



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17698.720085/2012-90
ACÓRDÃO	2001-007.767 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENATA DA SILVEIRA SIEDLER
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DO ÚNICO IMÓVEL. ISENÇÃO PREVISTA NA LEI 9.250/95. REQUISITOS.

A isenção prevista no artigo 23 da Lei 9.250/95 aplica-se somente ao ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00, e desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.

ISENÇÃO. AQUISIÇÃO OU VENDA DE TERRENO.

A isenção de que trata o art. 39 da Lei 11.196/05 não se aplica à venda ou aquisição de terreno.

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

GANHO DE CAPITAL. FATORES DE REDUÇÃO.

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 os fatores de redução previstos na legislação de regência da matéria.

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

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Ricardo Chiavegatto de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lílian Cláudia de Souza, Ricardo Chiavegatto de Lima, Raimundo Cássio Gonçalves Lima e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte qualificada foi lavrado, em 08/03/2012, Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 3 a 9), referente ao ano-calendário 2007, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário.

O referido lançamento originou-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de renda pessoa física, determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 1010200/00352–2/2011.

O enquadramento legal da infração encontra-se descrito no Auto de Infração (fl. 4). Conforme Relatório de Verificação Fiscal de fls. 10 a 16, a omissão de ganhos de capital apurada refere-se à alienação de 40 hectares de uma fração maior, de 357 hectares de terras, situados em Arroio Grande/RS, em 21/09/2007, conforme Escritura Pública nº 032/37.604, lavrada pela Tabeliã do Primeiro Tabelionato da Comarca de Pelotas.

De acordo com a Fiscalização, a contribuinte apresentou Declaração de IRPF referente ao exercício 2008, ano-calendário 2007, na qual informou rendimentos isentos e não-tributáveis (“transferências patrimoniais – doações, heranças...”), no valor de R\$100.000,00, relativo à venda de 40 hectares, na fração 357 hectares de terras, por ser fruto de doação recebida de seu avô, Antônio Soares Siedler. Ainda segundo o referido Relatório de Verificação Fiscal, a contribuinte não informou a alienação do imóvel em questão, razão pela qual a Fiscalização apurou a Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos já mencionada. A Fiscalização destacou, ainda, que a justificativa de que o valor de R\$100.000,00 foi recebido a título de doação não pode ser acatada, uma vez que, pelas Matrículas e Escrituras Públicas que constam nos autos, verifica-se que a interessada alienou 40 hectares de terras (de uma fração maior de 357 hectares). Dessa forma, apurou-se o ganho de capital considerando-se os seguintes dados:

- Data de aquisição: 04/11/1987;

- Data de alienação: 21/09/2007;
- Custo de Aquisição: R\$19.312,62, conforme tabela de fl. 12;
- Valor da Alienação: R\$100.000,00, conforme tabela de fl. 12;
- Ganho de Capital antes dos redutores legais: R\$80.687,38;
- Ganho de Capital após a aplicação dos redutores legais: R\$33.007,36, conforme tabela de fl. 14;
- Imposto Devido: R\$4.951,10 (fl. 15).

Conforme Aviso de Recebimento (AR) de fls. 65/66, a contribuinte foi cientificada da autuação em 14/03/2012. Em 13/04/2012, apresentou impugnação ao lançamento (fls. 70 a 72) acompanhada de documentos, na qual alega, em síntese, que: - A alienação de único imóvel, cujo valor de alienação seja de até quatrocentos e quarenta mil reais, está isenta de imposto de renda, caso não tenha sido realizada nenhuma outra alienação nos cinco anos que a antecederam, conforme disposto nos arts. 22 e 23 da Lei nº 9.250/95 e no art. 122, II, do RIR/99 e que os fatos teriam ocorrido de forma diversa do informado no Relatório de Verificação Fiscal.

A nua-propriedade de 40 hectares do imóvel rural descrito na matrícula já constante nos autos foi doada à contribuinte por Antônio Siedler, em 31/11/1987, conforme Escritura de Doação e gravame de usufruto anexados aos autos e o referido imóvel foi alienado em setembro de 2007 à Votorantim Celulose e Papel.

Durante as tratativas da referida venda, a contribuinte firmou contrato de compra e venda para compra de outro imóvel, localizado na cidade de Rio Grande/RS, com arras para assegurar a aquisição do apartamento e com o recebimento da parte que lhe cabia da venda, realizou a compra do apartamento em setembro de 2007, conforme contrato de compra e venda e recibo de pagamento apresentados.

Assim, alega que recebeu o valor de R\$100.000,00 com a venda do imóvel rural e pagou o valor de R\$63.000,00 na compra do apartamento mencionado, de modo que sobre este valor não pode incidir qualquer imposto. O valor restante (R\$37.000,00) foi utilizado para realizar melhorias e adquirir móveis para o novo imóvel, de modo que não obteve qualquer ganho de capital na operação.

Por fim, argumenta que, ainda que se considere ter havido ganho de capital em relação a este valor, este deve ser diluído pelos 20 anos em que o imóvel ficou sob sua propriedade (de 1987 a 2007), de modo que nenhum valor tributável restará apurado.

Ao final, requer seja acolhida a impugnação, declarando-se insubsistente o lançamento, por se tratar de hipótese de isenção e/ou por não ter sido auferido nenhum ganho de capital tributável; caso assim não se decida, solicita que se considere que parte do valor da venda serviu para a aquisição de outro imóvel, diminuindo-se a base de cálculo do tributo.

Decisão de fls. 84/93 julgou procedente o lançamento em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DO ÚNICO IMÓVEL. ISENÇÃO PREVISTA NA LEI 9.250/95. REQUISITOS.

A isenção prevista no artigo 23 da Lei 9.250/95 aplica-se somente ao ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00, e desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.

ISENÇÃO. AQUISIÇÃO OU VENDA DE TERRENO.

A isenção de que trata o art. 39 da Lei 11.196/05 não se aplica à venda ou aquisição de terreno.

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. GANHO DE CAPITAL. FATORES DE REDUÇÃO.

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 os fatores de redução previstos na legislação de regência da matéria.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu recurso voluntário de fls.104/116 são repisados os argumentos constantes em sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DO MÉRITO - DO REGIMENTO INTERNO DO CARF

A matéria em discussão é relativa à omissão relativa a ganho de capital decorrente da alienação de imóvel.

Os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido.

Dessa forma, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

“Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

Abaixo, fundamento da decisão da DRJ, integralmente mantida:

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

No que diz respeito à tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos, inicialmente cabe transcrever o disposto no art. 3º, §2º, Lei nº 7.713/88, e no art. 21 da Lei nº 8.981/de 1995:

Lei nº 7.713/88

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

Lei nº 8.981/de 1995

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Como se depreende da legislação supracitada, o ganho obtido em decorrência da alienação de bens, seja qual for sua natureza, é considerado ganho de capital, devendo integrar o rendimento bruto.

A Instrução Normativa SRF nº 84/2001 (art. 2º) define o ganho de capital como a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.

Em sua impugnação, a interessada não questiona as datas de aquisição e alienação do imóvel, nem os valores de custo de aquisição e de alienação utilizados pela Fiscalização na apuração do ganho de capital objeto do auto de infração.

No entanto, aduz que o ganho de capital obtido com a alienação do referido imóvel estaria abarcado por isenção.

Nesse sentido, requer a aplicação da isenção prevista nos arts. 22 e 23 da Lei nº 9.250/95 e no art. 122, II, do RIR/99, relativa à alienação de único imóvel no valor de até R\$440.000,00, alegando, ainda, que não houve ganho de capital tributável em razão de o valor da alienação ter sido utilizado integralmente na aquisição de imóvel residencial e respectivos móveis.

Dessa forma, a controvérsia reside na possibilidade ou não de aplicação das isenções pleiteadas pela contribuinte ao ganho de capital tributado pela Fiscalização.

Isenção - alienação do único imóvel

A isenção em razão da alienação de único imóvel no valor de até R\$440.000,00, requerida pela impugnante, está assim disciplinada:

Lei nº 9.250/95

Art. 23. Fica isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99)

Art. 122. Está isento do imposto o ganho de capital auferido na alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, incisos I e IV, Lei nº 8.134, de 1990, art. 30, Lei nº 8.218, de 1991, art. 21, e Lei nº 9.250, de 1995, arts. 22 e 23):

(...)

II - do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até quatrocentos e quarenta mil reais, desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos. (grifos acrescidos)

Como se depreende da legislação supracitada, a isenção requerida pela interessada pressupõe três condições concomitantes: (1) que o bem alienado seja o único imóvel do contribuinte; (2) que o valor de alienação seja inferior a R\$ 440.000,00; e (3) que o contribuinte não tenha realizado qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.

Portanto, cabe analisar se, no caso em análise, foram preenchidos os requisitos exigidos para a aplicação da isenção em comento.

Analisando-se a declaração de bens e direitos que integra a declaração de ajuste anual apresentada pela contribuinte referente ao exercício 2008, ano-calendário 2007 (fl 47), verifica-se que consta como bem declarado um apartamento na Avenida Atlântica, nº 468 (apto. nº 203).

Referido apartamento foi adquirido pela impugnante em 15/06/2007, conforme contrato de promessa de compra e venda de fls. 73 a 74, ou seja, antes da data de alienação do imóvel que gerou o ganho de capital objeto do presente auto de infração. Portanto, conclui-se que, na data em que efetuou a alienação da fração de terras (21/09/2007), o bem alienado não era o único imóvel da contribuinte, o que impede a aplicação da isenção pleiteada.

Cumprе ressaltar ainda que o promitente comprador em contrato particular de promessa de compra e venda é titular de um direito real de aquisição, sendo, portanto, considerado possuidor de imóvel para os efeitos previstos na legislação tributária. Aliás, esta menciona expressamente a promessa de compra e venda entre as operações que determinam a ocorrência do fato gerador para fins de tributação do ganho de capital, conforme artigo 3º, § 3º da Lei 7713/88, a seguir transcrito:

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos, ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos de contratos afins.” (grifou-se)

Ressalte-se ainda que o contrato de promessa de compra e venda anexado aos autos prevê o pagamento do valor integral do apartamento adquirido pela contribuinte até 15/07/2007, e que os recibos que constam nos autos, bem como o contrato de fl. 75 (que estipula o pagamento de juros até a data de 15/09/2007) corroboram a conclusão de que o referido apartamento foi, de fato, adquirido antes de 21/09/2007.

Dessa forma, ainda que o valor da parcela alienada pela contribuinte esteja abaixo do limite estabelecido para a isenção requerida, a ausência de um dos requisitos exigidos pela legislação anteriormente citada impede a aplicação da isenção ao caso em análise.

Isenção – aquisição de imóvel residencial

A impugnante alega que utilizou parte (R\$63.000,00) do valor recebido com a alienação do imóvel que gerou o ganho de capital apurado pela fiscalização na compra de apartamento localizado na cidade de Rio Grande/RS, e que firmou contrato com arras para assegurar a aquisição deste apartamento.

Alega, assim, que sobre este valor não deve incidir qualquer imposto. Acrescenta ainda que o valor restante recebido (R\$37.000,00) foi utilizado para realizar melhorias e adquirir móveis para o novo apartamento, de modo que não obteve qualquer ganho de capital na operação.

Nesse ponto, cumpre transcrever o art. 39 da Lei n.º 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.

(...)

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

(...) (grifos acrescentados)

A aplicação do dispositivo acima transcrito foi disciplinada pelo art. 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 599, de 28 de dezembro de 2005, o qual enuncia que:

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 contados da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

(...)

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

(...)

§ 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.

§ 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.

(...)

§ 8º Não integram o produto da venda, para efeito do valor a ser utilizado na aquisição de outro imóvel residencial, as despesas de corretagem pagas pelo alienante.

§ 9º Considera-se imóvel residencial a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar.

§ 10. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive:

I - aos contratos de permuta de imóveis residenciais;

II - à venda ou aquisição de imóvel residencial em construção ou na planta.

§ 11. O disposto neste artigo não se aplica, dentre outros:

I - 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;

II - à venda ou aquisição de terreno;

III - à aquisição somente de vaga de garagem ou de boxe de estacionamento.

§ 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. (grifos acrescidos)

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.

Ainda de acordo com os dispositivos que regem a matéria, considera-se imóvel residencial a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situar, sendo expressamente vedada a aplicação da isenção prevista no art. 39 da Lei n.º 11.196/2005 à aquisição à venda ou aquisição de terreno.

Como já se viu, o presente caso trata de alienação de nua-propriedade de 40 hectares (que correspondem a fração de terras com área de 357 hectares), e a impugnante não demonstrou, em momento algum, que o bem alienado consistia em imóvel residencial. Por essa razão, não cabe aplicar a isenção pleiteada.

Ressalte-se também que, ainda que se tratasse de alienação de imóvel residencial, para que a contribuinte fizesse jus à isenção, a referida alienação deveria ter ocorrido anteriormente à compra

do outro imóvel residencial. Contudo, os documentos anexados aos autos levam à conclusão de que a alienação do terreno que ensejou o ganho de capital ora questionado ocorreu posteriormente à compra do imóvel residencial (apartamento), conforme já mencionado anteriormente.

Em relação à alegação da interessada no sentido de que o valor restante recebido foi utilizado para realizar melhorias e adquirir móveis para o novo apartamento, cabe esclarecer que não há previsão legal para isenção de ganho de capital em razão da aplicação do valor da alienação na compra de móveis e realização de melhorias.

Faz-se mister esclarecer que a isenção tributária é sempre decorrente de lei, que deverá especificar as condições e requisitos necessários para a sua concessão, os tributos a que se aplica e o prazo de sua duração quando estipulada por tempo determinado (art. 150, §6º da Constituição Federal e art. 176 do CTN).

Por sua vez, o art. 111 do Código Tributário Nacional indica os dispositivos que devem ser interpretados de forma literal (ou “estrita”):

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.

(grifou-se)

Ou seja, de acordo com os artigos 111, II e 176 do CTN, a isenção é sempre decorrente de lei, que deve ser interpretada literalmente. Daí resulta, como já dito, que todos os rendimentos estão sujeitos à incidência do imposto de renda, exceto se agasalhados pelo rol das isenções.

Por fim, no que diz respeito à afirmação de que, caso seja considerado algum ganho de capital na alienação em comento, este deveria ser diluído nos vinte anos em que o imóvel ficou sob a propriedade da impugnante, cumpre destacar que todos os redutores legais foram devidamente aplicados pela Fiscalização na apuração do ganho de capital.

De fato, como se pode observar no cálculo de fl. 14, o ganho de capital inicialmente encontrado, no valor de R\$80.687,38, foi reduzido com base nas Leis nº 7.713/88 e nº 11.196/2005, resultando em um valor tributável de R\$33.007,36. Tais dispositivos preveem justamente a aplicação de percentuais de redução com base na data de aquisição do imóvel alienado, ou seja, consideram o tempo em que este ficou sob propriedade da interessada.

Dessa forma, não merece qualquer reparo o cálculo do ganho de capital efetuado pela autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.”

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso, e, no mérito, NEGOU provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza