



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720113/2016-61
ACÓRDÃO	2101-003.697 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IBSON BARRETO DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012

DECADÊNCIA. IRPF. GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, para cada operação de alienação contratada, devendo o cálculo e o pagamento do imposto serem efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês.

Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação e havendo pagamento do imposto, ainda que parcial, o termo de início do prazo de cinco anos para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo e constituir o crédito, é a data da ocorrência do fato gerador.

Inexistindo tal pagamento, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

SÙMULA CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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 11.196/2005 deve ser necessariamente informada no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual para fins de caracterização do momento em que se optou por usufruir do benefício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência; e b) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Sílvio Lucio de Oliveira Júnior, que davam provimento parcial ao recurso. A Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Sílvio Lúcio de Oliveira Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de e-fls. 02/03 e 20 a 23, lavrado junto à pessoa física do Sr. Ibson Barreto da Silva, abrangendo a infração de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos para o Exercício 2012 (ano-calendário 2011), com Relatório Fiscal anexado às e-fls. 05 a 19.

2. O crédito tributário em litígio atingia, à época do lançamento, o valor de R\$ 335.887,28, sendo R\$ 149.721,13 de imposto, R\$ 73.875,31 de juros de mora (calculados até 07/2016) e R\$ 112.290,84 de multa proporcional

3. O relatório do feito até o julgamento de 1ª. Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 331 a 333, *expressis verbis*:

“(…)

Trata o processo de impugnação em razão da Auto de Infração, referente ao ano-calendário 2011, o qual totaliza um crédito tributário de R\$335.887,28. A infração apontada pelo documento foi a de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

O relatório fiscal, fls. 05/19, retrata que durante o ano-calendário de 2011, houve alienação dos imóveis situados 1) na rua Mem de Sá, nº 117, apartamento 904, bloco II, e 2) na Estrada Leopoldo Froes, nº 47, apartamento 302, bloco I, Icaraí. Acrescenta que o fiscalizado não apresentou qualquer anexo relacionado à apuração de ganho de capital, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual - DIRPF/2012, ano-calendário 2011.

Sobre os imóveis assim discrimina o relatório fiscal:

Em relação ao Apartamento de nº 302 (trezentos e dois) do Bloco I, do Edifício Best View, situado na Estrada Leopoldo Froes, nº 47, temos:

O imóvel foi alienado em 25/08/2011, conforme escritura pública lavrada em notas do 9º Ofício de Niterói/RJ, Livro nº 773, fls. 163/164, ato nº 73, no valor de R\$2.750.000,00 (dois milhões, setecentos e cinquenta mil reais);

O fiscalizado não apurou o ganho de capital referente à alienação efetuada no ano-calendário de 2011, não recolheu o imposto devido, nem declarou os rendimentos referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos. Não apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital - Bens Imóveis, quando da apresentação da DIRPF/2012, conseqüentemente não efetuou a opção de aplicar o produto da alienação na aquisição de imóvel residencial no prazo de cento e oitenta dias, nos termos do art. 39 da Lei 11.196, de 2005 e art. 2º, §4º da IN SRF Nº 599/2005.

Em relação ao Apartamento de nº 904 (novecentos e quatro) do bloco II, do edifício Village Du Parc, situado na rua Mem de Sá, nº 117, temos;

O imóvel foi alienado em 13.07.2011, conforme DOI - Declaração de Operações Imobiliárias e Certidão do 9º Ofício de Justiça de Niterói-RJ, R-12-M-23415 de 13.07.2011, no valor de R\$515.000,00 (quinhentos e quinze mil reais);

O fiscalizado não apurou o ganho de capital referente à alienação efetuada no ano-calendário de 2011, não recolheu o imposto devido, nem declarou os rendimentos referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos. Não apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital — Bens Imóveis;

Embora o fiscalizado alegue que o referido imóvel foi "alienado em 2007" e "que na época não houve ganho de capital", alegue, ainda, que "não localizou os documentos que comprovem a realização da venda em 2007", apresentando, tão somente, cópia da Declaração de Ajuste Anual, Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício 2008, ano-calendário 2007 (página 4 de 6), verifica-se que, com base nas informações constantes nos Sistemas da Receita Federal do Brasil, certidão e DOI emitidas pelo cartório, o imóvel foi alienado no ano-calendário de 2011.

Conclui o referido relatório que:

O Ganho de Capital Apurado na alienação do apartamento de nº 302 (trezentos e dois) do Bloco I, do Edifício Best View, situado na Estrada Leopoldo Froes, nº 47,

foi de R\$879.273,56, e o do imóvel de nº 904 (novecentos e quatro) do bloco II, do edifício Village Du Parc, situado na rua Mem de Sá, nº 117, foi no valor de R\$118.867,39, conforme Demonstrativos da Apuração do Ganho de Capital -Bens Imóveis, ano-calendário 2011, anexos a este termo.

Ciente em 06/07/2016, fls.293, o contribuinte apresenta sua impugnação em 03/08/2016, 297/301, apontando o seguinte:

1 – INFRAÇÃO - Data do Fator Gerador 13/07/2011 - Imóvel de nº 904 do bloco II, do edifício Village Du Parc, situado na rua Mem de Sá, nº 117

Valor da infração: R\$ 13.372,57

Valor que estou questionando: R\$ 13.372,57

Quanto à esta infração o contribuinte alega decadência. Ressalta que a data correta do fato gerador é 08/06/2011, amparado no registro apresentado pela fiscalização. Conclui afirmando que o prazo decadencial se encerrou em 07/06/2016 e a ciência do lançamento está datada de 07/07/2016.

2 – INFRAÇÃO - Data do Fator Gerador 25/08/2011 - imóvel situado na Estrada Leopoldo Froes, 47 apt 302 - Bloco I, Edifício Best View.

Valor da infração: R\$ 98.918,27

Valor que estou questionando: R\$ 29.375,73

Sobre esta infração defende o contribuinte que:

De acordo Relatório Fiscal Parcial, Anexo a Auto do Infração, às folhas 5/10, letra a) a agente do Fisco comprova que o produto da alienação foi aplicado, parcialmente, na compra de outro imóvel residencial situado no CONDOMÍNIO RESIDENCIAL BOSQUE DE ITAPEBA CASA NR 312A, DA QUADRA 12- MARICA/RJ ADQUIRIDA DE SCOTT ANDREW WAGNER CPF 058.649.647-51 EM AGOSTO DE 2011, isto é, dentro dos 180 (cento e oitenta) dias conforme determina a legislação.

Apesar de devidamente comprovada através da apresentação da escritura de compra e venda do referido imóvel, a utilização de R\$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos mil reais), não foi utilizado o valor de redução na aplicação em outro imóvel a que tem direito o contribuinte.

Assim, a exclusão deste valor na apuração do ganho de capital, acarretou uma tributação a maior, no valor de R\$29.375,73

(...)”

4. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima descrita) foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ02/3ª. TURMA nº 102-004.176, de e-fls. 329 a 337, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

Ementa:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, o dies a quo do prazo decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, iniciando-se a sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato oponível.

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 11.196/2005 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Cientificado da decisão de 1ª Instância em 12.06.2023 (e-fl. 342), o contribuinte interpôs, em 10.07.2023 (e-fl. 344 a 345), Recurso Voluntário de e-fls. 346 a 350, onde repisa, *ipsis litteris*, os argumentos apresentados em sua impugnação, acrescentando, quanto ao pleito de aplicação da isenção prevista no art. 239 da Lei nº 11.196, de 2005, que:

a) Mesmo com eventuais desconformidades meramente procedimentais, é fato que os pressupostos fáticos e jurídicos da isenção restaram plenamente satisfeitos, tendo o Fisco tomado ciência formal de sua configuração no decorrer da ação fiscal. De forma ilegal, contudo, no momento da lavratura do auto de infração, a autoridade fiscalizadora deixou de considerar o direito subjetivo do contribuinte à referida isenção, acarretando lançamento tributário com valor em muito superior ao efetivamente devido;

b) Reitera que a atividade fiscal é plenamente vinculada e a obrigação tributária decorre estritamente da lei, sendo irrelevante o elemento volitivo na sua configuração e quantificação. Daí que, estando ciente o Fisco de que o valor efetivamente devido pelo contribuinte é menor do que aquele que *prima facie* se apresentava, é dever de ofício da autoridade fiscal rever o lançamento, adequando-o aos limites objetivos da lei.

c) Entende que restou inequivocamente provado nos autos que o contribuinte possui o direito à isenção parcial da mais valia apurada na alienação do imóvel – pois usou, em 180 dias, seu produto para aquisição de outro imóvel. São esses os requisitos da lei. Se eventualmente algum passo procedimental dentro do pesadelo burocrático da Receita Federal deixou de ser observado, tal lapso, por si só, não revoga a isenção legal e o direito subjetivo do autor a pagar apenas o que é devido.

6. Assim, requer o provimento do Recurso Voluntário para que, em reforma à decisão de primeira instância, que seja o auto de infração julgado improcedente.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

8. Cientificado da decisão de 1ª Instância em 12.06.2023 (e-fl. 342), o contribuinte interpôs, em 10.07.2023 (e-fl. 344 a 345), Recurso Voluntário de e-fls. 346 a 350. Assim, o pleito é tempestivo e conhecido do Recurso.

Quanto à preliminar de decadência

9. Aqui, o entendimento adotado pelo Acórdão recorrido converge com o do presente relator, no sentido de que, em situações como a presente, em que inexistente qualquer pagamento antecipado referente ao referido ganho de capital lançado de ofício, resta aplicável o teor do art. 173, I do CTN, quanto à fluência do prazo decadencial. Assim, adoto, quanto ao tema, a fundamentação constante da decisão de piso, a partir do permissivo legal estabelecido pelo art. 114, §12, I do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1.634, de 21 de dezembro de 2023, *verbis*:

“(…)

O impugnante defende o transcurso do prazo decadencial quanto à infração correspondente ao imóvel do edifício Village Du Parc, situado na rua Mem de Sá, nº 117. Ressalta que a data correta do fato gerador é 08/06/2011, amparado no registro apresentado pela fiscalização.

No presente caso, destaco, inicialmente, que não houve sequer pagamento parcial do imposto referente ao ganho de capital decorrente da venda em comento, como se observa da própria defesa apresentada, de modo que incide a sistemática do art. 173, I, do CTN, qual seja, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, o imposto de renda lançado decorre de ganho de capital proveniente de alienação em 13.07.2011, de apartamento situado na rua Mem de Sá, nº 117, edifício Village Du Parc, n. 904. Tendo em vista que a referida operação de venda não foi declarada pelo fiscalizado, não tendo havido antecipação do pagamento, como já exposto, a contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

Desta forma, com lastro no art 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN, e uma vez a ciência do Auto de Infração se deu em 06/07/2016, não há que se falar em decadência para o fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2011, período objeto do lançamento, restando incabível a pretensão do interessado.

(...)”

10. Faço notar que assim também entende a jurisprudência predominante da Câmara Superior deste Conselho acerca do tema, consoante se verifica a partir do Acórdão CARF 9202-03.702, de lavra da 2ª. Turma da CSRF, no qual, inclusive, participei do Colegiado, acompanhando o relator, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, na seguinte conclusão constante de ementa, *verbis*:

“(…)”

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Período de apuração: 31/10/1996 a 30/04/1999

DECADÊNCIA. IRPF. GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, para cada operação de alienação contratada, devendo o cálculo e o pagamento do imposto serem efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês.

Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação e havendo pagamento do imposto, ainda que parcial, o termo de início do prazo de cinco anos para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo e constituir o crédito, é a data da ocorrência do fato gerador.

Inexistindo tal pagamento, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. (grifo nosso)

(...)”

11. A partir do exposto, mesmo que se adotasse a data de alienação como 08/06/2011 (como solicitado pela recorrente), a fluência do prazo decadencial teria, a partir do acima disposto, se iniciado em 01/01/2012, com o referido prazo tendo se esgotado somente em 31/12/2016, dessarte, não restando fulminado pela decadência o lançamento cientificado ao contribuinte em 06/07/2016 (e-fl. 293).

12. Conclusão respaldada, ainda, pelo teor da Súmula CARF nº. 101, *verbis*:

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

13. Diante do exposto, afasto a preliminar de decadência levantada.

Quanto à aplicabilidade do art. 39 da Lei nº. 11.196, de 2005 (isenção).

14. Aqui, alinho-me à jurisprudência anterior deste Conselho, que entende que, mesmo para os casos em que o contribuinte aponta, em sua Declaração de Bens e Direitos, para a

aplicação dos recursos oriundos da alienação em outro imóvel (o que sequer foi feito no caso em questão, consoante primeiro item de e-fl. 42, onde só se declarou a alienação, sem outros detalhes), resta necessário o preenchimento do Demonstrativo de Ganho de Capital no respectivo ano-calendário, de forma a que:

14.1) Reste caracterizado que o contribuinte quer, naquele ano-calendário, usufruir do benefício da isenção, fato de especial importância para a efetividade da isenção na forma que prevista pelo legislador, uma vez que, na forma estabelecida pelo art. 39, §5º., da citada Lei nº. 11.196, de 2005, a opção somente poderá exercida uma vez a cada 5 anos;

14.2) Assim, seja também permitido o controle pela autoridade tributária da citada fruição (temporalmente limitada) do benefício, de forma a dar efetividade à limitação tencionada, a qual, note-se, pode ter seu cumprimento e controle esvaziados caso não se exerça o benefício na forma regulamentada pela autoridade tributária (mais especificamente consoante IN SRF nº. 599, de 2005).

15. Veja-se a propósito o Acórdão CARF nº. 2201-005.764, de 04.12.2019. onde assim se estabeleceu:

“(…)

Ocorre que, do exame da DAA/2009 (fls. 98/103), constata-se que a contribuinte sequer apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, limitando-se a informar, no quadro “Declaração de Bens e Direitos”, que utilizou o valor de R\$ 193.000,00, decorrente da venda do imóvel de matrícula nº 6.661, para a aquisição de novo bem em 2009 (fl. 101), **providência esta que não tem o condão de suprir a exigência prevista na legislação de regência da matéria, sob pena de tornar inviável / impossível o objetivo perseguido pelo legislador.**

Nesse sentido, a própria autoridade atuante destacou que, ao preencher o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, o contribuinte depara-se com a seguinte pergunta: “Trata-se de alienação de imóvel residencial e no prazo de cento e oitenta dias, contados da data de celebração do contrato, o produto da venda foi ou será aplicado na aquisição de imóvel residencial, nos termos do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005?”, pergunta esta que deve ser obrigatoriamente respondida para fins de controle, pelo Fisco, da fruição do benefício da isenção, já que o mesmo apenas pode ser utilizado uma única vez a cada cinco anos, sem a possibilidade de desistência, uma vez que a opção é irretratável.

Assim, se é certo que os contribuintes podem usufruir da isenção do imposto de renda sobre o ganho auferido na venda de imóveis residenciais (um ou mais), desde que apliquem o produto da venda na aquisição de imóveis igualmente residenciais (um ou mais) no país, respeitado o prazo de 180 dias, igualmente é certo que a opção pela isenção é irretratável e deve ser exercida por meio do preenchimento do respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, sob pena de não usufruir tal benefício,

com conseqüente obrigação de recolher o imposto devido no prazo legal, hipótese do caso em análise. (grifo nosso)

(...)"

16. Do acima exposto, sem reparos a fundamentação adotada pelo Acórdão recorrido quanto ao tema e aqui ora utilizada como fundamento adicional, novamente a partir do permissivo legal estabelecido pelo art. 114, §12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1.634, de 21 de dezembro de 2023), *verbis*:

"(...)

Pois bem. No que tange à matéria em tela, tem-se que no art. 39 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, o legislador federal, ao tratar do imposto de renda incidente sobre o ganho auferido por pessoa física residente no país na venda de imóveis residenciais, assim dispôs:

"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.

(...)

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

Por sua vez, a Instrução Normativa – IN SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, ao disciplinar o disposto no transcrito art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, assim esclareceu:

"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. (grifei)

§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 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 opção pela isenção de que trata este artigo é irrevogável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual. (grifei)

(...)

§ 12. A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de: (grifei)

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.

Portanto, consoante teor da Instrução Normativa – IN SRF n.º 599/2005, especificamente o § 4º, do art. 2º, antes transcrito, o contribuinte deve optar pela isenção e informá-la no respectivo Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual -DAA.

Ocorre que, do exame da DAA/2012, foi constatado pela fiscalização, conforme o relatório fiscal, que o contribuinte sequer apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, fl.44, cabendo destacar que a data de alienação do referido imóvel é 25/08/2011, conforme escritura pública lavrada em notas do 9º Ofício de Niterói/RJ, Livro n° 773, fls. 163/164, ato n° 73, n° valor de R\$2.750.000,00 (dois milhões, setecentos e cinquenta mil reais).

É de se salientar, novamente, que a data de alienação do imóvel não foi questionada pelo impugnante, consoante teor de sua peça de defesa.

Não se pode olvidar que o prazo de 180 (cento e oitenta) dias é contado a partir da celebração do contrato, consoante o caput, do art. 39, da Lei nº 11.196/2005 e o caput, do art.2º da IN SRF n.º 599/2005, já reproduzidos neste Voto.

É certo que os contribuintes podem usufruir a isenção do imposto de renda sobre o ganho auferido na venda de imóveis residenciais, desde que apliquem o produto da venda na aquisição de imóveis igualmente residenciais no país, respeitado o prazo de 180 dias. Também é igualmente certo, conforme descrito no parágrafo 4º do dispositivo legal acima transcrito, que a opção pela isenção é irretratável e deve ser exercida por meio do preenchimento do respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual, e não no curso da ação fiscal ou na fase impugnatória, uma vez que está excluída sua espontaneidade, conforme art. 7º, inciso I e § 1º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Note-se que a legislação isentiva deve sempre ser interpretada de forma literal, conforme preceitua o inciso II, do art. 111, do CTN, abaixo transcrito:

“Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;” (grifei)

É de se ressaltar, também, que a autoridade fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, mas sim verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/66 -Código Tributário Nacional – CTN.

Desta forma, pelos motivos expostos, resta incabível a pretensão ora em exame, não havendo que se falar no gozo da isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196/2005

(...)”

17. Assim, quanto a este tema, também nego provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

18. Assim, diante do exposto, voto por conhecer do recurso, para: a) afastar a preliminar de decadência alegada e b) quanto ao mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa.**

Em que pese os sempre bem fundamentados votos do Eminentíssimo Relator, com a devida vênia, preciso consignar a minha discordância parcial com a decisão. Divirjo, apenas em parte, no que diz respeito à aplicabilidade do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005, que instituiu a isenção. Diz o dispositivo:

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.
(Vigência)

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

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

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

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

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

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

O Relator entendeu, em linha com a decisão de piso, que seria obrigatório o preenchimento do Demonstrativo de Ganho de Capital, para que o contribuinte pudesse gozar da isenção, com base no §4º do art. 2º 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. (grifei)

§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 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 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.** (grifei)

(...)

§ 12. **A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:** (grifei)

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

Foi, inclusive, mencionado o Acórdão CARF nº. 2201-005.764, de 04.12.2019, que, também adotou o entendimento da decisão de primeira instância e decidiu que *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*, reafirmando o disposto na IN SRF nº. 599/2005.

Discordo do fundamento de que o preenchimento do Demonstrativo de Ganho de Capital seja condição obrigatória para o gozo da referida isenção, tendo em vista que não existe tal previsão na Lei nº. 11.196/2005. O direito à isenção surge com a venda do imóvel e emprego na aquisição do novo imóvel residencial no prazo estabelecido na lei, e não com o preenchimento do Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital.

Repisa-se que o texto legal, nos dispositivos 39 e 40 prevê a isenção e as condições e forma de cálculo dos fatores de redução e não trazem a previsão, como condição para gozo, do preenchimento da Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual:

Lei nº. 11.196/2005

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 40. Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, serão aplicados fatores de redução (FR1 e FR2) do ganho de capital apurado. (Vigência)

§ 1º A base de cálculo do imposto corresponderá à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que serão determinados pelas seguintes fórmulas:

I - $FR1 = 1/1,0060 m1$, onde "m1" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre a data de aquisição do imóvel e o mês da publicação desta Lei, inclusive na hipótese de a alienação ocorrer no referido mês;

II - $FR2 = 1/1,0035 m2$, onde "m2" corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre o mês seguinte ao da publicação desta Lei ou o mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.

§ 2º Na hipótese de imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o fator de redução de que trata o inciso I do § 1º deste artigo será aplicado a partir de 1º de janeiro de 1996, sem prejuízo do disposto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

A precisão para preenchimento do Demonstrativo surge com o §4º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599/2005.

Como se depreende da legislação acima transcrita, é isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no Brasil na venda de imóveis residenciais desde que o alienante, no prazo de 180 dias contados da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País. Uma vez verificada e comprovada tal situação, entendo que a isenção deverá ser respeitada.

Antes de se verificar a possibilidade de aplicação da norma isentiva acima transcrita ao caso em análise, é preciso destacar que as isenções previstas em lei devem ser interpretadas de forma literal, a teor do que dispõe o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nessa esteira, não podem, em qualquer hipótese, ser relativizadas as condições estabelecidas nos dispositivos anteriormente transcritos, com vistas à fruição da isenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital. Mas também não é legal a criação de outras condições, que não as previstas legalmente para o gozo da isenção, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Os requisitos previstos em lei para que o contribuinte fique isento do imposto de renda no ganho de capital da venda de imóvel são que o produto da venda seja usado para aquisição de outros imóveis residenciais, no prazo de 180 dias, contados da celebração do contrato de venda.

Concordo com as colocações do Relator, de que a declaração das operações e o preenchimento do GCAP são obrigações acessórias relevantes, tanto para declarar a opção do contribuinte, quanto para permitir que a fiscalização promova o controle da isenção e a limitação de que seja usufruída 1 vez a cada cinco anos. Porém, as declarações não são constitutivas do direito à isenção e o preenchimento do Demonstrativo de Ganho de capital **não** está previsto na lei como sendo condição para o gozo da isenção.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já teve a oportunidade de analisar a Instrução Normativa nº. 599/2005 e julgar ilegal a restrição estabelecida no art. 2º, §11, I, que restringia a norma isentiva para o caso de imóveis adquiridos antes da venda e ainda não quitados. No Resp nº. 1.469.478/SC, o Ministro Mauro Campbell Marques destacou que a isenção prevista na Lei nº. 11.196/2005 alcança, inclusive, a quitação de imóveis já adquiridos pelo vendedor, em momento anterior:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL RESIDENCIAL. IN/SRF Nº 599/2005 E ART. 39 DA LEI Nº 11.196/2005.

1. A isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital nas operações de alienação de imóvel prevista no art. 39, da Lei 11.196/2005 se aplica à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante.

2. É ilegal a restrição estabelecida no art. 2º, §11, I, da Instrução Normativa-SRF n. 599/2005.

3. NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso especial.

(REsp n. 1.469.478/SC, relator Ministro Herman Benjamin, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/10/2016, DJe de 19/12/2016.)

A consolidação da jurisprudência resultou no Parecer SEI Nº 15069/2022/ME para inclusão da matéria na lista de dispensa de recorrer, fundamentada no art. 19, VI, b, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e no art. 2º, VII, da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016. Diante da ilegalidade do art. 2º, § 11, II, da Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, o dispositivo foi revogado pela Instrução Normativa RFB Nº 2070 de 16/03/2022.

A Instrução Normativa é um ato administrativo infralegal que serve apenas para detalhar ou organizar a aplicação de leis, não podendo inovar no ordenamento jurídico. Ela viola o princípio da legalidade e a hierarquia das normas ao restringir direitos ou impor condições não previstas na legislação superior. No caso em tela, a fiscalização e a decisão de piso

fundamentaram-se estritamente no disposto no §4º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 599/2005, condicionando o gozo da isenção ao preenchimento do Demonstrativo de Ganho de capital. Entendo que tal condicionamento é ilegal, e deve-se examinar o argumento apresentado pelo contribuinte no sentido de que parte dos valores adquiridos com a venda do imóvel teriam sido empregados na aquisição de novo imóvel no prazo estabelecido.

Destacou o Relatório Fiscal:

Em relação ao Apartamento de nº 302 (trezentos e dois) do Bloco I, do Edifício Best View, situado na Estrada Leopoldo Froes, nº 47, temos:

O imóvel foi alienado em **25/08/2011**, conforme escritura pública lavrada em notas do 9º Ofício de Niterói/RJ, Livro nº 773, fls. 163/164, ato nº 73, **no valor de R\$2.750.000,00** (dois milhões, setecentos e cinquenta mil reais);

O fiscalizado não apurou o ganho de capital referente à alienação efetuada no ano-calendário de 2011, não recolheu o imposto devido, nem declarou os rendimentos referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos. Não apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital - Bens Imóveis, quando da apresentação da DIRPF/2012, conseqüentemente não efetuou a opção de aplicar o produto da alienação na aquisição de imóvel residencial no prazo de cento e oitenta dias, nos termos do art. 39 da Lei 11.196, de 2005 e art. 2º, §4º da IN SRF Nº 599/2005.

A Declaração de Imposto de Renda retificadora (e-fls. 36/44) transmitida em 08/11/2012, ou seja, antes do início do procedimento fiscal, realmente não traz a informação de ganho de capital. Contudo, na ficha Declarações de Bens e Direitos no item 12, consta a informação de aquisição do imóvel e utilização da isenção do ganho de capital com emprego de parte do valor. Assim, desde o início do procedimento fiscal a fiscalização já tinha a informação de que parte dos valores obtidos com a venda de um dos imóveis teria sido empregada na compra de outro imóvel, no prazo de 180 dias.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que em 30/07/2015 foram apresentados documentos e esclarecimentos, quando alegou-se que o imóvel do Condomínio Residencial Bosque de Itapeba teria sido adquirido com recursos da venda do imóvel do Edifício Best View, situado na Estrada Leopoldo Froes, nº 47. A petição está nas e-fls. 179/180, sendo que há um Demonstrativo de Apuração dos ganhos de capital nas e-fls. 181/183, e cópias das escrituras dos imóveis (e-fls. 184/212). A autoridade fiscal assim registrou a informação:

Em 30/07/2015, o representante legal do fiscalizado, Sr. Valter Raimundo Ferreira, apresentou esclarecimentos e alguns documentos relativos à movimentação financeira. **Quanto à documentação referente às alienações efetuadas durante o ano-calendário de 2011, foi apresentado demonstrativo informando dados referentes à alienação do imóvel situado na Estrada Leopoldo Froes 47, apartamento 302, bloco I.** Tendo sido anexado como documentação comprobatória:

1-Documento de aquisição: Cópia de Instrumento Particular de Compra e Venda do apto 302, bloco I, da Estrada Leopoldo Froes 47;

2-Documento de venda: Cópia de Escritura de Compra e Venda do apto 302, bloco I, da Estrada Leopoldo Froes 47;

3-Documento de aquisição: Cópia de Escritura de Compra e Venda da unidade 312 A, da quadra nº 12, do Condomínio Residencial Bosque de Itapeba. Tendo sido alegado que este imóvel foi adquirido com recursos da venda do imóvel da Chácara Fróes.

Em outro trecho, a fiscalização confirma a informação da aquisição do imóvel:

Ressalta-se que, intimado a apresentar informações (acompanhadas de documentação comprobatória) de TODOS os imóveis alienados durante o ano-calendário de 2011, informando: a) Identificação do imóvel alienado; b) Data da alienação; c) Valor da alienação; d) Data de aquisição; e) Custo de Aquisição, o contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos:

a)Em relação ao Apartamento de nº 302 (trezentos e dois) do Bloco I, do Edifício Best View, situado na Estrada Leopoldo Froes, nº 47, inscrito na matrícula nº 23523, o fiscalizado alega que o produto da alienação foi aplicado, parcialmente, na aquisição de imóvel residencial, no valor de R\$1.300.000,00.

(...)

1.a) O imóvel foi alienado em 25/08/2011, conforme escritura pública lavrada em notas do 9º Ofício de Niterói/RJ, Livro nº 773, fls. 163/164, ato nº 73, no valor de R\$2.750.000,00 (dois milhões, setecentos e cinquenta mil reais);

1.b) O fiscalizado não apurou o ganho de capital referente à alienação efetuada no ano-calendário de 2011, não recolheu o imposto devido, nem declarou os rendimentos referentes aos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos. **Não apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital - Bens Imóveis, quando da apresentação da DIRPF/2012,** conseqüentemente não efetuou a opção de aplicar o produto da alienação na aquisição de imóvel residencial no prazo de cento e oitenta dias, nos termos do art. 39 da Lei 11.196, de 2005 e art. 2º, §4º da IN SRF N° 599/2005.

Dessa forma, apesar de ter a informação de que parte do valor da venda do imóvel teria sido empregada na aquisição de imóvel residencial no prazo de 180 dias, e de ter a comprovação da aquisição com a escritura apresentada, a fiscalização não considerou a isenção parcial em razão da falta de apresentação de Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital - Bens Imóveis, quando da apresentação da DIRPF/2012.

O relatório da decisão de piso apresentou os argumentos de defesa do recorrente. No que diz respeito a este imóvel, o recorrente alegou em sede de Impugnação o que estava informado em sua DAA retificadora, que parte do valor da venda teria sido empregada na aquisição de outro imóvel, o que teria se dado dentro do prazo de 180 dias:

De acordo Relatório Fiscal Parcial, Anexo a Auto do Infração, às folhas 5/10, letra a) a agente do Fisco comprova que o produto da alienação foi aplicado, parcialmente, na compra de outro imóvel residencial situado no CONDOMÍNIO RESIDENCIAL BOSQUE DE ITAPEBA CASA NR 312A, DA QUADRA 12- MARICA/RJ ADQUIRIDA DE SCOTT ANDREW WAGNER CPF XXX EM AGOSTO DE 2011, isto é, dentro dos 180 (cento e oitenta) dias conforme determina a legislação.

Apesar de devidamente comprovada através da apresentação da escritura de compra e venda do referido imóvel, a utilização de **R\$ 1.300.000,00** (um milhão e trezentos mil reais), não foi utilizado o valor de redução na aplicação em outro imóvel a que tem direito o contribuinte.

Assim, a exclusão deste valor na apuração do ganho de capital, acarretou uma tributação a maior, no valor de R\$29.375,73. (sem grifos no original)

Apesar de a fiscalização mencionar no relatório o Demonstrativo de Apuração dos ganhos de capital apresentado pelo contribuinte nas e-fls. 181/183, **não há confirmação de que ele tenha sido transmitido antes do início da fiscalização.** A Impugnação apresentada apresenta novamente o Demonstrativo de Apuração dos ganhos de capital (e-fls. 302/303), porém, **a decisão de piso reafirma que o contribuinte não teria apresentado o Demonstrativo**, não fazendo qualquer menção ao documento apresentado às e-fls. 181/183 e com a Impugnação.

Portanto, consoante teor da Instrução Normativa – IN SRF n.º 599/2005, especificamente o § 4º, do art. 2º, antes transcrito, o contribuinte deve optar pela isenção e informá-la no respectivo Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual -DAA.

Ocorre que, do exame da DAA/2012, foi constatado pela fiscalização, conforme o relatório fiscal, que o contribuinte sequer apresentou o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, fl.44, cabendo destacar que a data de alienação do referido imóvel é 25/08/2011, conforme escritura pública lavrada em notas do 9º Ofício de Niterói/RJ, Livro nº 773, fls. 163/164, ato nº 73, no valor de R\$2.750.000,00 (dois milhões, setecentos e cinquenta mil reais).

É de se salientar, novamente, que a data de alienação do imóvel não foi questionada pelo impugnante, consoante teor de sua peça de defesa.

Assim, apesar de não ter sido preenchido o Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital, há a comprovação nos autos de que foi feita a compra do imóvel dentro do prazo de 180 dias e que foi empregada parte do valor obtido (R\$ 1.300.000,00 - um milhão e trezentos mil reais) com a venda do imóvel situado na Estrada Leopoldo Froes, 47 apt 302 (trezentos e dois) Bloco I, Edifício Best View:

Venda do imóvel situado na Estrada Leopoldo Froes, 47 apt 302 (trezentos e dois) Bloco I, Edifício Best View

- data de alienação do referido imóvel é 25/08/2011;
- no valor de R\$2.750.000,00 (dois milhões, setecentos e cinquenta mil reais).

Compra do imóvel unidade 312 A, da quadra nº 12, casa residencial, do Condomínio Residencial Bosque de Itapeba (e-fls. 209 e ss)

- data de aquisição do referido imóvel é 30/08/2011.

- no valor de R\$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos reais).

Sendo assim, entendo que deve ser reconhecido o direito à isenção parcial do ganho de capital devido.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa.