetivo não significa apurar *se* há tributo devido e *de quanto* seria esse tributo.

Por exemplo, no que diz respeito aos prejuízos fiscais, a CSRF entende que o Fisco possui o prazo fixado no art. 150, § 4º, do CTN, contado da apuração desses prejuízos, para poder questionar a forma como foram calculados¹⁰⁵. Apesar da ausência de tributo a pagar, esse é um caso em que o contribuinte apura *se* há tributo devido, concluindo pela negativa, pois incorre em prejuízo fiscal no período. Há uma atividade exercida pelo contribuinte a ser homologada pelo Fisco. Ora, poderá o Fisco, por exemplo, apurar um valor de prejuízo menor do que o calculado pelo contribuinte. Por isso, a imposição de um prazo para que se possa questionar ou ratificar tal apuração¹⁰⁶.

O caso do prejuízo fiscal, porém, é completamente distinto da mera declaração de bens e direitos na DIRPF. Diversamente da apuração da obrigação tributária principal, no âmbito de um lançamento por homologação, a mera obrigação acessória – como a declaração de bens e direitos – limita-se a um caráter informativo. Serve ao interesse da arrecadação ou da fiscalização, somente. Não se presuppõe, com aquela declaração, qualquer apuração sobre a existência de tributo devido ou de quanto seria tal tributo, se devido. Obviamente, na parte da DIRPF relativa à declaração de rendimentos, é possível encontrar apurações desse tipo. Contudo, na parte da declaração de bens e direitos – tal como a informação sobre o custo de aquisição do bem ou direito recebido –, não há semelhante apuração de IRPF pelo contribuinte.

É, por isso, acertada a decisão no Caso Di Pace ao afirmar a irrelevância de o contribuinte ter declarado certo custo de aquisição há mais de cinco anos. Dis-

¹⁰⁴ Cf. RFB, Parecer Cosit n. 36, de 6 de setembro de 2000, itens 14, 24 e 25.

¹⁰⁵ Cf., *e.g.*, CSRF, Ac. n. 9303-012.808, 3ª Turma, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, red. designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 14.02.2022.

¹⁰⁶ Para discussão de prazo desse tipo, mas com foco no saldo credor do ICMS, cf. SCHOUEIRI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. ICMS e lançamento de ofício: controvérsias acerca do início de seu prazo. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo*. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2020. v. II, p. 615-634.

tintamente do caso de prejuízo fiscal, em que se apura a obrigação principal em uma atividade de lançamento de tributo, informar qual o custo de aquisição na declaração de bens e direitos não possui o condão de apurar qualquer potencial crédito tributário devido ao Fisco. Não é negar, aqui, a possibilidade de as informações contidas na declaração de bens e direitos serem relevantes, indiretamente, na fiscalização das apurações efetuadas pelo contribuinte na sua declaração de rendimentos. É afirmar, apenas, que o fato de se exigir a prestação de informações corretas pelo contribuinte, sob pena de sanções, não dá azo ao surgimento de uma obrigação tributária principal. Trata-se, ainda, de uma obrigação acessória.

Conclui-se que, em regra, a informação prestada acerca do custo de aquisição na declaração de bens e direitos *não* possui qualquer efeito constitutivo daquele valor, nem mesmo residualmente. Ainda que esse efeito já tenha sido antes cogitado em trabalhos legislativos, e embora ocorra em hipóteses excepcionais na legislação, a regra é de que se trata de efeito informativo. Nessa situação, é, inclusive, irrelevante que o contribuinte tenha declarado – ou possa vir a declarar durante bastante tempo – um custo de aquisição em sua declaração de bens e direitos. O ganho de capital eventualmente apurado deverá ser submetido ao IRPF a partir do custo de aquisição dos bens e direitos, conforme documentado e comprovado.

Em todo o caso, a afirmação de que a indicação do valor na declaração de bens e direitos seja meramente informativa, não constitutiva, em hipótese alguma afasta a imposição de sanções ao contribuinte em virtude da violação do dever de apresentar declarações com exatidão¹⁰⁷. Não é objeto, porém, de exame deste artigo qual a sanção a ser aplicada nesse caso.

Conclusão

Neste estudo, examinou-se, analiticamente, se a prestação de informações pelo contribuinte na DIRPF acarretaria confissão ou constituição.

Ao examinar a questão, concluiu-se que:

1. A declaração de bens e direitos possui efeito informativo, sem importar confissão, tampouco vincular o Fisco ou o contribuinte;
 - a) A função da declaração de bens e direitos consiste justamente na obtenção de informações pertinentes ao interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN. Desse modo, poderá o Fisco exigir a comprovação dos elementos presentes nas declarações de bens e direitos, pois não se torna vinculado ao que foi declarado;

¹⁰⁷ Cf. art. 147, § 1º, do CTN. Sobre esse ponto, cf. VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937, p. 253-270 (253).

- b) Também não há qualquer confissão por parte do contribuinte. Na declaração de bens e direitos, há meramente um efeito informativo, no sentido de auxiliar o Fisco como mecanismo de controle indireto da renda auferida pelo contribuinte. Descarta-se uma natureza de confissão porque, diferentemente desta, a declaração de bens e direitos é um dever (*i.e.*, não é voluntária), envolve apreciação jurídica (não somente apresentação de fatos) e não tem, como efeitos, a dispensa de provas ou a preclusão de se provar o contrário.
2. A declaração de bens e direitos não possui, em regra, efeito constitutivo;
- a) Em linha com o art. 16 da Lei n. 7.713/1988, o valor indicado na declaração de bens e direitos é meramente informativo, não constitutivo. Por isso, caso haja qualquer inexatidão, o custo de aquisição será matéria de prova, a ser dirimida consoante os critérios do art. 16 da Lei n. 7.713/1988. Assim, mesmo que tenha o contribuinte declarado por anos certo valor de aquisição para um bem ou direito, a ausência de documento comprobatório combinada com a inaplicabilidade de algum critério substitutivo do art. 16 da Lei n. 7.713/1988 conduz à atribuição de custo zero;
 - b) Em situações específicas, a declaração de bens e direitos poderá ser relevante além do caráter informativo, revelando verdadeiro efeito constitutivo;
 - c) É irrelevante que o contribuinte tenha declarado – ou possa vir a declarar durante bastante tempo – um custo de aquisição em sua declaração de bens e direitos, pois o fato de a RFB determinar um prazo para o contribuinte retificar as suas DIRPFs não implica reconhecer caráter constitutivo a eventuais valores indicados em declaração que não pode mais ser objeto de retificação.

Bibliografia

- ADAMY, Pedro Augustin. Obrigações acessórias e persecução criminal: limites da utilização de informações fiscais no processo penal. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. 12º v.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

- CARF, Ac. n. 2201-003.895, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 13.09.2017.
- CARF, Ac. n. 2201-005.131, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, red. designado Cons. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, sessão de 08.05.2019.
- CARF, Ac. n. 2202-001.347, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Nelson Mallmann, sessão de 24.08.2011.
- CARF, Ac. n. 2301-005.132, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, sessão de 13.09.2017.
- CARF, Ac. n. 2402-006.089, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 03.04.2018.
- CARF, Ac. n. 3401-00.011, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 04.03.2009.
- COSTA, Moacyr Lobo da. Confissão e reconhecimento do pedido. *Revista da Faculdade de Direito* v. 62, n. 2, 1967.
- CSRF, Ac. n. 04-00.232, 6ª Câmara, Rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 14.03.2006.
- CSRF, Ac. n. 9202-004.525, 2ª Turma, Rel. Cons. Ana Paula Fernandes, red. designado Cons. Heitor de Souza Lima Junior, sessão de 26.10.2016.
- CSRF, Ac. n. 9303-012.808, 3ª Turma, Rel. Cons. Vanessa Marini Ceconello, red. designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 14.02.2022.
- DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm, 2015. v. 2.
- FAZENDA, Comissão de Reforma do Ministério da. *Anteprojeto de Código do Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1965.
- FAZENDA, Ministério da. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. 1954.
- MARINS, Graciela. Da confissão: arts. 389 a 395". In: TUCCI, José Rogério Cruz e et al (coord.). *Código de Processo Civil anotado*. [S.l.]: AASP/OAB, 2018.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral: eficácia jurídica, determinações inexas e anexas, direitos, pretensões, ações*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. v. 5.
- NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 17. ed. São Paulo: RT, 2018.
- NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.
- PASSOS, J. J. Calmon de. Confissão (direito processual civil) – I. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 18.
- PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

- REZENDE, Tito. *A declaração de bens e seus numerosos problemas*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 1963. v. XLII.
- RFB, Imposto sobre a Renda – Pessoa Física – perguntas e respostas – exercício de 2024 – ano-calendário de 2023.
- RFB, Parecer Cosit n. 36, de 06.09.2000.
- RFB, Parecer Normativo Cosit n. 6, de 04.08.2014.
- RFB, Solução de Consulta Interna Cosit n. 6, de 30.08.2021.
- RFB, Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Disit n. 12, de 17.02.2009.
- RFB, Solução de Consulta SRRF10/Disit n. 75, de 21.07.2010.
- RFB, Perguntas e Respostas – tributação de renda auferida por pessoas físicas no exterior em aplicações financeiras, empresas *offshore* e trusts, atualizado em 22 de maio de 2024.
- ROCHA, Sergio André. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. 12º v..
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. ICMS e lançamento de ofício: controvérsias acerca do início de seu prazo. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo*. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2020. v. II.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Imposto de Renda sobre a variação cambial de recursos repatriados no âmbito do RERCT. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Curso de introdução ao direito tributário: parte geral*. São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política, 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes. A retificação das declarações de Imposto de Renda viciadas por erro de direito. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.
- STF, RE n. 603.191/MT, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.08.2011.
- STJ, AgInt no Agravo em REsp n. 1.582.988/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 29.04.2020.
- STJ, AgInt no Agravo em REsp n. 1.706.512/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 24.02.2021.
- STJ, AgInt no REsp n. 1.875.174/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 29.08.2022.
- STJ, AgRg no REsp n. 1.570.841/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 01.03.2016.
- STJ, REsp n. 1.133.027/SP, Rel. Min. Luiz Fux, redator para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 13.10.10.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

- TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito tributário: estudos de problemas tributários*. 3ª coletânea. São Paulo: J. Bushatsky, 1971.
- TILBERY, Henry. Análise do instituto da declaração de bens face ao Imposto de Renda. In: TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito tributário*. São Paulo: J. Bushatsky, 1972.
- TILBERY, Henry. *O novo Imposto de Renda do Brasil: comentário à Lei n. 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária*. São Paulo: IOB, 1989.
- TRF da 3ª Região, AC n. 0000264-95.2008.4.03.6182, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Marcelo Saraiva, j. 12.04.2023.
- TUCCI, Rogério Lauria. Confissão (direito processual civil) – II. In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 18.
- VANONI, Ezio. La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità. *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario* v. I, 1937.
- VAZ, Carlos. *A potencialidade da declaração de bens como instrumento de controle da Administração Fiscal*. Mestrado de Administração Pública na Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1974.