



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11040.720155/2011-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-003.017 – 2ª Turma Especial
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ CARLOS NUNES DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

IRPF. ALIENAÇÃO OU CESSÃO DE DIREITOS DE USUFRUTO.

O ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário. Ocorrendo a transmissão do usufruto e da nua-propriedade concomitantemente, isto é, em uma mesma operação, tendo como adquirente um terceiro, o usufrutuário e o nu-proprietário estão sujeitos à apuração do ganho de capital.

IRPF - BENS IMÓVEIS. DIREITOS REAIS. USUFRUTO.

Considera-se imóveis para todos os efeitos legais os direitos reais sobre imóveis, a exemplo do usufruto.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. REDUÇÃO.

Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, será aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital, segundo o ano de aquisição ou incorporação.

LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL EM SEDE RECURSAL.

O controle contencioso de legalidade do lançamento não permite a inovação nos motivos e na motivação do ato.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR **PROVIMENTO** ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

Jorge Cláudio Duarte Cardoso - Presidente.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Ronnie Soares Anderson, Carlos André Ribas de Mello, German Alejandro San Martín Fernández, Jaci de Assis Junior e Julianna Bandeira Toscano.

Relatório

Cuida-se de Auto de Infração de fls. 02/09, no qual se exige do contribuinte ora recorrente, o recolhimento do imposto de renda pessoa física, acrescido de multa proporcional e juros de mora, no valor total de R\$ 370.546,32, calculados até 28.02.2011, por omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos no ano-calendário de 2006.

O Relatório de Procedimento Fiscal de fls. 10/12, trata da apuração do correto valor do ganho de capital proveniente da alienação do usufruto sobre os imóveis rurais inscritos no Registro de Imóveis da Comarca de Pedro Osório/RS, sob os números 16 e 17 da matrícula 568 (parcial) e números 1 e 2 da matrícula 2.715, realizada em 27.06.2006, para a empresa AGROFLORESTAL VERDE SUL S/A.

A fiscalização descreve que, conforme escrituras constantes nos autos, em 08.11.1982 o recorrente adquiriu 50% dos imóveis e em 05.07.1989, os outros 50%. Em 29.08.1996, doou a nua-propriedade dos imóveis para os seus quatro filhos, com reserva do usufruto, sem que fosse instituído valor. Em 27.06.2006, os bens e direitos foram alienados a título oneroso à empresa AGROFLORESTAL VERDE SUL S/A; o usufruto pelo recorrente, ao valor de R\$ 1.473.365,90, e a nua-propriedade pelos seus filhos.

A fiscalização informa que na apuração do ganho de capital foi utilizado o percentual de redução previsto na IN/SRF nº 84 de 11/10/2001 e custos de aquisição diferentes de zero. Constatou também que este usufruto não estava declarado na relação de bens da DAA de LUIZ CARLOS NUNES DA SILVA.

A fiscalização explica que o autuado utilizou indevidamente as reduções do ganho de capital previstas no art. 26 da IN/SRF nº 84 de 2001 (art. 139 do Decreto nº 3.000 e 1999) e no art. 3º da IN SRF nº 599 de 2005 (art. 40 da Lei 11.196 de 2005) com relação à operação de alienação de usufruto. Afirma que este benefício está previsto apenas na alienação de imóveis, não se enquadrando na alienação de direito real sobre imóvel, haja vista a determinação do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, cujas disposições impõem a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

De acordo com o "Demonstrativo Ganhos de Capital – ano-calendário 2006", às fls. 13/14, o valor do ganho a ser tributado na alienação do usufruto é de R\$ 1.102.521,16, correspondente à diferença entre o valor constante na escritura de R\$ 1.473.365,90 e o ganho de capital já tributado de R\$ 370.844,74, gerando uma diferença de imposto de RS 165.378,17, já considerados os R\$ 55.626,71, já recolhidos.

Documento autenticado digitalmente em 23/09/2014 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ

Assinado digitalmente em 23/09/2014 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformado com o lançamento, o recorrente apresentou Impugnação às fls. 54/62. Esclarece que a exigência de crédito tributário decorreu de duas circunstâncias. A primeira, por ter sido considerado zero o valor do custo de aquisição do usufruto alienado, já que não foi estipulado valor quando da sua instituição. A segunda, pelo entendimento da fiscalização de que as reduções previstas no art. 26 da IN/SRF 84/2001 e no art. 3º da IN SRF nº 599 de 2005, só se aplicam a imóveis, não se enquadrando a alienação de usufruto.

Alega que é inquestionável que a aquisição do direito de uso e gozo dos imóveis ocorreu quando da aquisição da propriedade plena dos imóveis em 1981, 1982 e 1989, e não em 1996, quando da doação gravada com reserva de usufruto vitalício. Aduz que o usufruto não foi instituído em benefício de outrem, mas sim, dos proprietários (impugnante e cônjuge), que reservaram para si o direito (de uso e gozo) que já detinham desde as aquisições dos imóveis. Aduz que, conforme o disposto no art. 80, I, c/c o art. 1.225, IV do Código Civil/2002, o usufruto é considerado imóvel para os efeitos legais. Conclui que, sendo assim, o ganho de capital na alienação do usufruto deve ser tributado com as reduções previstas no art.139 do RIR/99 e no art. 40 da Lei 11.196/2005 e que, observado o disposto no § 9º do art. 128 do aludido Regulamento, deve ser tomado como custo o somatório dos valores constantes das escrituras públicas de aquisição da propriedade plena.

Perante o órgão colegiado *a quo*, a Impugnação foi julgada parcialmente procedente (acórdão de fls. 92 a 96) tendo em vista que, nos termos da Lei n.º 7.713/1988, art. 16, valor de aquisição considerado no lançamento foi aquele quando da instituição do usufruto (realizado em 1996 por meio de uma doação não onerosa), sendo o valor de tal instituição zero, o ganho de capital é o próprio preço da alienação, no valor de R\$ 1.473.365,90.

Apesar do usufruto distinguir-se do imóvel sobre o qual seu direito recai, é considerado imóvel para efeitos legais (arts. 1.225 e 1.390 a 1.411 do CC de 2002), sendo que o ganho de capital apurado deve considerar os fatores de redução previstos no art. 40 da Lei n.º 11.196/2005.

Dessa forma, decidiu-se por ajustar os valores do lançamento, recalculando o imposto, os juros de mora e a multa proporcional em função do valor de ganho de capital de R\$ 740.209,20, mantendo-se o valor de R\$ 124.139,70.

Inconformado, o recorrente interpôs Voluntário (102/108) com vistas a obter a reforma do julgado, alegando em pequena síntese: a) a aquisição, pelos doadores, do direito de uso e gozo dos imóveis (correspondente ao “usufruto” previsto no art. 1390 do CC) ocorreu quando da aquisição da propriedade plena, em 1981, 1982 e 1989, e não - como entendeu a decisão recorrida – em 1996, quando da “doação , gravada com reserva de usufruto vitalício”; b) não houve a instituição de usufruto em benefício de alguém, uma vez que os proprietários, ao transferirem aos filhos, por doação, a “nua-propriedade”, reservaram para si o direito (de uso e gozo) que já detinham desde as aquisições dos imóveis; c) ainda que, por lapso, não tenha sido declarado o “direito real de usufruto” na declaração de bens do usufrutuário, não se pode deixar de reconhecer que houve “custo de aquisição”, conforme o disposto no parágrafo único do art. 136 do RIR/99, sendo que tais custos devem ser considerados de acordo com a somatória dos valores pagos constantes das escrituras públicas de “aquisição da propriedade plena”, e não ser declarado como “zero”, de acordo com o entendimento da decisão recorrida.

Era o de essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

Voto

Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández, Relator.

Por tempestivo e pela presença dos pressupostos recursais exigidos pela legislação, conheço do recurso.

O litígio recursal se centra na insurgência sobre o custo de aquisição “igual a zero”, imputado pela fiscalização à alienação do usufruto de imóvel objeto de doação.

Em que pese a fundamentação adotada pela DRFJ, assiste razão o recorrente.

Explico e fundamento.

Conforme acima exposto, a fiscalização constatou que, conforme escrituras constantes nos autos, em 08.11.1982 o recorrente adquiriu 50% dos imóveis e em 05.07.1989, os outros 50%. Em 29.08.1996, doou a nua-propriedade dos imóveis para os seus quatro filhos, com reserva do usufruto, sem que fosse instituído valor. Em 27.06.2006, os bens e direitos foram alienados a título oneroso à empresa AGROFLORESTAL VERDE SUL S/A; o usufruto pelo recorrente, ao valor de R\$ 1.473.365,90 e a nua-propriedade pelos seus filhos.

Dada a não instituição de valor ao usufruto objeto de doação, a autoridade autuante considerou custo zero de aquisição.

Em sede recursal, o recorrente se insurge com a atribuição de custo de aquisição igual a zero, bem como em relação à data de aquisição do imóvel.

Com efeito, a não instituição de valor ao usufruto, por ocasião da doação da nua-propriedade do imóvel aos filhos, não pode justificar a atribuição de custo de aquisição igual zero, ainda mais quando a fiscalização conhece os valores e as datas de aquisição dos imóveis.

Com efeito, a atribuição de custo de aquisição igual a zero, somente pode ser admitida na ausência de dados confiáveis quanto ao valor pago na aquisição. Trata-se de metido de tributação por presunção, suscetível, portanto, à apresentação de prova em sentido contrário a cargo do contribuinte.

É de se reconhecer o erro por parte do recorrente em não declarar o valor do usufruto. Entretanto, o equívoco não pode justificar o arbitramento no valor do ganho de capital auferido com a venda do imóvel:

Nesse sentido, processo n. 11040.001178/97-60:

IRPF - ALIENAÇÃO OU CESSÃO DE DIREITOS DE USUFRUTO - O ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário. Ocorrendo a transmissão do usufruto e da nua-propriedade concomitantemente, isto é, em uma mesma operação, tendo como adquirente um terceiro, o usufrutuário e o nu-proprietário estão sujeitos à apuração do ganho de capital. IRPF - BENS IMÓVEIS - DIREITOS REAIS - USUFRUTO - Considera-se imóveis para todos os efeitos legais os direitos reais sobre imóveis, a exemplo do usufruto. IRPF - GANHO DE

CAPITAL - REDUÇÃO - Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, será aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital, segundo o ano de aquisição ou incorporação. Recurso provido.

Do voto vencedor, se extrai o seguinte trecho:

Ora, é inquestionável que a aquisição, pelos doadores (suplicante e cônjuge), do direito de uso e gozo dos imóveis (correspondente ao "usufruto", definido no art. 713 do C.C) ocorreu em dezembro de 1953, quando da aquisição da propriedade plena, já que os proprietários ao transferirem, por doação, a nua-propriedade, reservaram para si o direito (de uso e gozo) que já detinham, desde a aquisição do imóvel, em 1953.

Desta forma, se conclui que a suplicante tinha o direito de uso e gozo do imóvel desde 1953, quando da aquisição da propriedade plena, fazendo, portanto, jus a redução de 100% do ganho de capital, conforme previsto no Art. 18 da Lei n. 7.713 I de 1988

A propriedade de bem imóvel implica no direito uso, gozo, disposição e reivindicação, nos termos da lei civil (art. 1.228 do CC)., ao passo que o usufruto dele se distingue, dado o poder de fruir as utilidades e frutos de uma coisa enquanto temporariamente destacado da propriedade (artigo 1.225, IV e 1.390 a 1.411, do Código Civil).

A instituição do usufruto e a doação em vida da propriedade do imóvel aos filhos com posterior alienação do bem, não representou em ganho de capital no valor da alienação, mas sim, em acréscimo descontado o valor de aquisição do imóvel.

Portanto, é de se reconhecer o equívoco da fiscalização em não considerar o custo de aquisição do imóvel para fins de apuração da base de cálculo do ganho de capital, apenas pelo fato de não ter sido atribuído valor ao usufruto ou declarado pelo recorrente, por ocasião da doação da nua-propriedade aos seus filhos.

Dada a impossibilidade de realizar novo lançamento em sede recursal que venha a levar em consideração os fatores de redução previstos na legislação, voto pelo cancelamento do crédito tributário contestado.

Pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández

CÓPIA