



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.723890/2012-51
ACÓRDÃO	2201-012.471 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAFAEL ZILIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA DE IMÓVEIS.

A operação de permuta, exclusivamente entre unidades imobiliárias, pode ser excluída na determinação do ganho de capital da pessoa física, desde que não tenha havido torna e que a escritura pública correspondente seja de permuta. A operação de permuta de unidades imobiliárias, para fins de exclusão na determinação do ganho de capital, não pode, em hipótese alguma, gerar variação patrimonial; pois a somatória do valor de cada uma das unidades imobiliárias recebidas terá que ser exatamente igual ao valor do imóvel dado em permuta. Caso contrário, configurar-se-á o fato gerador do imposto de renda, devendo-se apurar o ganho de capital correspondente.

ISENÇÃO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. LUCRO PRESUMIDO.

Somente são isentos do imposto de renda os lucros distribuídos até o limite do lucro presumido, líquido de impostos e contribuições, ou quando comprovada por escrituração mantida em conformidade com as leis comerciais a disponibilidade de lucro superior ao lucro presumido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECURSOS ISENTOS. PROVA.

Para justificação do acréscimo patrimonial os recursos isentos ou não tributáveis devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.

GANHO DE CAPITAL. COMPRA DE OUTRO IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. FALTA DE DECLARAÇÃO.

A isenção do ganho de capital na venda de imóvel residencial, na hipótese em que o produto da venda foi utilizado na compra de outro imóvel residencial, é faculdade a ser exercida pelo alienante em Declaração de Apuração de Ganhos de Capital, restando precluso o direito e não se transferindo ao Fisco o ônus da prova em contrário quando a operação não for declarada tempestivamente.

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

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho (substituto integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1166-1168):

O interessado impugna lançamento dos anos-calendário de 2007 a 2010, onde foram apuradas as seguintes irregularidades, que resultaram em imposto de R\$ 550.817,15:

Rendimentos omitidos	2007	2008	2009	2010
Lucro distribuído excedente ao	480.300,00	451.897,96	590.784,11	345.884,41

lucro presumido				
Acréscimo patrimonial a descoberto	---	39.965,59	52.077,16	39.519,47
Ganho de capital na alienação de imóvel em 22/06/2009	---	---	139.107,39	---

De acordo com o relatório fiscal, a empresa Plurimport Ltda, da qual o contribuinte é sócio com 50% das cotas, não manteve escrituração regular nos anos-calendário fiscalizados, pois deixara de escriturar sua movimentação bancária, como admitira o próprio contribuinte (fls. 256). Em consequência, os lucros distribuídos declarados pelo contribuinte como rendimentos isentos, na parcela excedente ao lucro presumido declarado pela pessoa jurídica (menos impostos e contribuições), foram considerados como rendimentos tributáveis omitidos, com base no art. 48, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 093/1997.

No cálculo da variação patrimonial foram considerados como recursos, entre outros, os rendimentos, inclusive lucros excedentes, pagos pela Plurimport ao contribuinte e à sua companheira, Patrícia Picoli (também sócia da empresa com 50% das cotas), os resgates de aplicações financeiras e as alienações de imóveis e veículos. Como aplicação de recursos, foram incluídos, entre outros, os pagamentos de cartões de crédito, a contribuição previdenciária, aumentos de capital da Plurimport, aplicações financeiras, empréstimos concedidos pelo contribuinte e compras de imóveis e veículos.

O ganho de capital ocorreu com a alienação em 2009 do apartamento 603 do Edifício Jardim dos Lagos, na Rua dos Tucanos, 14, Canela (RS), pelo valor de R\$ 500.000,00, conforme contrato particular de promessa de compra e venda celebrado em 22/06/2009. O imóvel havia sido adquirido em 2004 por R\$ 140.000,00. O ganho de capital de R\$ 278.217,77 foi tributado em 50% para cada companheiro. O imóvel foi alienado por dação em pagamento pela compra por R\$ 650.000,00 de uma casa na Rua das Bromélias, 171, Loteamento Quinta da Serra, em Canela, de propriedade de Paulo Roberto Lopes. Além do imóvel dado em pagamento por R\$ 500.000,00, o contribuinte pagou ainda R\$ 47.500,00 na lavratura do contrato e emitiu três notas promissórias neste mesmo valor cada uma, com vencimentos em 10/01/2010, 10/08/2010 e 10/01/2011. O autuado somente declarou este negócio em sua declaração do ano-calendário 2010, quando foi emitida a escritura, pelo valor de R\$ 500.000,00. Não preencheu, porém, a ficha do ganho de capital. O vendedor, Paulo Roberto Lopes, declarou corretamente a operação em sua declaração do ano-calendário 2009.

Os argumentos do impugnante são, em síntese, os seguintes:

Lucro distribuído em excesso ao lucro presumido.

Não restou comprovada qualquer irregularidade na contabilidade da Plurimport que justificasse a sua desconsideração como prova dos lucros distribuídos aos sócios. A simples falta de registro da conta Banco é uma falha superficial que não condena como um todo a escrituração contábil da empresa.

A própria Administração, ao fiscalizar a pessoa jurídica, já admitiu a validade da sua escrituração no momento em que não efetuou o lançamento pelo arbitramento do lucro, mas sim por três depósitos de origem não comprovada em 2007 e 2008, todos devidamente contabilizados. A origem destes créditos somente não foi comprovada porque se tratava de depósitos em dinheiro.

Houve admitidamente imperfeições na contabilidade da empresa, mas a Plurimport já contratou empresa especializada e promoveu auditoria contábil interna para sanar eventuais deficiências contábeis, as quais foram imediatamente sanadas, tanto que o impugnante providenciou retificar as suas declarações do imposto de renda pessoa física, mas sem reflexos tributários. O próprio autuante no presente processo admitiu a validade dos livros contábeis, pois adotou a receita bruta registrada na demonstração do resultado dos quatro anos envolvidos, de 2007 a 2010. O IRPJ e a CSLL, por exemplo, utilizados no mapa de fls. 1113, fecham no centavo com os valores consideradas pela fiscalização. O valor do lucro efetivamente distribuído foi corresponde aos pagamentos de lucros indicados na “Demonstração dos fluxos de Caixa” (Anexo I, fls. 1030 do Diário).

No caso de empresa optante pelo Simples, o lucro distribuído acima do lucro regularmente contabilizado somente poderia ser considerado rendimentos tributáveis a partir de julho de 2007, quando passou a vigor o disposto na Lei Complementar nº 123/2006.

Houve erro na determinação da parcela do lucro distribuível com isenção, pois os lucros somente foram considerados distribuídos depois do encerramento do trimestre, como se não houvesse a possibilidade de distribuição antecipada do lucro.

Se a contabilidade da empresa fosse imprestável, como entende o autuante, não haveria então prova de que os valores pagos aos sócios são de fato lucros distribuídos. Neste caso, o imposto sobre os valores entregues aos sócios deveria ser lançado contra a pessoa jurídica, como pagamentos sem causa, sob o regime de tributação exclusiva na fonte, e não contra a pessoa física beneficiária. Houve, portanto, erro na identificação do sujeito passivo.

Acréscimo patrimonial a descoberto.

No ano-calendário 2008 não foram incluídos como origem os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte declarados, de R\$ 6.498,18 e o saldo no fundo de investimentos Unibanco, no valor de R\$ 79.439,73, admitido como saldo final na planilha da variação patrimonial relativa ao ano-calendário 2007.

Os acréscimos patrimoniais a descoberto em 2009 foram registrados antecipadamente no auto de infração em maio, junho e julho, enquanto a planilha de cálculo da variação patrimonial aponta acréscimos não justificados em junho, julho e agosto, contrariando a legislação de regência.

A quantia de R\$ 273.000,00 foi considerada em duplicidade como aplicação de recursos em janeiro de 2009. O autuante corretamente não transcreveu para o auto de infração a variação patrimonial neste mês, mas a inclusão deste dispêndio em duplicidade implicou redução de recursos disponíveis nos meses seguintes. Excluído o dispêndio computado em dobro, os recursos disponíveis cobrem integralmente as variações patrimoniais apontadas no auto de infração neste ano.

Também em 2009 não foram considerados como origem rendimentos financeiros tributados exclusivamente na fonte, como é o caso do valor de R\$ 33.010,58, do Banrisul Flex. Os lucros distribuídos em 2009 foram considerados a menor no mês de agosto, na parcela de R\$ 60.000,00 para si e R\$ 60.000,00 da companheira, conforme recibos às fls. 874 a 878.

No ano-calendário 2010 não foram considerados como origem os rendimentos de aplicações financeiras declarados de R\$ 80.865,11 e o empréstimo declarado de R\$ 25.000,00, recebido de Ernani César Broilo.

Ganho de capital

O ganho de capital obtido com a alienação do imóvel é isento do imposto de renda porque se trata de apartamento residencial dado em permuta para a aquisição de outro imóvel residencial, sem o recebimento de torna. O fato de não haver apresentado declaração de ganho de capital não justifica a perda do direito, pois apenas não declarara por entender que estava isento do imposto.

Não poderia o Fisco escolher em nome do contribuinte uma opção que cabe ao próprio contribuinte realizar. Deveria no mínimo previamente intimá-lo a apresentar a competente declaração. De qualquer modo, já havia informado em quadro próprio em sua declaração, como rendimentos isentos, R\$ 360.000,00 recebidos como lucro na alienação de imóvel residencial aplicado na compra de outro imóvel residencial (fls. 124). A isenção do imposto está garantida em lei.

De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 113, a obrigação acessória somente pode se tornar obrigação principal quanto às penalidades, mas não quanto ao tributo.

A DRJ deliberou (fls. 1165-1175) pela procedência parcial da Impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ISENÇÃO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. LUCRO PRESUMIDO.

Somente são isentos do imposto de renda os lucros distribuídos até o limite do lucro presumido, líquido de impostos e contribuições, ou quando comprovada por escrituração mantida em conformidade com as leis comerciais a disponibilidade de lucro superior ao lucro presumido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECURSOS ISENTOS. PROVA.

Para justificação do acréscimo patrimonial os recursos isentos ou não tributáveis devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.

GANHO DE CAPITAL. COMPRA DE OUTRO IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. FALTA DE DECLARAÇÃO.

A isenção do ganho de capital na venda de imóvel residencial, na hipótese em que o produto da venda foi utilizado na compra de outro imóvel residencial, é faculdade a ser exercida pelo alienante em Declaração de Apuração de Ganhos de Capital, restando precluso o direito e não se transferindo ao Fisco o ônus da prova em contrário quando a operação não for declarada tempestivamente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão determinou a exclusão do lançamento dos valores referentes a lucros distribuídos pela Plurimport até 30/06/2007. Isso, porque verificou que até 30/06/2007, vigorava a Lei nº 9.317/1995, cujo art. 25 assegurava a isenção do imposto de renda sobre os lucros distribuídos pelas empresas optantes do Simples, sem exigir escrituração contábil nem limitar a distribuição ao lucro presumido. Apenas a partir de 01/07/2007, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 123/2006, passaram a valer regras mais restritivas, harmonizando a tributação desses rendimentos às normas do lucro presumido. Assim, não poderia a Instrução Normativa SRF nº 93/1997 (fundamento utilizado pelo Fisco) restringir a isenção legal vigente no período, mesmo porque esta é aplicável apenas aos regimes do lucro presumido ou arbitrado.

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 07/08/2017 (fls. 1179), apresentou recurso voluntário (fls. 1183-1207), em 01/09/2017, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos decorrente de (i) lucros distribuídos em excesso ao lucro presumido; (ii) acréscimo patrimonial a descoberto; e (iii) ganho de capital em alienação de imóvel.

Tendo em vista que o Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Lucros distribuídos excedentes ao lucro presumido.

Os lucros pagos pelas pessoas jurídicas são rendimentos, e por isso fato gerador do imposto de renda. A sua tributação estava regulamentada no art. 35 da Lei 7.713/1988. Com a Lei nº 8.383/1991, art. 75, os lucros ou dividendos recebidos a partir de 01/01/1993 passaram a ser considerados rendimentos isentos. No caso de empresas optantes pela sistemática do lucro presumido, consideram-se rendimentos isentos do imposto os lucros distribuídos aos sócios até o limite do lucro apurado de acordo com esta presunção. É o que dispõe o art. 39 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR):

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXVII - os lucros efetivamente recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos calendário de 1993 e 1994 (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);

A intenção do legislador seria evitar a dupla tributação, uma vez na pessoa jurídica e outra na pessoa física (sócios). Se os lucros já foram tributados na empresa até o montante do lucro presumido, serão excluídos da tributação contra os sócios, quando distribuídos. Acima deste limite, como não foram tributados na pessoa jurídica, serão rendimentos tributáveis dos sócios, quando os receberem.

A Instrução Normativa SRF nº 11/1996, em seu artigo 51, admite que sejam considerados isentos também os rendimentos distribuídos acima deste limite, mas restringe tal benefício ao caso em que a “empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado”. O objetivo é excluir deste benefício os lucros obtidos através de eventuais receitas omitidas na apuração do lucro presumido ou pagamentos sem causa. Deve assim restar demonstrado que o lucro excedente resultou de uma lucratividade real superior à lucratividade presumida, como efeito de uma maior produtividade e eficiência empresarial, e não da omissão de receita ou pagamentos injustificados.

É evidente que a escrituração exigida neste caso é aquela que seja hábil a demonstrar o lucro efetivo, ou seja, a mesma à qual estão obrigadas as empresas que se submetem à sistemática de apuração do imposto pelo lucro real. Para tanto é indispensável que a escrituração contábil cumpra os requisitos formais estabelecidos nas normas pertinentes, dentre as quais se insere a Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984, que assim dispõe:

Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro “Diário” autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

De acordo com o relatório da Câmara Técnica nº 126/2006 do Conselho Federal de Contabilidade, a exigência de registro do livro Diário em órgão competente é condição legal e fiscal como elemento de prova, como requerido na legislação comercial. Tal exigência data desde a edição do Código Comercial (25/06/1850), atualmente recepcionado pela Lei nº 10.406/2002, tanto para a sua escrituração quanto para a sua autenticação e registro em órgão competente. O Decreto Lei nº 486/1969 e o Decreto nº 64.576/1969 estabelecem que se os empresários não tiverem os livros obrigatórios escriturados e registrados, a eventual falência será considerada fraudulenta, e que o livro Diário é o instrumento de prova em juízo perante qualquer entidade. Por outro lado, a escrituração comercial regular deve basear-se em registros permanentes de todas as operações relevantes, o que exclui confecções e provas produzidas posteriormente aos fatos que deveriam ser registrados à medida que ocorrem. É o que deixa claro toda a legislação pertinente à matéria, quando expressa sempre a exigência de que a escrituração seja mantida regularmente, deixando claro que os livros contábeis regulares são documentos, por assim dizer, históricos, e a sua historicidade mesma é requisito formal indispensável. Neste contexto, a Instrução Normativa SRF nº 16, de 1984 apenas estabelece um critério temporal objetivo para determinar a data limite de registro para que a contabilidade seja reconhecida como tempestivamente confeccionada.

Não pode ser considerada regular a contabilidade que não mantenha registro da conta “Banco Conta Movimento”, como admite foi o caso o próprio interessado (fls. 256). Em sua impugnação afirma que a escrituração da empresa já foi aceita pela fiscalização ao considerar o valor dos lucros efetivamente distribuídos, mas estes foram os valores declarados por ele próprio como recebidos a título de lucros distribuídos. O que não foi comprovado foi a contabilização regular de lucros efetivamente obtidos pela empresa em valores superiores aos lucros presumidos declarados, líquido de impostos e contribuições.

O impugnante argumenta que os lucros poderiam ter sido distribuídos antes do encerramento do trimestre, mas não demonstra que o procedimento adotado

tenha resultado em qualquer diferença no ano. Somente uma tal diferença teria aqui relevância, considerando que a base de cálculo do imposto na pessoa física neste caso é anual.

Não procede o argumento de que fiscalização na pessoa jurídica considerou regular a contabilidade da empresa uma vez que não efetuou o lançamento com base no lucro arbitrado. Como a empresa optou pelo lucro presumido, as irregularidades constatadas não autorizariam o arbitramento.

Os valores recebidos pelo contribuinte da sua empresa foram por ele declarados como distribuição de lucro. A fiscalização não colocou em dúvida este fato. Apenas não considerou que estes lucros tenham sido efetivamente contabilizados pela pessoa jurídica.

A falha na contabilidade pode ocultar omissão de receitas por parte da pessoa jurídica, de modo que não exclui a possibilidade de lucros pagos aos sócios acima do contabilizado. Não tendo restado comprovado por escrituração regular que a receita submetida ao lucro presumido foi a mesma que resultou no lucro excedente, a distribuição excedente não pode ser considerada isenta do imposto de renda. Improcedente, assim, o argumento do impugnante de que teria havido erro na identificação do sujeito passivo.

[...]

Acréscimo patrimonial a descoberto.

O contribuinte argumenta que os acréscimos patrimoniais em 2009 foram registrados no auto de infração como tendo ocorrido em maio, junho e julho, quando o demonstrativo aponta variações a descoberto nos meses de junho, julho e agosto. Trata-se, nº entanto, de lapso perfeitamente sanável e de menor importância, pois não implicou cerceamento do direito de defesa ou diferença de imposto.

Pretende aproveitar como recursos saldos e rendimentos de aplicações financeiras tributados exclusivamente na fonte. As aplicações financeiras, porém, somente quando resgatadas podem servir para justificar o acréscimo patrimonial. Por exemplo, pretende aproveitar como origem em 2008 o saldo, em 31/12/2007, de R\$ 79.439,73 em fundo de investimento no Unibanco, juntamente com os rendimentos tributados exclusivamente na fonte de R\$ 6.498,18, como havia declarado. Verifica-se, no entanto, que se trata de investimento que permaneceu aplicado durante todo o ano de 2008, como comprova o extrato às fls. 340, que contém a seguinte informação: [...]

O impugnante não comprova a existência de resgates de aplicações financeiras que não tenham sido incluídos como origem de recursos no cálculo da variação patrimonial.

Afirma que em janeiro de 2009 foi incluída em duplicidade, como aplicação de recursos, a quantia de R\$ 273.000,00. Não se confirma, porém, este fato. A

planilha de cálculo da variação patrimonial (fls. 966) inclui as seguintes aplicações financeiras em janeiro de 2009: [...]

O contribuinte quer fazer crer que o valor de R\$ 273.000,00, registrado como depósito em poupança, é apenas a soma das parcelas de R\$ 150.000,00 e 123.000,00.

Mas os extratos às fls. 342 e 343, abaixo reproduzidos, comprovam que se trata de três operações diversas.

[...]

Como se observa, o valor de R\$ 273.000,00 foi depositado em dinheiro pelo contribuinte em conta de poupança. Este mesmo valor foi resgatado e aplicado em duas parcelas distintas, uma de R\$ 150.000,00 e outra de R\$ 123.000,00. Note-se que o resgate já foi considerado como origem de recurso na planilha da variação patrimonial, de modo que estas operações resultaram, como saldo, em uma aplicação de recursos de R\$ 273.000,00 – justamente o valor do depósito em dinheiro em 02/01/2009 que deveria ser justificado com os demais recursos disponíveis comprovados neste mês.

Argumenta o impugnante que foram considerados lucros distribuídos a menor em 2009, na parcela de R\$ 60.000,00. O argumento é ineficaz, pois se esta parcela não foi computada como recurso, não foi também tributada como rendimento omitido, correspondente à distribuição de lucro em excesso ao lucro presumido. Deste modo, a variação patrimonial apenas revela a falta de tributação dos rendimentos tributáveis omitidos. O argumento seria procedente se fosse demonstrado que houve duplicidade de tributação, uma vez pela omissão diretamente constatada; outra pela variação patrimonial que não computou como recursos os rendimentos considerados omitidos. Mas este não foi o caso.

O contribuinte pretende aproveitar como recurso em 2010 um empréstimo de R\$ 25.000,00 que teria recebido de Ernani César Broilo. Não apresenta, porém, qualquer documento para comprovar a efetividade do negócio: não traz contrato de mútuo nem prova do efetivo recebimento do valor declarado, bem como da sua devolução.

Ganho de capital.

A isenção do imposto sobre o ganho de capital com a venda de imóvel residencial, quando o produto da venda for aplicado no prazo de 180 dias na aquisição de outro imóvel residencial, somente pode ser utilizado uma única vez a cada cinco anos. O contribuinte pode optar por não se beneficiar com a isenção; o que faz sentido, por exemplo, se pretende dela se beneficiar em prazo inferior a cinco anos com a venda de outros imóveis e maior ganho de capital. Esta opção pela isenção o contribuinte deve formalizar através da declaração do ganho de capital, que compõe, como anexo, a declaração anual do imposto de renda. O descumprimento desta obrigação implica perda do direito à isenção, como dispõe o art. 2º, parágrafos 4º e 12, da Instrução Normativa SRF nº 599/2005:

Art. 2º 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, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

(...)

§ 4º 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.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício.

(...)

§ 12. 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 segundo mês subsequente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e II - multa de ofício ou de mora calculada a partir do primeiro dia útil do segundo mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até trinta dias após o prazo de 180 (cento e oitenta) dias de que trata o caput deste artigo.

[...]

Posteriormente ao lançamento de ofício o contribuinte não mais pode alterar a sua declaração com o objetivo de reduzir o imposto. Como dispõe o art. 147, §1º, do Código Tributário Nacional, somente se admite a alteração da declaração com o objetivo de excluir tributo regularmente notificado quando comprovado o erro cometido e antes da notificação do lançamento. A opção pela isenção do ganho de capital é faculdade a ser exercida com a entrega da declaração de ajuste anual e antes da notificação do lançamento. A falta de exercício tempestivo de uma faculdade não representa erro e não transfere à Administração o ônus da prova em contrário.

O impugnante argumenta que já havia informado em quadro próprio em sua declaração, como rendimentos isentos, R\$ 360.000,00, pela venda do imóvel, mas o fez somente em sua declaração do ano-calendário 2010, enquanto o ganho de capital em questão ocorreu no ano-calendário 2009. Ademais, não cumpriu a exigência da norma, pois não apresentou, como anexo, a declaração do ganho de capital nem para o ano-calendário 2009 nem para o ano-calendário 2010.

Veja-se, ainda, que em relação ao argumento de que a operação corresponderia a uma permuta sem torna, de modo que não teria ocorrido o fato gerador do IRPF, para acatá-lo, seria necessário a verificação de três elementos probatórios, como se depreende da Solução de Consulta Cosit nº 166/2019: (i) a permuta deve ser exclusivamente de unidades imobiliárias; (ii) não pode ter havido torna (pagamento complementar para equiparar o valor da permuta); (iii) deve existir escritura pública de permuta; (iv) os valores dos imóveis devem ser iguais. Assim, se a operação gerar variação patrimonial, não poderá receber o tratamento previsto no art. 132, § 1º, do RIR. Da leitura dos autos, verifico que não houve apresentação de escritura pública que permita concluir pela celebração de permuta.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital