



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10437.720197/2018-68
ACÓRDÃO	2101-003.913 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NEREU RAMOS NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

GANHOS DE CAPITAL. ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 39 DA LEI Nº 11.196. OBRIGATORIEDADE DE INFORMAÇÃO NO DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL.

A opção pela isenção de que trata o artigo 39 da Lei nº 11.196 é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, para fins de usufruir a isenção. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com a alienação de bem caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição. In casu, somente poderão ser inseridos no custo do bem os gastos com benfeitorias quando comprovados por documentação hábil e idônea vinculadas ao imóvel, cabendo ao contribuinte tal prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos relativos a

confiscatoriedade da multa aplicada; na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, tendo solicitado apresentar Declaração de Voto, a Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores **Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).**

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Nereu Ramos Neto em face do Acórdão nº 02-96.368, proferido pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), em sessão de 8 de novembro de 2019, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado em 26/02/2018, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) do exercício de 2014, ano-calendário de 2013.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 30/32), a fiscalização foi instaurada por força do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal nº 08.1.96.00-2017-00113-0, expedido pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoa Física em São Paulo, com base nas informações disponíveis sobre alienações de imóveis realizadas no ano-calendário de 2013. Em 17/02/2017, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e intimado o contribuinte a documentar as operações de alienação de imóveis realizadas no referido ano, bem como as apurações de ganho de capital e os recolhimentos correspondentes. A ciência ocorreu por via postal em 22/02/2017. Esgotado o prazo sem manifestação, foi lavrado em 30/03/2017 o Termo de Fiscalização, com intimação renovada, cuja ciência se deu em 05/04/2017.

No curso do procedimento, o contribuinte apresentou cópia da Escritura de Compra e Venda lavrada em 08/08/2013, referente à aquisição do imóvel situado à Rua Inocência Nogueira, nº 115, Casa 11, Cidade Jardim, São Paulo (fls. 09/12).

A fiscalização apurou, mediante pesquisa ao Registro Geral de Imóveis, com base na Matrícula 156.574, que o contribuinte adquiriu, em 22/07/2002, juntamente com sua esposa Tereza Cristina Guido Ramos, o apartamento nº 51 situado na Rua Leopoldo Couto de Magalhães Júnior, nº 1.274, Itaim-Bibi, São Paulo, pelo valor de R\$ 620.000,00. Constatou, ainda, que o imóvel foi alienado em 14/06/2013, por instrumento particular, pelo valor de R\$ 4.400.000,00, para Gustavo Cecchi Teno Castilho e Tatiana Wongtschowski Teno Castilho.

Na Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2014 (fls. 16/29), o contribuinte informou a alienação do imóvel na Declaração de Bens e Direitos, consignando como valor na situação em 31/12/2012 o montante de R\$ 2.100.000,00 e, em 31/12/2013, o valor de R\$ 0,00. Todavia, não apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital (DGC) e não recolheu o imposto sobre o ganho de capital auferido na alienação.

A fiscalização verificou que os valores declarados na DIRPF relativamente ao custo do imóvel foram progressivamente atualizados em vários exercícios: de R\$ 600.000,00 em 31/12/2005 para R\$ 650.000,00 em 31/12/2006, R\$ 845.000,00 em 31/12/2007, R\$ 1.300.000,00 em 31/12/2008, R\$ 1.500.000,00 em 31/12/2009, R\$ 1.800.000,00 em 31/12/2010, chegando a R\$ 2.100.000,00 em 31/12/2011, valor que permaneceu constante até a alienação.

Concluiu, diante da ausência de documentação comprobatória das benfeitorias alegadas e da falta de entrega do DGC, que o contribuinte não fez jus à isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, e efetuou o lançamento com base no custo de aquisição constante do registro de imóveis, no valor de R\$ 620.000,00, apurando ganho de capital tributável de R\$ 2.152.252,90, com imposto devido de R\$ 322.837,93.

O Auto de Infração foi lavrado em 26/02/2018, constituindo crédito tributário total de R\$ 729.581,43, incluídas multa proporcional de 75% no valor de R\$ 242.128,44 e juros de mora de R\$ 164.615,06. A ciência do auto ocorreu em 02/03/2018 (fl. 43).

O contribuinte impugnou o lançamento em 28/03/2018 (fls. 49/59), sustentando, em síntese: (i) ter direito à isenção do ganho de capital, pois aplicou o produto da venda do apartamento na aquisição do imóvel da Rua Inocêncio Nogueira dentro do prazo de 180 dias, e que a falta de entrega do DGC não importa perda do direito à isenção; (ii) ser o custo de aquisição do imóvel de R\$ 2.100.000,00, em razão de benfeitorias que o valorizaram ao longo dos anos, não podendo a fiscalização desconsiderar o valor declarado na DIRPF sem procedimento específico para esse fim; e (iii) ser a multa de 75% confiscatória, requerendo sua redução ao patamar de 20%.

O Acórdão nº 02-96.368, proferido pela DRJ/BHE, julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado. No tocante à isenção, a decisão recorrida entendeu que a opção pela isenção é irretratável, nos termos do §4º do art. 2º da IN SRF nº 599, de 2005, e que a omissão do contribuinte ao não preencher o DGC e não manifestar expressamente essa opção importa em sua inadmissibilidade, sendo irrelevante que a espontaneidade já havia sido afastada pelo início do procedimento fiscal. Quanto ao custo de aquisição, manteve o valor de R\$ 620.000,00, por ausência de documentação hábil e idônea para

comprovar as benfeitorias alegadas, consignando que o contribuinte foi intimado a apresentá-la na fase fiscal e não o fez. No que diz respeito à multa, afastou o argumento de confiscatoriedade por tratar-se de atividade vinculada, e rechaçou a pretensão de redução ao patamar de 20%, por corresponder esse percentual à multa de mora, inaplicável na hipótese.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. OPÇÃO IRRETRATÁVEL.

A isenção do ganho de capital auferido por pessoa física residente no país na venda de imóveis residenciais está condicionada a aplicação do produto da venda na aquisição de imóvel residencial no prazo de 180 dias contados da celebração do contrato, desde que preenchidos os requisitos legais.

A opção pela isenção é irretratável e deve ser informada pelo sujeito passivo no Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual. A omissão do sujeito passivo ao não se manifestar, simplesmente deixando de declarar e de recolher o imposto sobre o ganho de capital, importa em sua inadmissibilidade, considerando a exclusão da espontaneidade com o início do procedimento fiscal.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Somente podem ser incorporadas ao custo de aquisição do imóvel as despesas expressamente previstas na legislação específica, comprovadas por documentação hábil e idônea e discriminadas na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

Tratando-se de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa de ofício, consoante determinação legal, sendo de caráter irrelevável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recurso voluntário foi protocolado em 08/01/2020 (fl. 96), mediante razões de fls. 97/119, renovando os fundamentos da impugnação e aduz, em síntese: (i) que a isenção do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, seria de incidência automática e inafastável pela autoridade fiscal, pois os únicos requisitos legais seriam a aplicação do produto da venda em novo imóvel residencial no prazo de 180 dias, sendo o DGC obrigação meramente acessória cujo descumprimento não pode acarretar tributação de fato materialmente isento; (ii) que o custo de aquisição consolidado com benfeitorias atingiu R\$ 2.100.000,00 e que o transcurso de prazo superior a cinco anos impede a Administração de infirmar o valor declarado; (iii) e que a multa de 75% é confiscatória e ilegítima, devendo ser reduzida ao patamar máximo de 20%; e (iv) que, superados os argumentos anteriores, seja o julgamento convertido em diligência para confirmação dos fatos narrados e dos documentos anexados à impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas não atende integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

O recorrente alegou que a multa qualificada seria confiscatória e, por isso, importaria em nulidade do auto de infração. Ocorre que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Portanto, o recurso deve ser conhecido parcialmente, não se conhecendo dos argumentos relativos a confiscatoriedade da multa aplicada.

2. Mérito

A questão central dos autos é saber se o recorrente faz jus à isenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação do apartamento nº 51 da Rua Leopoldo Couto de Magalhães Júnior.

O art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, estabelece que “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”.

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.

A Receita Federal, ao regulamentar a matéria, pela IN SRF nº 599, de 2005 reproduz os requisitos substantivos do *caput* do art. 39, e indica em seu art. 2º, §4º, que “a opção pela isenção de que trata este artigo é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual”.

Com base nesse dispositivo regulamentar que a fiscalização e a DRJ negaram a isenção ao recorrente, entendendo o recorrente não teria “optado” por exercê-la ao deixar de preencher o DGC. Isso porque, o recorrente não preencheu o referido Demonstrativo, tampouco informou a alienação em sua Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2013, e apresentou, apenas em sede de impugnação, a escritura pública de aquisição de novo imóvel dentro do prazo legal de 180 dias.

A isenção do art. 39 não pode ser qualificada como benefício de fruição puramente automática, deflagrado pelo simples concurso de circunstâncias objetivas, indiferente a qualquer ato de vontade do contribuinte. A conclusão decorre da própria estrutura que o legislador conferiu ao benefício, e não de acréscimo que a instrução normativa lhe tenha indevidamente emprestado.

É certo que, na lição de Alfredo Augusto Becker, a norma de isenção incide diretamente sobre seu suporte fático, de modo automático, tanto quanto qualquer outra norma jurídica: “a regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 324). Nada há de incompatível, porém, entre essa automaticidade e a conclusão de que a incidência automática pressupõe a integralidade do suporte fático sobre o qual a norma isentiva opera, e é exatamente essa integralidade que está em discussão nestes autos.

O §5º do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005 limita a fruição do benefício a uma única vez a cada cinco anos. Essa limitação pressupõe, logicamente, a existência de um marco identificável a partir do qual se conta o período de carência, e esse marco não pode ser outro senão o momento em que o contribuinte, dentre as operações imobiliárias que eventualmente pratique dentro do quinquênio, indica qual delas pretende submeter ao regime isencional. Isso porque nada impede, na prática da vida civil, que uma mesma pessoa física realize, dentro de um período de cinco anos, mais de uma alienação de imóvel residencial seguida de reinvestimento tempestivo, hipótese em que apenas uma dessas operações poderá, por força de lei, receber o tratamento isento. Sem que o contribuinte identifique qual operação elegeu para esse fim, não há como a autoridade fiscal, tampouco o julgador administrativo, saber a qual das eventuais operações potencialmente elegíveis a isenção se refere, nem, o que é mais grave, verificar se o benefício já não foi utilizado anteriormente ou não venha a sê-lo em operação posterior dentro do mesmo período.

Nesse sentido, o suporte fático da isenção do art. 39 não se esgota no fato objetivo do reinvestimento tempestivo; inclui, por força da própria arquitetura que o §5º impõe, a identificação de qual operação, dentre as potencialmente elegíveis, recebe o tratamento

excepcional. Enquanto esse elemento não se completa, a norma isentiva simplesmente não tem sobre o que incidir, não porque a automaticidade da incidência seja falsa, mas porque falta o suporte fático que a deflagraria.

A alegação de que a prova do reinvestimento tempestivo, trazida a estes autos por meio de escritura pública, seria suficiente para o reconhecimento do direito, ainda que valiosa como demonstração do fato material subjacente, não resolve essa questão anterior e fundamental. A escritura pública demonstra que o recorrente adquiriu novo imóvel dentro do prazo de 180 dias; não demonstra, e por sua própria natureza não poderia demonstrar, que essa foi a operação que o recorrente pretendia submeter ao regime do art. 39, com exclusão de qualquer outra praticada ou a praticar dentro do quinquênio legal.

A exigência de informação no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital não constitui mera obrigação acessória, na acepção do art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, cujo descumprimento se resolveria, nos termos do §3º do mesmo dispositivo, na aplicação de penalidade pecuniária autônoma, sem afetar o direito material subjacente. A obrigação acessória clássica tem por função exclusiva viabilizar o controle e a fiscalização de um fato jurídico tributário já inteiramente formado, independentemente da prestação instrumental, como ocorre com a escrituração de livros fiscais ou a emissão de notas fiscais relativas a operações já realizadas e já dotadas, por si, de todos os elementos que as qualificam juridicamente.

A manifestação exigida pelo art. 2º, §4º, da Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, não se limita a informar ao Fisco um fato inteiramente formado à sua revelia; ela integra o próprio mecanismo pelo qual se completa a individualização da operação isenta, dentre outras potencialmente elegíveis, e pelo qual se torna operante o limite quinquenal que a própria lei instituiu. Nesse sentido, a prestação informacional não é acessória a um fato jurídico já constituído, mas concorre para a formação, em sua integralidade, do suporte fático da norma isentiva.

Trata-se, portanto, de elemento que integra o próprio suporte fático da isenção, e não de dever instrumental dela dissociável, o que se aproxima da distinção que a doutrina estabelece entre os deveres instrumentais que auxiliam a fiscalização de fato já ocorrido e as regras de estrutura que operam sobre a própria conformação do fenômeno normativo, “mutilando” ou compondo o âmbito de incidência das normas tributárias e isentivas.

A irretratabilidade da opção, prevista na mesma norma regulamentar, é decorrência natural, e não arbitrária, dessa mesma estrutura. Se a opção pudesse ser manifestada, alterada ou suprida a qualquer tempo, inclusive no curso ou após a conclusão de procedimento fiscalizatório, o limite de uma fruição a cada cinco anos se tornaria inoperante, pois bastaria ao contribuinte manter-se em silêncio quanto a todas as operações potencialmente elegíveis realizadas no período, reservando-se a faculdade de, apenas quando confrontado com eventual autuação,

indicar retroativamente qual delas pretendia fosse a isenta, em manifesto descompasso com a coerência e a operabilidade do sistema legal.

No caso dos autos, o recorrente não informou a alienação do imóvel em sua Declaração de Ajuste Anual, não preencheu o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, não recolheu o imposto porventura devido e nada comunicou à administração tributária a respeito da operação, seja para exercer a isenção, seja para dela declinar. Apenas em sede de impugnação, já iniciado o procedimento fiscal, veio a sustentar fazer jus ao benefício.

Não se cuida, aqui, de investigar o propósito que teria motivado esse silêncio – se inadvertência, desconhecimento da exigência regulamentar, ou deliberado intento de reservar a faculdade para operação futura dentro do mesmo período de cinco anos. O que importa à solução da lide é se o ônus de manifestar foi cumprido, dentre as operações imobiliárias eventualmente praticadas no período, qual delas se submete ao regime do art. 39 recai sobre o contribuinte, por força da própria estrutura da norma examinada nos itens anteriores.

O silêncio do recorrente deve ser lido pelo que estruturalmente é, a ausência do elemento que a norma exige para a formação de seu próprio suporte fático. Não havendo manifestação, a condição para a fruição do benefício não se implementou, independentemente de qual tenha sido, no foro íntimo do recorrente, a razão do silêncio.

Por todo o exposto, não tendo o recorrente manifestado, em nenhum momento anterior ao procedimento fiscal, a destinação do produto da venda do imóvel de que tratam estes autos ao regime do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, não faz ele jus à isenção pleiteada.

Ademais, o recorrente sustenta que o custo de aquisição do imóvel alienado corresponderia a R\$ 2.100.000,00, e não a R\$ 620.000,00, tal como apurado pela fiscalização, em razão de benfeitorias realizadas no imóvel em 2012, cujo valor estaria refletido na Declaração de Ajuste Anual. Argui, ainda, a decadência do direito de a Fazenda infirmar o valor declarado há mais de cinco anos, e a nulidade do lançamento por ausência de procedimento específico para a apuração do custo.

O custo de aquisição de bem imóvel, para fins de apuração de ganho de capital, corresponde ao valor de aquisição constante do respectivo título de transferência de propriedade, admitida a sua integração por acréscimos posteriores tão somente quando comprovados por documentação hábil e idônea. A escritura pública de aquisição do imóvel, lavrada em 22/07/2002, consigna expressamente o valor de R\$ 620.000,00 como preço da alienação, dado dotado de fé pública e cuja exatidão não foi contraposta por nenhum elemento de prova equivalente.

A alegação de que o imóvel teria recebido benfeitorias que elevariam seu custo a R\$ 2.100.000,00 não veio acompanhada, em nenhum momento do processo administrativo, de qualquer documento hábil a comprová-la (não há nota fiscal, contrato de reforma, comprovante de pagamento a prestadores de serviço ou qualquer outro elemento que permita identificar a existência, a extensão e o valor das benfeitorias alegadas). A mera indicação de valor atualizado na Declaração de Ajuste Anual, sem lastro documental, não se equipara à comprovação exigida pela

legislação de regência, sob pena de se admitir que o próprio contribuinte, unilateralmente e sem controle algum, defina o custo de aquisição de seus bens para fins de apuração do imposto devido.

Registre-se que o recorrente foi regularmente intimado, no curso do procedimento fiscal, a comprovar o valor por ele declarado, e não o fez; tampouco supriu essa omissão na fase impugnatória ou no presente recurso voluntário, limitando-se a reiterar a alegação sem trazer aos autos qualquer documento novo. Tratando-se de fato constitutivo de direito por ele invocado, o ônus de sua prova lhe incumbia, ônus do qual o recorrente não se desincumbiu.

Mantém-se, portanto, o custo de aquisição de R\$ 620.000,00, tal como apurado pela fiscalização com base na escritura pública constante dos autos.

Por fim, cumpre ressaltar que não prospera a alegação de decadência. O que se examina nestes autos não é a exatidão do valor declarado pelo recorrente por ocasião da aquisição do imóvel, em 2002, como se de lançamento autônomo relativo àquele período se tratasse, hipótese em que, de fato, poderia cogitar-se de decurso de prazo decadencial. O que se examina é a correção do ganho de capital apurado em razão do fato gerador ocorrido em 2013, para cuja apuração o custo de aquisição figura como simples dado de cálculo, um dos componentes da base sobre a qual incide o tributo relativo a esse fato gerador específico, tempestivamente lançado.

Verificar a exatidão desse dado, para fins de apuração de tributo relativo a fato gerador não decaído, não importa reabertura de lançamento relativo a período pretérito, tampouco exige a Fazenda Pública qualquer providência fora do prazo legal quanto à aquisição ocorrida em 2002. A decadência a que alude o art. 173 do Código Tributário Nacional é relativa ao direito de constituir o crédito tributário correspondente ao fato gerador de 2013, direito que foi exercido tempestivamente.

Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 17, de 13 de fevereiro de 2006, é esclarecedora:

Solução de Consulta nº 17, de 13 de fevereiro de 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF GUARDA DE DOCUMENTOS GANHO DE CAPITAL.

A guarda de documentos que tenham repercussão tributária deve ser mantida enquanto não se efetivar a caducidade do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento. O fato gerador do imposto sobre o ganho de capital é a alienação do imóvel, somente começando o prazo decadencial de cinco anos para o lançamento partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, assim considerado o primeiro dia do ano seguinte ao da entrega da DIRF em que se informa a alienação. Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e de alienação do imóvel, não se confundindo esse prazo com aquele da DIRPF na qual se informou a aquisição, alteração ou alienação do imóvel.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 149, parágrafo único; Art. 150, §§ 1º e 4º; Art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN; Art. 128, § 7º, inciso I, e § 9º do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, RIR e IN SRF nº 84, de 11/10/2001

Diante de todo o exposto, o lançamento tributário e o acórdão recorrido não merecem reparos.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo dos argumentos relativos a confiscatoriedade da multa aplicada, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Ana Carolina da Silva Barbosa**

Inicialmente, parabenizo o Eminentíssimo Relator por seu voto, conquanto, com a devida vênia, preciso consignar divergência de entendimento que me levou a votar pelas conclusões.

A controvérsia reside em definir se o recorrente faz jus à isenção do imposto sobre o ganho de capital prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005. Não compartilho do entendimento segundo o qual o preenchimento do Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital constituiria requisito de formação do suporte fático da norma isentiva.

Com efeito, a lei estabeleceu, como pressupostos para a fruição do benefício, a aplicação do produto da venda de imóvel residencial na aquisição de outro imóvel residencial situado no País, dentro do prazo de 180 dias, além da limitação prevista em seu § 5º, segundo a qual a isenção somente pode ser utilizada uma vez a cada cinco anos. Em nenhum momento o legislador condicionou a aquisição do direito ao preenchimento do Demonstrativo de Ganho de Capital ou à manifestação formal de opção na Declaração de Ajuste Anual.

A Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, ao prever que a opção pela isenção deve ser informada no Demonstrativo de Ganho de Capital, disciplina a forma de exercício e de controle administrativo do benefício, e concordo que o cumprimento das obrigações acessórias é fundamental para garantir a fiscalização e as corretas informações dos contribuintes perante o Fisco. Porém, ao condicionar a isenção a tal obrigação acessória entendo que a Instrução Normativa está inovando a ordem jurídica para criar requisito material não previsto em lei.

Em matéria de isenção, vigora o princípio da reserva legal, de modo que somente a lei pode estabelecer as condições para sua concessão ou fruição. A norma regulamentar não pode restringir direito conferido pelo legislador, tampouco transformar obrigação instrumental em requisito constitutivo do benefício fiscal.

Isso, contudo, não conduz ao reconhecimento da isenção no caso concreto.

O ônus da prova dos fatos constitutivos do direito alegado incumbe ao contribuinte.

Assim, embora tenha trazido aos autos documentação apta a demonstrar a aquisição de imóvel residencial dentro do prazo legal de 180 dias, o recorrente não produziu prova suficiente de que preenchia outro requisito expressamente previsto no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005: a inexistência de utilização da mesma isenção em operação realizada nos cinco anos anteriores.

A limitação temporal prevista no § 5º do art. 39 integra o próprio regime jurídico da isenção e constitui requisito legal para sua fruição. Logo, uma vez invocado o benefício, competia ao recorrente demonstrar o atendimento integral das condições previstas em lei.

A ausência de preenchimento do Demonstrativo de Ganho de Capital, por si só, não impede o reconhecimento da isenção. Todavia, diante da inexistência de prova de que o benefício não havia sido anteriormente utilizado dentro do quinquênio legal, permanece ausente elemento indispensável ao reconhecimento do direito material invocado.

Desse modo, embora por fundamento diverso daquele adotado pelo voto do Relator, entendo que o recurso voluntário não merece provimento, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa