



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

Processo nº 17698.720072/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.029 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2016
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO SOARES SIEDLER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. MÉRITO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL. USUFRUTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

O ganho de capital incidente sobre a alienação do direito ao usufruto deve ser calculado tendo por base o custo de aquisição do direito ao usufruto.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO. PERCENTUAL DE REDUÇÃO.

Na doação com reserva de usufruto deve ser considerado o percentual de redução sobre o ganho de capital referente à data da aquisição da propriedade plena.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para considerar o fator de redução aplicado ao ano de 1966 para a área de 240 ha e considerar o fator de redução aplicado ao ano 1979 para a área de 117,52 ha. Vencidos os Conselheiros Marcelo Vasconcelos de Almeida (relator), Carlos Alberto Mees Stringari e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que davam provimento integral ao recurso. Designado para fazer o voto vencedor o Conselheiro Carlos César Quadros Pierre.

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Alberto Mees Stringari, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração por meio do qual se exige Imposto de Renda Pessoa Física suplementar, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Consta do Relatório de Verificação Fiscal – RVF, às fls. 10/15, as seguintes informações:

- Houve omissão de ganhos de capital na alienação de uma fração de terras com área de 357 ha.

- O contribuinte apresentou DIRPF 2008, ano-calendário 2007, com Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, relativo à venda de 357 hectares de terras, sem apuração de imposto, por o imóvel ter sido adquirido em 01/01/1963 (100% de redução).

- Na Declaração de Bens e Direitos da respectiva Declaração de Ajuste o contribuinte informou a alienação do imóvel em questão como se fosse o único proprietário, desconsiderando a doação anterior com reserva de usufruto vitalício, bem como a aquisição de 50% do imóvel, fruto da separação consensual de seu cônjuge, conforme Formal de Partilha passado em 07/12/1979.

- No Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital o contribuinte informou como custo de aquisição a importância de R\$ 663.640,00. Regularmente intimado, retificou a DIRPF 2008 esclarecendo que o valor correto do custo de aquisição era de R\$ 8.896,80.

- A justificativa apresentada pelo contribuinte para a não apuração do ganho de capital tem um inconveniente, uma vez que, pelas Matrículas e Escrituras Públicas juntadas aos autos, verificou-se que ele adquiriu 50% da fração de terras (R3/637 e R5/637) em 07/12/1979, por ocasião da separação judicial.

- Além do mais, a Escritura Pública nº 032/37.604, lavrada no Primeiro Tabelionato da Comarca de Pelotas, livro 84-CV, folhas 044/046v, com Registro de Matrícula nº 9.088, no Registro de Imóveis de Arroio Grande/RS, diz que o Sr. Antonio Soares Siedler transmitiu o usufruto vitalício e os demais transmitiram a nua propriedade do imóvel, sendo improcedente a declaração do contribuinte de venda da nua propriedade com doação de numerário aos demais.

- Na alienação de usufruto sobre bem imóvel o montante recebido como pagamento representa um ganho de capital sujeito à incidência do imposto de renda.

- Do exame das escrituras e demais documentos coletados, verificou-se que a venda foi efetuada em 21/09/2007, com valor de transação de R\$ 1.269.200,16.

- Como o recebimento do numerário é relativo a todos os imóveis/matrículas especificados na escritura, não fazendo distinção da parcela relativa a cada imóvel/matrícula, e como o Sr. Antonio Soares Siedler repassou aos demais beneficiários o montante relativo a venda da nua-propriedade, elaborou-se uma tabela com as seguintes informações: “Alienante”, “Total em Hectares”, “Forma de Transmissão” e “Valor de Alienação”.

- Em uma segunda tabela o custo de aquisição foi proporcionalizado por imóvel/matrícula e na terceira tabela foi apresentado o resumo das alienações efetuadas pelo Sr. Antonio Soares Siedler.

- A partir daí apurou-se o ganho de capital tributável, conforme Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital de fls. 16/18.

O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 118/120, que foi julgada improcedente por intermédio do acórdão de fls. 144/148, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2007

ESTATUTO DO IDOSO. PRIORIDADE NO JULGAMENTO.

Constatando-se que o contribuinte tenha mais de 60 anos, concede-se a ele o direito assegurado no artigo 71 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), que assegura prioridade na tramitação dos processos e procedimentos e na execução dos atos e diligências judiciais em que figure como parte ou interveniente pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, em qualquer instância.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. USUFRUTO. O custo de aquisição do usufruto é aquele constante na escritura de instituição do usufruto.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/11/2012 (fl. 154), o Interessado interpôs, em 14/11/2012, o recurso de fls. 156/162. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

- A decisão recorrida merece ser reformada tanto em relação ao "custo de aquisição", equivocadamente considerado "zero", quanto em relação à data considerada como de aquisição para efeito de "redução" do ganho de capital.

- Quando da aquisição do imóvel, nos anos de 1966 e 1979, houve a aquisição da propriedade plena, pois todos os seus direitos elementares - usar, gozar e dispor - estavam reunidos no direito do proprietário.

- Em novembro/87, por ocasião da doação com reserva de usufruto da nua-propriedade do imóvel aos filhos e netos, o impugnante transferiu a eles o "domínio" (posse indireta) sobre esses bens, mas conservou o uso e o gozo (posse direta).

- Por isso é inquestionável que a aquisição, pelo doador, do direito de uso e gozo do imóvel, que corresponde ao usufruto, ocorreu quando da aquisição da propriedade plena, em 1966 e 1979, e não em 1987, quando da doação gravada com reserva de usufruto vitalício, como entendeu a decisão recorrida.

- Nessas condições, não se pode deixar de reconhecer que houve, sim, "custo de aquisição", conforme o disposto no parágrafo único do art. 136, do RIR/1999. Assim sendo, cumpre mais uma vez vindicar que sejam consideradas: (1) como "datas de aquisição" do usufruto sobre o imóvel alienado as datas constantes das "certidões" do Registro de Imóveis de Arroio Grande e (2) como "custo de aquisição" o somatório do valor pago na compra ocorrida em janeiro/1966 e do valor de avaliação na partilha ocorrida em dezembro/1979.

Ao final, pleiteia o Recorrente seja reformada a decisão recorrida, mediante o reconhecimento de que: (1) não é zero o custo de aquisição do bem alienado, senão o somatório dos valores constantes das certidões referentes às "aquisição da propriedade plena", anexas à impugnação; (2) devem ser consideradas, para efeito de redução do ganho de capital, as datas em que foi adquirida a propriedade plena das frações alienadas (1966 e 1979).

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Conforme a Certidão emitida pelo Registro de Imóveis da Comarca de Arroio Grande (fl. 124), o contribuinte adquiriu, em 10 de janeiro de 1966, uma fração de campo, situada naquele município, com a área de 480 ha, por Cr\$ 13.200.000,00.

Em virtude de separação judicial ocorrida em 7 de dezembro de 1979, a referida área foi atribuída, em sua totalidade, ao Interessado (fl. 126). Assim, dos 480 ha adquiridos em 1966, 240 ha já pertenciam ao Recorrente desde então e os outros 240 ha foram adquiridos por ocasião da dissolução da sociedade conjugal, em 1979.

Em 4 de novembro de 1987, o contribuinte doou a nua propriedade de 320 ha para filhos e netos, reservando para si o usufruto do imóvel (fl. 127). Em 21 de setembro de 2007 foi vendida a fração de terras sem benfeitorias, de 357,52 ha, pelo preço de R\$ 1.269.200,16 (fl. 134).

Dessa área, a nua propriedade de 320 ha pertencia aos 3 filhos e aos 2 netos e o usufruto ao Interessado que, ao mesmo tempo, detinha a propriedade plena dos restantes 37,52 ha alienados.

O contribuinte não apurou Ganhos de Capital na venda dos 357,52 hectares de terras, justificando que as terras foram adquiridas em 1966 (100% de redução, conforme art. 18 da Lei 7.713/88).

A Fiscalização divergiu por duas razões: a uma, porque 50% do imóvel foi adquirido em 1979, quando da separação judicial; a duas, porque o contribuinte informou a alienação do imóvel como se fosse o único proprietário, sendo que, por ocasião da alienação, apenas o usufruto lhe pertencia. Lavrou, então, o presente Auto de Infração, apurando o ganho de capital na forma descrita no Relatório de Verificação Fiscal de fls. 10/15.

Os julgadores da instância de piso discordaram da forma de apuração efetuada pela Autoridade lançadora e entenderam que o custo de aquisição deveria ser determinado na instituição do usufruto, considerando “zero” o custo de aquisição com fundamento no § 4º do art. 16 da Lei nº 7.713/1988, uma vez que a instituição do usufruto teria decorrido, em 1987, de doação não onerosa.

No entanto, no procedimento fiscal foi atribuído à área de 320 ha, cuja nua propriedade o Autuado havia doado a seus filhos e netos, a metade do custo relativo à propriedade plena do imóvel, nas respectivas datas de aquisição.

Como o ganho de capital apurado pela Autoridade lançadora foi inferior ao apurado na decisão recorrida, entenderam os julgadores de 1ª instância que deveria ser mantido o imposto lançado pela Fiscalização.

O Recorrente requer o reconhecimento de que o custo de aquisição da alienação do usufruto seja considerado o somatório dos valores constantes das certidões referentes às aquisições da propriedade plena, além da aplicação dos percentuais de redução do ganho de capital nas respectivas datas (1966 e 1979).

Entendo que o pleito do Interessado deve ser atendido, pelas razões que passo a expor.

O Código Civil brasileiro não definiu a propriedade. Contudo, descreveu no art. 1.228 o seu conteúdo, ao prescrever que “*O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*”. Pode-se afirmar, então, com base no art. 1.228 do Código Civil, que os elementos da propriedade são o uso e o gozo da coisa em conjunto com a nua propriedade.

O usufruto, portanto, caracteriza-se pela presença de dois elementos da propriedade, vale dizer, o uso (*jus utendi*) e o gozo (*jus fruendi*), que se destacam da nua propriedade, que representa o conteúdo do domínio, o *jus disponendi* que lhe confere a disponibilidade do bem nas formas permitidas por lei.

Poder-se-ia representar a propriedade plena, então, da seguinte maneira: usufruto (uso e gozo) + nua propriedade.

No caso concreto, o Recorrente possuía a propriedade de 240 ha em 1966 e adquiriu os outros 240 ha em 1979. Significa dizer que em 1979 o Interessado já detinha o usufruto (uso e gozo) do imóvel em conjunto com a nua propriedade (domínio).

Ao doar, em 1987, a nua propriedade de 320 ha para os filhos e netos, o Interessado permaneceu com o usufruto do imóvel, desgarrando-se tão somente daquela, nos limites da doação (320 ha). E assim permaneceu até 21 de setembro de 2007, quando 357,52 ha do imóvel foram alienados, ou seja, com a alienação o Interessado e seus filhos e netos se viram despojados, respectivamente, do usufruto e da nua propriedade, relativamente à área vendida.

Na verdade o que foi feito pelo Recorrente foi uma doação com reserva de usufruto, conforme registrado inclusive na matrícula do imóvel (fl. 127), em que o doador, ao fazer a liberalidade, guarda para si o direito de desfrutar o bem, embora transfira o domínio do mesmo.

É o contrário do usufruto comum em que um terceiro transfere ao usufrutuário os poderes de usar e gozar da coisa, permanecendo a nua propriedade com este terceiro ou transferindo-a a outrem.

O erro da decisão recorrida foi justamente ter tratado o presente caso como se fosse um usufruto comum, no qual o custo de aquisição é determinado na instituição do mesmo, pelo valor da escritura de instituição. Na doação com reserva de usufruto este já se encontra com o usufrutuário desde a época em que detinha o domínio, permanecendo com ele mesmo após a doação da nua propriedade.

Este fato, por si só, já é suficiente, a meu ver, para a anulação da decisão recorrida. Registro, todavia, que a nulidade não será por mim proposta, haja vista que “*Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*” (Decreto nº 70.235/1972, art. 59, § 3º).

Isto porque no caso dos autos o uso e gozo do imóvel permaneceram com o Interessado desde quando ele detinha a propriedade (domínio) e continuou com ele por ocasião da doação com reserva de usufruto. Assim, deve-se atender ao pleito do Interessado, reconhecendo que o custo de aquisição do usufruto deve ser apurado mediante o somatório dos valores constantes dos documentos de aquisições da propriedade plena.

Observe, por fim, que foram vendidos 357,52 ha, sendo que 240,00 ha foram adquiridos em 1966 e 117,52 adquiridos em 1979. De conseguinte, devem-se aplicar os percentuais de redução sobre o ganho de capital nas respectivas datas.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/05/2016 por CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, Assinado digitalmente em 18/

05/2016 por CARLOS CESAR QUADROS PIERRE, Assinado digitalmente em 18/05/2016 por MARCELO VASCONCELOS

DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Carlos César Quadros Pierre, Redator Designado.

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento quanto ao custo de aquisição do usufruto.

Conforme se verifica nos autos, o Ilustre Conselheiro Relator entendeu que o custo de aquisição do usufruto deveria ser o do custo de aquisição da propriedade plena; *in verbis*:

"Isto porque no caso dos autos o uso e gozo do imóvel permaneceram com o Interessado desde quando ele detinha a propriedade (domínio) e continuou com ele por ocasião da doação com reserva de usufruto. Assim, deve-se atender ao pleito do Interessado, reconhecendo que o custo de aquisição do usufruto deve ser apurado mediante o somatório dos valores constantes dos documentos de aquisições da propriedade plena."

Contudo, ousou discordar deste entendimento e penso que o custo de aquisição deve ser mantido na forma definida pela fiscalização; qual seja a metade do custo relativo a propriedade plena do imóvel.

Isto porque, por ocasião da alienação, o contribuinte só possuía o usufruto e só sobre ele deu-se a apuração do ganho de capital.

Como dito pelo Ilustre Relator *"Ao doar, em 1987, a nua propriedade de 320 ha para os filhos e netos, o Interessado permaneceu com o usufruto do imóvel, desgarrando-se tão somente daquela, nos limites da doação (320 ha). E assim permaneceu até 21 de setembro de 2007, quando 357,52 ha do imóvel foram alienados, ou seja, com a alienação o Interessado e seus filhos e netos se viram despojados, respectivamente, do usufruto e da nua propriedade, relativamente à área vendida."*

Se o ganho de capital só foi apurado sobre o valor do usufruto, resta evidente que o custo de aquisição a ser apurado é somente o do usufruto.

Nos termos da legislação de regência, artigo 125 e seguintes do RIR, o custo de aquisição dos direitos são individualmente avaliados.

Razões pelas quais deverá ser mantido o custo de aquisição lançado.

Ante tudo acima exposto e o que mais constam nos autos, voto por dar provimento parcial ao recurso para considerar o fator de redução aplicado ao ano de 1966 para a área de 240 ha e considerar o fator de redução aplicado ao ano 1979 para a área de 117,52 ha.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre

Processo nº 17698.720072/2012-11
Acórdão n.º **2201-003.029**

S2-C2T1
Fl. 173

CÓPIA