



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.722019/2018-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.006 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WAGNER MARQUES DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2014

PERMUTA DE IMÓVEIS COM TORNA. EXISTÊNCIA DE ALIENAÇÃO ONEROSA. GANHO DE CAPITAL. CONFIGURAÇÃO. A operação de permuta com torna caracteriza alienação onerosa, sujeita à apuração de ganho de capital, nos termos do art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713/1988, e do art. 117, § 4º, do RIR/1999. Constatada a existência de torna em espécie e assunção de dívida pelo adquirente, resta configurado acréscimo patrimonial tributável, ainda que o contribuinte denomine a operação como mera permuta.

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDA. REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR. A diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição constitui ganho de capital, nos termos do art. 43 do CTN. A existência de múltiplos instrumentos negociais com valores divergentes evidencia o valor real da transação e confirma a disponibilidade econômica do acréscimo patrimonial.

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 150, §4º, DO CTN. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DOLO CONFIGURADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN. Não havendo recolhimento antecipado nem declaração do ganho de capital, afasta-se a regra do art. 150, §4º, do CTN. Constatada conduta dolosa, aplica-se o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN. Lançamento tempestivo. (Súmula CARF nº 11).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO CARACTERIZADO. DOCUMENTAÇÃO CONTRADITÓRIA. REDUÇÃO PELA RETROATIVIDADE BENIGNA.

A existência de três instrumentos para a mesma transação, com valores distintos e omissão deliberada na Declaração de Ajuste Anual, caracteriza evidente intuito de fraude, legitimando a multa qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964). Aplicável a retroatividade benigna para redução da penalidade de 150% para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023 e do art. 106, II, “c”, do CTN. (Súmula CARF nº 105).

ISENÇÃO DO ART. 39 DA LEI Nº 11.196/2005. UTILIZAÇÃO PRETÉRITA. VEDAÇÃO DE REITERAÇÃO NO PRAZO DE 5 ANOS. Impossível a concessão da isenção, por ausência de opção válida no GCAP/DAA e por ter o contribuinte utilizado o benefício em operação anterior no ano-calendário de 2012.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica.

*Assinado Digitalmente*

**YENDIS RODRIGUES COSTA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**CLEBERSON ALEX FRIESS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente)

**RELATÓRIO**

1. Cuida-se, na espécie, de Recurso Voluntário (e-fls. 156/173), manejado pelo contribuinte, com fundamento art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, que lhe atribuiu efeitos suspensivo e devolutivo, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 120/141), proferida em sessão de 09/11/2018, consubstanciada no Acórdão n.º 11-61.062- 1ª Turma da DRJ/JREC(Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife), que, por unanimidade de votos, improcedente à impugnação (e-fls. 88/112), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2014 GANHO DE CAPITAL. Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação do bem e seu respectivo custo de aquisição, o qual é objeto de tributação definitiva. GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte não procede apuração do imposto e nos casos de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial para que o Fisco proceda ao lançamento de ofício do imposto devido é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. É cabível, por disposição literal da Lei nº 9.430/1996, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar comprovada, por meio de fatos e documentos constantes do processo, a ocorrência de uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964.

**DO LANÇAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO.**

2. O lançamento tributário, em sua essência e circunstância, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Objeto	da	Fiscalização:
Procedimento instaurado pela Receita Federal (9ª RF – Curitiba/PR) para apurar ganho de capital em alienações imobiliárias realizadas pelo contribuinte Wagner Marques da Silva no ano-calendário de 2013, com Liliane Carvalho da Silva Barreiros como corresponsável solidária.		

- o Venda do imóvel situado na Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805, ap. 1601 e garagens (matrículas 167.911 a 167.914);

- Compra do imóvel na Rua Padre José Kentenich, nº 853, casa 43, matrícula 93.245. As operações envolviam permuta e dação em pagamento entre os bens.
- Foram localizados múltiplos instrumentos (públicos e particulares) para a mesma transação, com valores distintos, entre R\$ 1,6 milhão e R\$ 3,5 milhões;
- Divergências também no valor da aquisição do imóvel subsequente (R\$ 2,8 milhões a R\$ 4,6 milhões);
- A Receita constatou falta de comprovação do valor efetivamente recebido, sugerindo ocultação parcial do ganho de capital.

Aspectos de Isenção:

- O contribuinte não apresentou o GCAP nem informou a operação na Declaração de Ajuste Anual;
- A isenção foi indeferida, pois o benefício não poderia ser novamente utilizado antes de 5 anos (§5º da IN SRF 599/2005).

Multa Qualificada (150%)  
Fundamentada em:

- Dolo e fraude configurados pela existência de três instrumentos para ela vender;
- Omissão da operação no IRPF;
- Diferenças expressivas nos valores declarados em relação aos efetivos.

#### **DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.**

3. A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

**I-**Isenção do IRPF ganho de capital unidade imobiliária (Permuta) **II-** Decadência **III-** Multa Qualificada.

4. A tese de defesa foi acolhida não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo não* foram acatadas e refutadas cada uma das insurgências do contribuinte.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

5. No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando *ipsis literis* termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de anular ou cancelar o lançamento.

6. Não foram juntados novos documentos, e nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.
7. É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisanda, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.
8. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **YENDIS RODRIGUES COSTA**, Relator

### JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

1. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto no prazo previsto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972, considerando-se a sua interposição em 20/12/2018 (fl. 2.084) em face da ciência do acórdão recorrido em 27/11/2018 (fl. 149).
2. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.
3. Ademais, não tendo sido arguidas preliminares, passa-se à apreciação do mérito.

### MÉRITO

#### **GANHO DE CAPITAL NA PERMUTA.**

4. O recorrente sustenta que a operação em análise configurou **permuta de bens imóveis**, e não uma alienação onerosa geradora de acréscimo patrimonial. Argumenta que, no caso concreto, o bem entregue (Imóvel Dado) foi apenas trocado por outro (Imóvel Recebido), vejamos:

- (i) seu imóvel na Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, 1805,
- (ii) R\$ 295 mil em dinheiro, e
- (iii) R\$ 846 mil em assunção de dívida do saldo em aberto do financiamento do imóvel adquirido.

5. Assim, inexistindo “ganho realizado” ou monetização do ativo, não há fato gerador do imposto de renda. Defende, portanto, que a mera diferença entre os valores declarados nos instrumentos públicos e particulares não caracteriza ganho de capital, pois o valor de referência atribuído aos imóveis em permuta não reflete vantagem econômica efetiva.

6. Aduz, ainda, que eventual divergência de avaliação ou diferença contábil não representa renda, lucro ou provento tributável, nos termos do art. 43 do CTN e do art. 117, §4º, do RIR/1999, uma vez que não houve disponibilidade econômica ou jurídica de ganho a ser tributado.

7. A realidade diferente do que sustenta a Recorrente, é que a autuação lavrada contra pessoa física em razão de suposta **omissão de ganho de capital na permuta de imóveis** realizada no ano-calendário de 2013, entre o apartamento situado na Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805 (Imóvel Dado) e a casa 43, Rua Padre José Kentenich, nº 853 (Imóvel Recebido).

8. A autoridade fiscal entendeu que a operação configurou alienação onerosa com acréscimo patrimonial, aplicando o art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei 7.713/1988 e o art. 117, § 4º, do RIR/1999, desconsiderando o caráter de permuta e lavrando auto de infração por ganho de capital não declarado.

9. Adoto como minhas razões de decidir, o que foi já analisado pela decisão de primeira instância:

*12. Trata-se de permuta com torna. O próprio sujeito passivo admite que houve torna. Além do mais houve um Instrumento particular de compromisso de venda e compra de Imóvel(fl. 7/10), mas a escritura pública do apartamento da Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, 1805, apt 1601, Campina do Siqueira, Curitiba, é uma escritura pública de compra e venda(fl. 52/55) sendo a Sra. Marina Gonçalves Pereira Soares compradora deste imóvel e não uma escritura pública de permuta, conforme determina a legislação. Não é uma permuta exclusiva de unidade imobiliária por unidade imobiliária. Por estes motivos não é possível excluir a incidência do Ganho de Capital.*

*13. Houve sim ganho de capital na alienação do apartamento da Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, 1805, apt 1601, Campina do Siqueira, Curitiba. O conceito de alienação de que trata o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 engloba toda e qualquer operação que importe em transmissão de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos, sendo a permuta uma das espécies previstas no texto legal ao lado da compra e venda e de outras operações. Toda e qualquer operação de que se possa extrair uma alienação, ou os efeitos de uma alienação, também está sujeita à apuração do ganho de capital. A acepção utilizada pelo legislador foi a mais ampla possível. 14. No Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de imóvel(fl. 7/10), datado de 15/02/2103, celebrado entre Wagner Marques da Silva e Liliane Carvalho da Silva Barreiros como promitentes compradores e Marina Gonçalves Pereira Soares, como promitente vendedora do imóvel situado à Rua Padre José Kentenich, nº 853, unidade 43, pelo valor total de R\$ 4.641.331,77 (quatro milhões, seiscentos e quarenta e um mil, trezentos e trinta e um reais e setenta e sete centavos) da seguinte forma: a) R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) através de cheque administrativo; b) R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais) pelo apartamento nº 1601 do Edifício Belluno, situado à Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805; c) R\$ 846.331,77 (oitocentos e quarenta e seis mil, trezentos e trinta e um reais e setenta e sete centavos) através da assunção de financiamento*

pendente do imóvel; e d) R\$ 95.000,00 (noventa e cinco mil reais) em dinheiro no ato da assinatura do contrato definitivo de financiamento bancário. 15. Verifica-se que, para a mesma transação, qual seja, a venda do imóvel apartamento 1601 e garagens situado à Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805, há dois documentos com preços distintos, formas distintas e datas distintas. O primeiro Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de uma unidade residencial tendo este apartamento entrado como forma de pagamento pelo valor de R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais) (fls. 7/10) e o segundo documento uma escritura pública de compra e venda simples do apartamento (fls. 52/55) pelo valor de R\$ 1.600.000,00 (um milhão e seiscentos mil reais) entre os mesmos interessados. 15.1. Cabe lembrar que a escritura pública é dotada de fé pública. A fé pública protege a inscrição dos direitos, não os fatos carregados simultaneamente a eles, como sua extensão, suas construções, seu preço.

16. A outra transação imobiliária também tem divergência. A compra e venda do imóvel situado à Rua Padre José Kentenich, nº 853, casa 43, matrícula nº 93.245 também tem um instrumento particular de compra e venda, registrado em cartório, declarando que o imóvel foi vendido pelo valor total de R\$ 4.641.331,77 (quatro milhões, seiscentos e quarenta e um mil, trezentos e trinta e um reais e setenta e sete centavos) tendo o apartamento nº 1601 entrado como forma de pagamento pelo valor de R\$ 3.500.000,00 (fls. 7/10). E existe outro instrumento particular com eficácia de escritura pública e alienação fiduciária de imóvel em garantia feito com o Banco Santander, datado de 19/04/2013 (fls.57/66), que declara que o preço de venda do imóvel é de R\$ 2.800.000,00 (dois milhões e oitocentos mil reais).

18. A Sra. Marina Gonçalves Pereira Soares também declara que comprou o apartamento por R\$ 3.500.000,00 e depois vendeu pelo valor de R\$ 3.480.000,00. E o próprio contribuinte, quando intimado apresentou instrumento particular de compra e venda do apartamento pelo valor de R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). 19. Da análise de todos os documentos apresentados pelo contribuinte, pelos terceiros diligenciados verifica-se que o valor real da transação da venda do apartamento nº 1601 e garagens, matrículas nº 167.911 a 167.914, situado à Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, 1805, foi o constante no Instrumento Particular de compra e venda, de 15/02/2013, onde o imóvel foi dado como parte de pagamento pelo valor de R\$ 3.500.000,00. 20. Registre-se ainda que o contribuinte não preencheu o Demonstrativo de Ganho de Capital no ano de 2013, informando a venda do apartamento e, por conseguinte não fez a opção pela isenção prevista no art. 39, da Lei nº 11.196. Também não informou os rendimentos obtidos com a venda do imóvel em referência, no campo de rendimentos isentos ou de tributação exclusiva da Declaração. 21. Além disso, usou a isenção prevista no artigo 39, no ano-calendário de 2012, na venda de um apartamento em Itapema/SC, conforme Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital em anexo (fls. 67/69). Ou seja, o contribuinte não faz jus a isenção para a aquisição de outro imóvel, seja pela não opção, seja por ter usufruído dela no ano anterior.

10. À vista do conjunto probatório e da legislação aplicável, conclui-se que a operação objeto da autuação **configura ganho de capital**, na qual de forma talvez inusitada existem 3 documentos públicos diferentes para a mesma transação (apartamento 1601 e garagens situado à Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805), quais sejam: 1) Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda, pela qual o apartamento entrou como forma de pagamento na aquisição de uma unidade residencial pelo valor de R\$ 3.500.00,00; 2) Escritura Pública de Compra e Venda que o apartamento foi vendido por R\$ 1.600.000,00; 3) Instrumento Particular com eficácia de Escritura Pública onde consta que a unidade residencial foi adquirida por R\$ 2.800.000,00, gerador do IRPF a título de ganho de capital.
11. **Diante do exposto, nego argumento** referente à suposta omissão de ganho de capital na operação de permuta de imóveis realizada no ano-calendário de 2013.

#### **DECADÊNCIA.**

12. No que tange à preliminar de decadência suscitada pelo recorrente, não há como prosperar.
13. Sustenta o contribuinte que o crédito tributário constituído no auto de infração estaria alcançado pela decadência quinquenal prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que o fato gerador teria ocorrido no ano-calendário de 2013 e a notificação do auto de infração somente se deu em 08/06/2018.
14. Todavia, a aplicação da regra do art. 150, §4º, pressupõe a existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, em tributo sujeito ao lançamento por homologação, o que não se verifica na hipótese dos autos, uma vez que o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento nem declarou o ganho de capital na Declaração de Ajuste Anual correspondente.
15. Consoante se extrai do Termo de Verificação Fiscal, o autuado, em relação ao apartamento nº 1601 e garagens situados à Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805, deixou de apurar e declarar o ganho de capital, tendo adotado conduta dolosa mediante a apresentação de documentos distintos para a mesma transação — o Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda pelo valor de R\$ 3.500.000,00, a Escritura Pública de Compra e Venda pelo valor de R\$ 1.600.000,00 e outro instrumento particular com eficácia de escritura pública, no qual declarou o imóvel adquirido por R\$ 2.800.000,00 —, **evidenciando intenção de ocultar o valor real da operação e, por consequência, o montante sujeito à tributação.**

16. Diante da constatação de dolo e fraude, conforme registrado pela autoridade fiscal às fls. 91 e 92, afasta-se a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, incidindo a regra do art. 173, I, que fixa o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

17. Considerando que o fato gerador ocorreu em 2013, o prazo teve início em 1º de janeiro de 2014 e findaria em 31 de dezembro de 2018. Como o lançamento foi regularmente notificado ao contribuinte em 08/06/2018, dentro do referido prazo, não há que se falar em decadência.

### 18. **MULTA**

19. No que se refere à penalidade aplicada, acompanho integralmente o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, reconhecendo a correção da **qualificação da multa de ofício em 150%**, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Restou evidenciado nos autos que o contribuinte praticou conduta dolosa, voltada à omissão intencional do ganho de capital decorrente da alienação do apartamento nº 1601, situado na Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, nº 1805, Curitiba/PR. Constatou-se a existência de **três instrumentos distintos** relativos à mesma operação, com valores divergentes — o **Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda** indicando o valor de R\$ 3.500.000,00; a **Escritura Pública de Compra e Venda** declarando o valor de R\$ 1.600.000,00; e o **Instrumento Particular com eficácia de escritura pública**, no qual o mesmo bem foi declarado como adquirido por R\$ 2.800.000,00. A simultaneidade desses documentos, com diferentes valores para a mesma transação e ausência de declaração correspondente na Declaração de Ajuste Anual, revela inequívoco propósito de ocultar o valor real da operação e reduzir a base de cálculo do imposto devido.

20. A conduta do contribuinte, portanto, extrapola a mera inobservância formal ou erro material, configurando o dolo o próprio conjunto fático-probatório constante do Termo de Verificação Fiscal evidencia comportamento ardiloso, com utilização de documentos contraditórios e omissão deliberada de informação relevante à Receita Federal.

21. Dessa forma, estando comprovada a conduta dolosa e o intuito de omitir rendimentos, a manutenção da **multa qualificada de 150%** imposta pela autoridade fiscal revela-se plenamente legítima e proporcional, razão pela qual confirmo integralmente o entendimento da decisão recorrida quanto à sua aplicação.

22. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada de IR Fonte referente a pagamentos a contratos não identificados /pagamentos deve ser reduzido para 100%.

23. . Assim sendo, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário do Contribuinte para reduzir a multa de ofício para 100%

**24. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para (i) tão somente para** reduzir a multa de ofício de 150% para 100% de acordo com Lei nº 14.689/23, retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN e mantenho outros créditos hígido.

*Assinado Digitalmente*

**YENDIS RODRIGUES COSTA**