



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10437.720157/2016-54
ACÓRDÃO	2101-003.973 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RICARDO LUIZ MARQUES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI Nº 11.196/2005. UTILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO MAIS DE UMA VEZ NO PERÍODO DE CINCO ANOS. RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de imóvel residencial, prevista no art. 39 da Lei nº 11.196/2005, somente pode ser usufruída uma vez a cada cinco anos, desde que observados os requisitos legais. A opção anteriormente exercida pelo contribuinte mediante declaração de isenção impede nova fruição do benefício dentro do período de vedação legal, ainda que posteriormente alegado equívoco no preenchimento da declaração relativa à operação anterior. A retificação da declaração e o recolhimento do tributo efetuados após o início do procedimento fiscal não descaracterizam a infração nem restabelecem o direito ao benefício, por ausência de espontaneidade, nos termos do art. 138 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Débora Fófano dos Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 238/256) interposto por RICARDO LUIZ MARQUES em face do Acórdão nº. 108-032.914 (e-fls. 217/227), proferido pela 11ª TURMA/DRJ08, em 29/11/2022, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração foi lavrado para lançamento de crédito tributário Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao ano-calendário de 2014, devidamente atualizados e acrescidos de multa de ofício, em razão da seguinte infração: apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme a seguinte descrição:

O contribuinte apresentou o anexo "Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital" nos anos-calendário de 2011 e 2014, beneficiando-se em ambos os anos da isenção instituída pela Lei nº 11.196/2005.

Em 25/08/11, na alienação do imóvel localizado na Rua Telemann, 41, Jardim São Bernardo, São Paulo, SP, CEP 04844-380, a base tributável do ganho de capital apurado na operação foi reduzida em 100% em razão da utilização do benefício da isenção.

Em 31/10/14, o benefício foi novamente utilizado na apuração do ganho de capital quando da alienação do imóvel localizado na Avenida Professor Alceu Maynard Araújo, 650, Santo Amaro, São Paulo, SP, CEP 04721-060, reduzindo a base tributável em 100%.

Portanto, o tempo transcorrido entre as duas alienações foi inferior a 5 anos, tornando indevida a redução pleiteada no ganho de capital apurado na alienação realizada em 31/10/14, conforme previsto na legislação vigente.

Sendo o valor originário do imposto de renda devido incidente sobre o ganho de capital apurado na operação realizada em 31/10/14, de R\$ 95.278,28 (noventa e cinco mil, duzentos e setenta e oito reais e vinte e oito centavos), e não tendo o contribuinte efetuado o recolhimento de nenhuma parcela, resta o saldo a pagar no valor originário de R\$ 95.278,28 (noventa e cinco mil, duzentos e setenta e oito reais e vinte e oito centavos), sujeito aos acréscimos legais de multa de ofício e juros, conforme descrito abaixo: (grifos acrescidos)

Tendo sido devidamente cientificado do auto de infração, o contribuinte apresentou sua Impugnação (e-fls. 23/192), com os argumentos sintetizados pelo Relatório do r. acórdão:

Em 01/03/2016, o contribuinte tomou ciência da notificação de lançamento (AR à fl. 20). Em 30/03/2016 apresentou a impugnação de fls. 23/40 na qual alega:

(...) na oportunidade do preenchimento da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2012, ano calendário 2011, por equívoco do impugnante, ele preencheu o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, apropriando-se dos benefícios concedidos pelo artigo 39, da Lei nº 11.196/05, de forma indevida.

O equívoco perpetrado pelo contribuinte, ora impugnante, se deu porque no mesmo ano calendário, ele comprou e vendeu um imóvel residencial.

Ocorre que a ordem em que as transações ocorreram não lhe permitiriam a fruição da isenção, eis que a compra se deu no mês de fevereiro de 2011, enquanto a venda se deu no mês de agosto de 2011.

Desta forma, evidencia-se que o preenchimento do Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital ocorreu de maneira errada, de tal sorte a manifestar o aproveitamento de isenção à qual o impugnante não fizera jus e, portanto, inexistente.

Ocorre que o impugnante não percebera tal situação até ser notificado da presente autuação, eis que jamais retornou a examinar suas Declarações de Ajuste Anuais de períodos anteriores.

Tão logo ficou ciente do equívoco que perpetrara, promoveu a retificação de sua Declaração de Ajuste Anual de 2012, ano calendário 2011 e promoveu o recolhimento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital que auferira em decorrência da venda do imóvel localizado na Rua Telemann, nº 41, Jardim São Bernardo, São Paulo. (docs. anexos).

Contudo, o lançamento do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital efetuado no presente auto de infração, por ser automático, não é cancelado automaticamente e, por isso, serve-se da presente com o objetivo de demonstrar que não houve o aproveitamento da isenção prevista no artigo 39, da Lei nº 11.196/05, por duas vezes, em período inferior a 05 (cinco) anos e, portanto, a autuação não merece prosperar, consoante fundamentos abaixo delineados.

Mais adiante:

Contrapondo a situação fática vivida pelo contribuinte, ora impugnante, com a disposição legal, verifica-se que, em razão de o contribuinte não haver aplicado o produto da venda de seu imóvel na aquisição de outro imóvel residencial, nos 180 dias que se seguiram à venda de seu imóvel, não ocorreu a hipótese de isenção prevista na Lei nº 11.196/05, motivo pelo qual verifica-se que sua Declaração de Ajuste Anual fora preenchida de forma errada.

Cita doutrina em apoio à sua tese. Afirma:

A obrigação tributária somente deixaria de surgir, no caso de o contribuinte promover a aplicação do produto da venda deste imóvel na compra de outro imóvel residencial, no prazo máximo de 180 dias, conforme expressa previsão contida no artigo 39 da Lei nº 11.196/05.

Ainda:

Nem se diga que o contribuinte agiu de má-fé ao preencher o formulário de Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, eis que agiu ele imbuído por erro (justificável), na medida em que a Declaração de Ajuste Anual é preenchida apenas no mês de abril do ano seguinte à ocorrência dos fatos geradores e todos os documentos de compra e venda foram analisados conjuntamente, ocorrendo o lapso de confusão de datas.

Ademais, não se pode imputar ao contribuinte a condição de profundo conhecedor da legislação tributária, fato que enseja a atribuição da interpretação da boa-fé aos procedimentos por ele adotados, inclusive no que se refere à retificação e auto denúncia quanto ao débito tributário decorrente da apuração de ganho de capital tributável com a venda do imóvel da R. Telemann.

Conclui:

Por conclusão, uma vez nascida a obrigação tributária, não há qualquer procedimento que possa ser adotado pelo contribuinte que tenha o condão de fazer com que a obrigação seja atingida pela isenção, na medida em que, conforme já antecipado linhas atrás, a norma isentiva tem por condão evitar que a obrigação tributária nasça.

Assim sendo, se não haveria a possibilidade de usufruir da isenção no caso do primeiro imóvel vendido, o interessado conclui que não teria havido o uso indevido da isenção no caso da venda dos segundo imóvel.

No presente caso, o contribuinte, ora impugnante não se beneficiou da isenção no ano de 2011, apenas preencheu sua Declaração de Ajuste Anual de forma equivocada, situação está já corrigida mediante a entrega de Declaração de Ajuste retificadora, tão logo foi cientificado do equívoco perpetrado.

(...)

Assim, considerando-se que a operação de venda de imóvel com aferição de ganho de capital ocorrida no período de apuração de 2011 não fora beneficiada pela isenção fiscal, a operação levada a efeito em 2014, que preenche os requisitos legais, necessariamente, faz jus à fruição da benesse fiscal.

Finalmente, o interessado justifica seu raciocínio como sendo a busca pela verdade material: Neste aspecto, pugna o recorrente seja aplicado ao presente caso o princípio da verdade real ou material, com o objetivo de que seja evidenciado, de forma cabal e irrestrita, a inocorrência de fruição da isenção no ano de 2011 e, de forma ilegal, em 2014, eis que não houve a reunião das condições legais para sua fruição no ano de 2011.

Conclui com o pedido:

Diante do todo o exposto, requer o impugnante, digne-se o n. julgador, julgar procedente a presente impugnação, para decretar a insubsistência do auto de infração e imposição de multa controlado no processo administrativo em epígrafe, ante o reconhecimento de inocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda decorrente do ganho de capital experimentado na venda do imóvel de propriedade do impugnante localizado na Avenida Professor Alceu Maynard Araújo, 650, Apto. 204, Edifício Park, Santo Amaro, São Paulo, CEP 04721-060.

Pretende provar todo o alegado por todos os meios em direito admitidos que oportunamente se mostrarão necessários.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 108-032.914 (e-fls. 217/227), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS. ISENÇÃO.

É isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no Brasil na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 dias contados da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País e que o contribuinte não tenha usufruído do benefício nos 5 (cinco) anos anteriores.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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.

As decisões judiciais não fazem coisa julgada sobre os demais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula Vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 14/03/2023, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 235).

Em 11/04/2023, foi protocolado o Recurso Voluntário (e-fls. 238/256), reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Argumenta que teria sido um equívoco o preenchimento do Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, apropriando-se dos benefícios concedidos pelo artigo 39, da Lei nº 11.196/05 na sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2012, ano calendário 2011. Equívoco porque nem mesmo teria o direito à isenção, tendo em vista que a ordem em que as transações ocorreram não lhe permitiriam a fruição da isenção, eis que a compra se deu no mês de fevereiro de 2011, enquanto a venda se deu no mês de agosto de 2011. Contudo, só teria percebido o equívoco quando do recebimento da autuação, e que tentou corrigir a situação, promovendo a retificação da sua Declaração de Ajuste Anual de 2012, ano calendário 2011 e promoveu o recolhimento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital que auferira em decorrência da venda do imóvel localizado na Rua Telemann, nº 41, Jardim São Bernardo, São Paulo.

Com o equívoco e a correção feita, defende que a hipótese isentiva teria se materializado, no ano de 2014. Faz considerações sobre a natureza jurídica da isenção, bem como sobre a hipótese de incidência tributária do Imposto de Renda sobre o ganho de capital e defende que o equívoco cometido em sua declaração não pode resultar numa punição com a perda da isenção à qual fazia jus, que foi a operação promovida em 2014. Cita decisões judiciais sobre o tema, e doutrina sobre o princípio da verdade material. Requer o cancelamento do auto de infração.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo, tendo em vista ter sido interposto no prazo de 30 dias contados do recebimento da intimação do resultado de julgamento, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Antes da análise propriamente do recurso, cumpre pontuar, que as decisões judiciais que o recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

2 DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL E A ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 39 DA LEI Nº. 11.196/2005

Como relatado, insiste o recorrente na defesa de que teria se equivocado no preenchimento do Demonstrativo de ganho de capital na venda do imóvel em 2011, pois sequer tinha direito à isenção naquela ocasião, e que somente teria percebido seu erro após o recebimento da autuação. Alega que, como teria retificado e recolhido o imposto devido relativamente à venda de 2011, teria direito ao gozo da isenção relativo à venda do imóvel de 2014.

Não assiste razão ao recorrente.

A discussão central dos presentes autos está no descumprimento das condições para gozo da isenção do IRPF no ganho de capital de venda de imóvel, nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo referido neste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 1ª (primeira) operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:

I - juros de mora, calculados a partir do 2º (segundo) mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e

II - multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do 2º (segundo) mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até 30 (trinta) dias após o prazo de que trata o caput deste artigo.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos. (grifos acrescidos)

Os requisitos previstos em lei para que o contribuinte fique isento do imposto de renda no ganho de capital da venda de imóvel são que o produto da venda seja usado para aquisição de outros imóveis residenciais, no prazo de 180 dias, contados da celebração do contrato de venda. Contudo, a referida isenção somente poderá ser usufruída de 5 em 5 anos. E foi exatamente esta a regra desobedecida pelo recorrente.

É que ele entregou Demonstrativos de ganho de capital em 2011 e em 2014, ou seja, duas vezes em menos de 5 anos, de modo que a fiscalização agiu corretamente ao promover a autuação.

A justificativa dada pelo recorrente, de que teria se equivocado no preenchimento do Demonstrativo de ganho de capital referente ao ano de 2011, pois sequer tinha direito à isenção naquela operação, bem como a tentativa de corrigir a situação após o recebimento da autuação não deve prosperar. Como bem analisado pela decisão de piso, após o recebimento da autuação não há que se falar de “identificação de erro” e tentativa de retificação com recolhimento do suposto tributo devido. A denúncia espontânea até poderia ter sido promovida pelo contribuinte, mas a correção e o recolhimento teriam que ter sido promovidos antes de início de qualquer procedimento fiscal, nos termos do art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A decisão de piso ressaltou com propriedade:

É fato que ainda que não tenha cumprido os requisitos legais para usufruto da isenção prevista em lei em relação à venda de imóvel realizada em 2011, o contribuinte declarou havê-lo feito. Não apenas declarou, deixou de recolher os tributos relativos ao ganho de capital na venda de ambos os imóveis, tanto aquele vendido em 2011 (fls. 14/16), quanto o vendido em 2014 (fls. 17/19).

Portanto, houve uso indevido da isenção fiscal prevista na venda de imóveis e, consequentemente, falta de recolhimento do imposto, ensejando o presente lançamento de ofício.

Observe-se que o não cumprimento da legislação que concede isenção de imposto sobre ganhos de capital na venda de imóveis por pessoas físicas ocorreria mesmo se a primeira transação, a primeira venda tivesse cumprido todos os requisitos para a isenção, em relação à segunda venda.

A situação do contribuinte é agravada pelo fato de ter pleiteado isenção sobre a venda do primeiro imóvel em desacordo com a legislação. A justificativa de entrega da declaração apenas posteriormente, não é aceitável de forma alguma, pois o tributo devido é recolhido com prazo contado a partir da venda, não da entrega da declaração de ajuste anual. De outra forma, o contribuinte é obrigado a calcular e a recolher o imposto sobre ganho de capital no prazo legal assim que realiza a venda, não sendo nem ao menos relevante, para esse fim, se entregou a declaração de ajuste anual. Portanto, quando do envio da declaração de ajuste anual, o contribuinte já havia optado por pleitear, ainda que indevidamente, a isenção do imposto sobre ganho de capital.

Ao pleitear o direito de isenção sobre a segunda venda de imóvel, alegando equívoco na informação da primeira venda à Fazenda e deixando de ressaltar que não recolheu os tributos devidos até a ciência do lançamento, o contribuinte esquece do famoso brocardo jurídico:

Ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.

Cabe, porém, salientar que, ao efetuar o lançamento de ofício, o fisco não comprovou a existência de sonegação ou de ação dolosa por parte do contribuinte interessado no uso indevido da isenção, tanto que as multas não foram duplicadas, o que ocorreria em caso de comprovação de dolo.

A situação verificada evidenciou uma tentativa de se beneficiar duas vezes da isenção, num período menos de 5 anos, em desconformidade com a legislação concessiva. Como bem destacou a decisão de piso, o recorrente preencheu os Demonstrativos de ganho de capital com o gozo da isenção, de modo que era esta a sua real intenção, mesmo que na primeira operação não tivesse direito.

Dessa forma, deve ser mantida a autuação.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa