



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

Processo nº 10380.725834/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.030 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2017
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente GILSON DE SOUSA OLIVEIRA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

GANHO DE CAPITAL. EXCLUSÃO.

Deve ser excluída da apuração do ganho de capital os valores relativos a permuta de unidade imobiliária sem recebimento de parcela complementar.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO. NULIDADE.

Não implica nulidade dos atos praticados a ocorrência de extinção por decurso de prazo do MPF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

EDITADO EM: 23/11/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausentes os Conselheiros Dione Jesabel Wasilewski e Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

O presente processo trata de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, fl. 02 a 14, pelo qual a Autoridade Administrativa lançou crédito tributário consolidado conforme resumo abaixo:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO	
Imposto	65.688,43
Juros de Mora (calculado até 10/2011)	9.510,05
Multa Proporcional (75%)	49.266,30
Multa exigida isoladamente	820,95
TOTAL	125.285,73

Analizando as informações contidas na Descrição dos Fatos de fl. 05 a 08, constata-se que, na Ação Fiscal, foram identificadas as seguintes infrações à legislação tributária:

I - Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais;

II - Dedução indevida de dependentes;

III - Dedução indevida de despesas de livro caixa;

IV - Falta de recolhimento de IRPF devido a título de Carnê-Leão.

No Relatório Fiscal de fl. 15 a 20, constam os motivos de convencimento da Autoridade lançadora. Contudo, tendo em vista que o contribuinte recolheu os débitos relativos às infrações II, III e IV, impugnando apenas a imputação relativa à omissão de ganhos de capital, limito o presente relato às constatações fiscais relativas à questão em litígio.

- que o recorrente e seu cônjuge, eram legítimos possuidores de uma casa situada na Av. 13 de maio, 1116, Bairro de Fátima, Fortaleza/CE, adquirida em 12/02/1999, pelo valor de R\$ 60.000,00, sem comprovação de qualquer benfeitoria realizada;

- que o fiscalizado informou ter proposto à Construtora Oregon Incorporações e Construções Ltda a troca do referido imóvel por uma loja de 260m², com pé direito de, no mínimo, 5,60m e 16m de frente, a ser construída no mesmo local;

- que foi apresentado Instrumento Particular de Compra e Venda (fl. 148 a 153), lavrado em 28/08/2006, em que restou ajustado que o preço de venda seria R\$ 700.000,00, que seria pago mediante dação em pagamento da loja citada no parágrafo precedente;

- que foi apresentada Escritura de Compra e Venda (fl. 154/155), lavrada em 26/02/2007, em que foi efetivada a venda do imóvel acima descrito pelo preço anteriormente ajustado, representado por uma única nota promissória do mesmo valor, emitida em caráter "pro solvendo", com vencimento para 02/01/2011.

- que em atendimento à intimação, a empresa Oregon Incorporações ratificou a informação sobre a ocorrência da alegada permuta, tendo a Nota Promissória servido como garantia, a qual ainda não teria sido resgatada em virtude de não ter sido concluída o processo de escritura e averbação da loja;

- que a empresa apresentou Termo de Recebimento em que o fiscalizado dá ampla, geral e irrevogável quitação ao receber a loja pronta em 03/05/2010;

- o fiscalizado alegou, ainda, que a prova de que não teria vendido o imóvel seria a obrigação assumida pela Oregon de pagamento de aluguel mensal de R\$ 2.500,00, reajustados anualmente, durante o período em que perdurasse a construção da loja.

- que apesar do fiscalizado alegar que a operação é de troca e a Oregon ter informado que houve permuta, a análise dos documentos apresentados não deixa dúvidas de que se trata de uma operação de compra e venda, desde o início registrada no Instrumento de Compra e Venda e na Escritura de Compra e Venda, em se que verifica que **"o preço da venda é de R\$ 700.000,00"**.

- que os valores recebidos a título de aluguel até a entrega da loja não significam a inoccorrência da venda do imóvel, pois, conforme disposto na cláusula 4.3 do Instrumento de Particular de Compra e Venda, o valor do aluguel somente seria devido após a imissão na posse do comprador;

- que em atendimento a solicitação formalizada via ofício, o Cartório de Registro de Imóveis encaminhou informações registradas à margem da Matrícula 2.847 em que consta a averbação da venda do imóvel em tela;

- que a exclusão do ganho de capital, no caso de permuta sem torna, somente se aplica a operações realizadas por contrato particular desde que a escritura pública correspondente seja de permuta (art. 29 da IN SRF nº 84/2001).

- que, apesar da Nota Promissória não ter sido resgatada, o pagamento integral da operação ocorreu em 03/05/2010 (data do recebimento da loja), o que definiria o prazo limite para pagamento do tributo, último dia do mês de junho de 2010.

Em fl. 19, consta a forma de apuração do ganho de capital, que alcançou a cifra de R\$ 371.947,27, sobre o qual incidiu tributação conforme cálculos de fl. 12, que concluiu por um imposto devido de R\$ 55.792,09, com multa de ofício de 75%.

Ciente do lançamento em 24 de junho de 2011, conforme AR de fl. 188, inconformado, o contribuinte apresentou, em 26 de julho, a impugnação de fl. 194 a 208, em que limita à lide à que chama de suposta omissão de ganho de capital e estrutura sua defesa nos seguintes tópicos:

III - Nulidade formal: alterações e prorrogações do MPF não comunicadas; mitigação do direito do contribuinte de analisar a validade dos atos da autoridade fiscal (fl. 197);

IV - Da incorreta apreciação da prova utilizada para fins da autuação (fl. 201);

V - Error in procedendo: procedimento específico para valoração de dação em pagamento não observado: nulidade (fl. 206);

VI - Da necessidade de realização de perícia técnica e prova testemunhal (fl. 207);

Debruçada sobre os termos da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, julgou a impugnação improcedente, fl. 217 a 229, lastreada nas razões que podem ser assim resumidas:

Preliminar (fl. 222)

Inicialmente, requer a nulidade do auto de infração lavrado, em virtude de, no caso concreto, não ter havido a cientificação do contribuinte acerca das prorrogações do prazo do MPF, o que viola literalmente preceptivos do Decreto nº 70.235/72 que prevêem a necessidade de prorrogação expressa do MPF. (...)

No caso, consoante código de acesso fornecido no Termo de Início de Fiscalização, à fl. 30, bastaria ao contribuinte acessar a página da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br) para verificar que não há a limitação alegada, (...)

O MPF teve vigência, portanto, de 02/03/2010 a 17/11/2011, abrangendo todo o período de realização do procedimento fiscal. (...)

Em relação à regra contida no art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70235/1972, vale ressaltar que tal norma refere-se à reaquisição da espontaneidade em relação aos tributos fiscalizados, mas não em relação a impedimento de continuidade de procedimento fiscal que estava sendo realizado naquela oportunidade.

Posto isto, em relação ao MPF, portanto, deve-se rejeitar a irregularidade suscitada.

Mérito (fl. 226)

No tocante ao ganho de capital, consta dos autos (fl. 111/116) Instrumento Particular de Compra e Venda com Garantia Hipotecária celebrado entre Gilson de Sousa Oliveira Filho e Oregon Incorporações e Construções Ltda., em 28/08/2006, tendo como interveniente garantidora a Construtora Mota Machado.

O objeto do instrumento contratual acima citado consistia no imóvel constituído de um prédio em Fortaleza, na rua Av. 13 de Maio, 1116, matriculado sob nº 2847 no Cartório de Registro de Imóveis da 2ª de Fortaleza/CE.

Quanto ao preço de venda, estipulou-se o valor de R\$ 700.000,00, que seria pago mediante a dação em pagamento de uma loja comercial com área de 260 m2, que seria construído no imóvel objeto da presente transação e vizinhos. (...)

No dia 26/02/2007, foi lavrada Escritura de Compra e Venda entre o comprador e o vendedor com o mesmo objeto do instrumento particular de compra e venda celebrado anteriormente (fl. 117/118). No entanto, quanto à forma de pagamento houve uma importante alteração, uma vez que, por meio da escritura pública, ficou acordado entre os participantes da transação que o pagamento se efetivaria com a emissão de uma nota promissória pelo comprador, no valor de R\$

700.000,00, emitida em caráter “pro solvendo”, em favor dos outorgantes, com vencimento em 02/01/2011. (...)

Em vista disso, percebe-se que a cláusula do contrato preliminar que tratava das condições de pagamento foi derogada pela escritura pública de compra e venda, elaborada posteriormente ao instrumento particular de compra e venda. Uma das consequências de tal alteração é a de que o vendedor não teria mais como exigir do comprador a entrega do imóvel prometido no instrumento particular, mas tão somente a entrega em espécie da quantia de R\$ 700.000,00, pois dessa forma foi pactuado perante o tabelião de notas, agente público dotado de fé pública. (...)

Todavia, isso não significa que o credor não poderia aceitar a dação em pagamento. Mas poderia, por outro lado, recusá-la, visto que o pactuado por meio da escritura foi por forma diversa desta. E isto também não revela que houve uma modificação no contrato, pois o ato de adimplemento da obrigação contraída configura uma etapa posterior à celebração do contrato, que é a quitação, ou seja, a extinção de uma das obrigações assumidas por meio dele. (...)

Como se pode ver, pela legislação citada, para ser caracterizada permuta entre unidades imobiliárias, o instrumento particular e o público deveriam coincidir quanto à natureza da operação realizada, o que não ocorreu no presente caso, em que o primeiro tratava de compra e venda com pagamento por meio da entrega de outro imóvel, enquanto o segundo estipulou operação de compra e venda com pagamento do imóvel vendido em espécie. (...)

Sem adentrar a fundo na questão, vejo, de pronto, que o primeiro requisito necessário para a utilização da norma ao presente caso já não foi atendido, o qual condiciona a aplicação da regra constante do item 4 ao fato de a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento serem levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público.

Como já visto, no instrumento público não houve previsão alguma acerca da dação em pagamento, logo não é possível a utilização de tal norma à hipótese em discussão.

Por fim, quanto ao pleito de produção de prova testemunhal, deve ser indeferido, por ausência de previsão legal para este tipo de prova nos domínios do processo administrativo fiscal.

Ciente do Acórdão da DRJ em 01/09/2015, conforme AR de fl. 232, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de fl. 234 a 249, em que reitera os argumentos já expressos em sede de impugnação.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por preencher as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Inicialmente o contribuinte faz um relato sobre a lide administrativa reafirmando que, na realidade, o negócio envolvendo o bem em tela foi de permuta para entrega de bem a construir, sem torna, e aponta impropriedades contidas nas conclusões tanto da Autoridade Fiscal como da Decisão recorrida, que, em suas palavras, teria ignorado os argumentos e os documentos apresentados para, apegando-se a questões meramente formais e de nomenclatura, entenderam pela ocorrência de uma operação de compra e venda.

DAS PRELIMINARES

Nulidade formal: alterações e prorrogações do MPF não comunicadas; mitigação do direito do contribuinte de analisar a validade dos atos da autoridade fiscal.

Após argumentações sobre proteção ao contribuinte, limitações do poder Estatal e amplo direito de defesa, cotejando tais temas com a instituição e regulamentação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, o contribuinte afirma que, no caso concreto, não foi observada a necessidade de sua cientificação das prorrogações do prazo para conclusão do procedimento fiscal, o que violaria as normas que regem o próprio MPF e o Decreto 70.235/72, que, em seu art. 7º, também prevê a necessidade de prorrogação expressa.

Afirma que o prejuízo sofrido pelo contribuinte não é abstrato, mas material, por prejudicar o seu direito de controlar a regularidade do procedimento fiscal.

Alega que, no caso de extinção do MPF por decurso de prazo, o procedimento não poderia ter sido continuado pelo mesmo Auditor Fiscal (art. 14, II, da Portaria 11.371/07), o que ocasionaria a nulidade do presente lançamento nos termos do inciso I do art. 59 do Decreto 70.235/72.

São estes, em síntese, os argumentos da defesa neste tema.

Nos termos do art. 15 da citada Portaria 11.371/07, não implica nulidade dos atos praticados a ocorrência de extinção por decurso de prazo do MPF. Por outro lado, nos termos do § único do art. 4º, *a ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.*

O Julgador de 1ª instância, com correção, apontou que todas as prorrogações foram devidamente consignadas no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet, conforme tela abaixo:

Processo nº 10380.725834/2011-19
Acórdão nº 2201-004.030

S2-C2T1
Fl. 258

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 03.1.01.00-2010-00174-0**CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL**

CNPJ/CPF: 192.717.603-44

NOME EMPRESARIAL/NOME: GILSON DE SOUSA OLIVEIRA FILHO

ENDEREÇO: R MARCOS MACEDO, 794

BAIRRO: MEIRELES

MUNICÍPIO: FORTALEZA

COMPLEMENTO:

UF: CE

CEP: 60.150-190

VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs

MPF prorrogado até: 29 de Agosto de 2010.

MPF prorrogado até: 28 de Outubro de 2010.

MPF prorrogado até: 27 de Dezembro de 2010.

MPF prorrogado até: 25 de Fevereiro de 2011.

MPF prorrogado até: 26 de Abril de 2011.

MPF prorrogado até: 25 de Junho de 2011.

MPF prorrogado até: 24 de Agosto de 2011.

Ademais, pouco razoável a alegação do recorrente ao afirmar que a expiração por decurso de prazo do MPF resultaria em anulação do lançamento por vício de competência. Ora, a competência para lançamento do crédito tributário em tela é matéria reservada à lei, não podendo ser limitada ou relativizada por eventuais atos normativos de hierarquia inferior, em particular quando este mesmo ato normativo prevê que a extinção por decurso de prazo de um MPF não implica nulidade dos atos praticados.

No caso em análise, além de estar ciente das prorrogações por conta das publicações levadas a termo eletronicamente, não houve qualquer ofensa ao direito do contribuinte de acompanhar a regularidade dos atos do Agente Público encarregado do procedimento fiscal, que continuava vinculado aos termos da legislação, não tendo sido apontada qualquer conduta em que o Auditor-Fiscal tenha trilhado caminhos à margem do que se esperava de sua atuação.

Quanto ao prazo previsto no art. 7º do Decreto 70.235/72, como muito bem esclarecido pelo Acórdão recorrido, sua não observância implicaria a reaquisição da espontaneidade excluída como o início do procedimento fiscal.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

Da necessidade de realização de diligência

Alega o contribuinte que a leitura da defesa evidencia diversos pontos controversos sobre a ocorrência dos fatos imputados ao contribuinte que precisam ser esclarecidos.

Afirma que, no caso em tela, a prova testemunhal, em particular do representantes da empresa Oregon e Mota Machado, que participaram da negociação ora questionada, é de suma importância para concluir pela veracidade das alegações do contribuinte e que o indeferimento de tal pedido no curso do julgamento de 1ª instância ensejaria a declaração de nulidade do Acórdão recorrido.

Resumidas as razões da defesa, relevante rememorar o que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Diante de tal comando normativo, fica evidente o amparo legal para indeferimento pela DRJ de pedido de diligência formulado. Em particular quando o que se poderia obter de tal ação já consta nos autos. Afinal, como já expresse no relatório, a empresa Oregon foi devidamente intimada e, de forma alinhada aos argumentos do contribuinte, informou a ocorrência de permuta de bens, questão esta que foi considerada pelo autor do procedimento fiscal insuficiente para afastar a natureza da negociação expressa nos documentos apresentados.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

MERITO

Da incorreta apreciação da prova utilizada para fins da autuação;

Error in procedendo: procedimento específico para valoração de dação em pagamento não observado: nulidade (fl. 206);

Os tópicos acima serão tratados em conjunto por se referirem a temas e razões relacionadas.

O recorrente inicia suas considerações pontuando que a ação fiscal foi instruída exclusivamente com base no Contrato Particular e na Escritura apresentados pelo autuado, instrumentos estes que lastrearam a convicção das Autoridades lançadora e julgadora sobre a ocorrência de uma operação de compra e venda.

Que tais Autoridades optaram por considerar formalidades do documento sem levar em conta a real extensão do negócio efetivamente realizado, uma permuta para entrega de bem, sem torna o que revela dicotomia entre suas conclusões e o conteúdo de tais documentos.

Afirma que uma leitura rasa de seus termos seria suficiente para desqualificá-los como ajustes de compra e venda, em particular pelos exemplos abaixo:

- precificação da operação que seria paga através de dação em pagamento (cláusula 3.1);
- a dação em pagamento seria feita com parte do bem a ser construído no mesmo local (cláusula 3.1);
- emissão de título de crédito (nota promissória) representativo da operação na modalidade *pro solvendo*, quando o pagamento seria feito por dação (escritura);
- estipulação de aluguéis em favor do vendedor vencíveis após a efetivação da suposta compra e venda (cláusula 4.3)

Argumenta que foi procurado pela Oregon que pretendia comprar o imóvel em tela para construção de empreendimento residencial/comercial. Que diante do desinteresse de se desfazer do bem, sugeriu a permuta do seu imóvel, sem torna, por uma loja comercial no empreendimento a ser construído, o que foi aceito pela construtora, restando definido, ainda, um aluguel mensal a ser pago ao ora autuado, no valor de R\$ 2.500,00, até que fosse entregue a referida unidade comercial, cujo prazo estimado de construção foi de 48 meses.

Sustenta que a Oregon precisaria antecipar a transferência formal do imóvel, para que pudesse registrar os documentos pertinentes à incorporação, razão pela qual,

objetivando garantir o negócio efetivamente entabulado, condicionou a transferência à emissão de uma duplicada no valor de R\$ 700.000,00.

Questiona o fato da fiscalização considerar a entrega do bem como pagamento da dívida e desconsiderar que se trata, efetivamente, de uma permuta, conduta que considera conflitante, pois o mesmo documento serviria para acusar mas não para defender o contribuinte.

Alega que se não fossem suficientes os motivos elencados para se concluir pela errônea valoração da prova utilizada no lançamento, a dúvida deveria ser dissipada em benefício do contribuinte, em homenagem ao que prevê o art. 112 da Lei nº 5.172/66 (CTN)

Continua suas argumentações afirmando que, tendo a Autoridade Fiscal considerado o momento da ocorrência do fato gerador do suposto ganho de capital a data da entrega do imóvel que caberia ao atuado, resta claro que, na pior das hipóteses, deveria ter sido considerada uma doação em pagamento e não como compra e venda.

Afirma que, neste caso, haveria de ser aplicada a IN SRF 107/88, que determina que deve ser adotado o procedimento relativo à "compra e venda com doação de unidade imobiliária em pagamento".

São estes, em síntese, os argumentos da defesa neste tema.

De plano devem ser afastados os argumentos recursais que pretendem a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 112 do CTN, por completa inaplicabilidade ao caso em tela. Afinal, tal regramento está relacionado a dúvida quanto à interpretação de lei tributária que define infrações ou comina penalidades e a discussão em curso se prende à verificação da efetiva ocorrência de conduta prevista na hipótese de incidência tributária.

Neste ponto, relevante reproduzir os termos excertos das IN SRF nº 84/2001 e 108/88:

IN 84/01 (...)

Art. 29 . Na determinação do ganho de capital sujeito à incidência do imposto são excluídos os ganhos de capital decorrentes de: (...)

IV - permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput, a exclusão aplica-se:

I - exclusivamente, às permutas de unidade imobiliária por unidade imobiliária;

II - às operações de permuta realizadas por contrato particular, desde que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta.

IN SRF nº 107/88(...)

Seção III

Compra e Venda com Dação da Unidade Imobiliária em Pagamento

Seção I / Introdução / 1. Disposições Gerais:

1.1 – Para fins desta Instrução Normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada "torna". (...)

Seção II / Operações de Permuta / 2. Permuta Entre Pessoas Jurídicas:

2.1 – Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

2.1.1 – No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração. (...)

Seção III / Compra e Venda com Dação da Unidade Imobiliária em Pagamento / 4. Normas aplicáveis

4.1 São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta instrução normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;

b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

4.1.1. A não observância das condições cumulativas aqui estipuladas sujeitará o promitente da dação à apuração dos resultados da operação tomando-se por base, para determinação do preço de alienação dos bens permutados, o valor de mercado tal como previsto no subitem 1.2, ou, na ausência de laudo de avaliação, o valor que vier a ser arbitrado pela autoridade fiscal. Nesta hipótese, a apuração do resultado da operação reporta-se ao ano-base ou período-base em que esta tiver ocorrido, sujeitando-se o promitente da dação ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro da compra e venda como tributo postergado.

Analisando a legislação acima, no caso em particular o art. 29 da IN SRF 84/2001, o julgador de 1ª Instância concluiu que, para ser caracterizada permuta entre unidades imobiliárias, o instrumento particular e o público deveriam coincidir quanto à

natureza da operação realizada, o que não ocorreu no presente caso, em que o primeiro tratava de compra e venda com pagamento por meio da entrega de outro imóvel, enquanto o segundo estipulou operação de compra e venda com pagamento do imóvel vendido em espécie.

Não se mostra correta a conclusão da Autoridade julgadora. Não estamos diante de dois instrumentos independentes entre si, já que a Escritura de Compra e Venda de fl. 154/155 é expressa ao vincular o resgate da nota promissória aos termos do Contrato de Compra e Venda firmado em 28/08/2006, o qual consta dos autos em fl.148/153.

No momento seguinte, agora manifestando-se em relação aos termos da IN SRF 107/88, entendeu a DRJ que, *o primeiro requisito necessário para a utilização da norma ao presente caso já não foi atendido, o qual condiciona a aplicação da regra constante do item 4 ao fato de a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento serem levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público.* Concluindo que, *no instrumento público, não houve previsão alguma acerca da dação em pagamento, logo não é possível a utilização de tal norma à hipótese em discussão.*

Da mesma forma, incorretas tais conclusões, tudo porque o compromisso de dação em pagamento objeto do Contrato particular de Compra e Venda, ainda que indiretamente, está sim atrelado ao instrumento público lavrado em 26/02/2007.

Não bastassem tais impropriedades da decisão recorrida, que, por inexistência de outras razões de decidir, já seriam suficientes para amparar o provimento do recurso, as avaliações das Autoridades lançadora e julgadora, como bem pontuado pelo recorrente, abdicaram da essência dos fatos e documentos angariados no curso do procedimento fiscal para se prenderem a aspectos formais, como o nome dado ao instrumento público utilizado (de compra e venda e não de permuta), em evidente afronta ao art. 112 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), que prevê que, nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Vejamos o que prevê Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3000/1999:

Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):(...)

II - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

§ 1º Equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

Como se vê, a legislação exclui a permuta de imóveis do campo de incidência do imposto sobre a renda, exatamente porque, não havendo torna, não se configura o critério básico para se considerar ocorrido o fato gerador, por inexistência de disponibilidade econômica e jurídica de renda.

A Procuradoria da Fazenda Nacional já se pronunciou sob o tema, nos seguintes termos:

Parecer PGFN nº 452/1992: (...)

“O momento do fato gerador do imposto sobre mais-valia é o da alienação do bem por um preço que ultrapasse a reposição do capital, realizando-se só neste momento o ganho de capital. Ora, como bem acentuou Pontes de Miranda na troca há correspectividade sem preço, porque os figurantes da relação jurídica não entram com dinheiro, conseqüentemente inexistente fato gerador do tributo. Poder-se-ia dizer, no caso da permuta, sem torna de dinheiro, que o momento da incidência seria diferido no tempo. Criar-se, fictamente, na permuta de bens, um ganho de capital é violar o próprio patrimônio. A sua tributação configuraria, por conseguinte, imposto sobre a propriedade e não sobre a renda e proventos de qualquer natureza.”

A leitura dos termos dos itens 3.1 e 3.2 do Contrato Particular, fl. 149, não parece deixar nenhuma dúvida quanto a sua natureza de permuta de bens imóveis:

3.1. O preço da venda é de R\$. 700.000,00 (setecentos mil reais), em moeda corrente nacional, que os **PROMITENTES VENDEDORES**, neste ato declaram que será pago pelos **PROMITENTES COMPRADORES** mediante a dação em pagamento de uma loja comercial de esquina com uma área igual ou maior que 260m², pé direito duplo, com o mínimo de 5,60m, com frente para a Avenida 13 de Maio, medindo de frente 16,00m ou mais, com infra-estrutura de banheiro, com esquadrias de metalon e vidro na fachada principal, com contra piso básico para colocação de pisos e paredes com reboco preparadas para pintura, a ser construído no imóvel objeto da presente transação e vizinhos.

3.2. A dação em pagamento mencionada nesta cláusula será feita logo que concluída a construção da referida unidade e realizada a devida averbação de construção e registro da convenção de condomínio.

Por outro lado, ao promover a efetivação da transferência da propriedade objetivando registrar os documentos pertinentes à incorporação, o que frise-se é fato compatível com a averbação 08/2847, fl. 161/162, em que restou encerrada a matrícula do imóvel em razão de sua unificação com outras matrículas, houve a preocupação dos contratantes de não vincular o negócio especificamente a valores em espécie, pois, como já dito, estes foram representados por nota promissória outorgada em caráter *pro solvendo*, configurando instrumento que não resolve o contrato, deixando-o em aberto, a depender de evento futuro e certo, evento este devidamente definido pelo contrato particular lavrado anteriormente, conforme se verifica no excerto abaixo:

... E, possuindo eles outorgantes o imóvel acima descrito, vendem o mesmo, em sua totalidade, à outorgada compradora, pelo preço certo e ajustado de R\$700.000,00 (setecentos mil reais), representado por 01 (uma) única nota promissória do mesmo valor, emitida nesta data pela outorgada em caráter "pro solvendo" em favor dos outorgantes; com vencimento para o dia 02 de janeiro de 2011, pelo que lhe dão quitação mediante o resgate da mesma na data acima prevista, conforme contrato de promessa de compra e venda datado em 28/08/2006, ao mesmo tempo que lhe cedem e transferem todos os direitos,

Os eventos posteriores comprovados nos autos evidenciam que todos os termos do contrato particular lavrado em 28/08/2006 foram obedecidos, culminando com a efetiva entrega do imóvel comercial, conforme termo de fl. 144/145, não parecendo ser

razoável acatar o ato de recepção do imóvel como fato independente e desvinculado das demais tratativas claramente comprovada nos autos.

Por todo o acima exposto, constata-se que estamos diante de uma permuta de bens imóveis, sem torna, o que exclui a incidência do ganho de capital sobre a operação, mas com a ressalva de que não se trata de regra de isenção ou favor fiscal. O fato é que o contribuinte tem o tributo diferido no tempo, mas este será devido quando da alienação do novo imóvel recebido, sendo certo que o recorrente deverá registrar o bem que recebeu, em sua declaração de bens e direitos pelo exato valor do custo de aquisição do bem que saiu de seu patrimônio, conforme expresso no item 2.1.1 da IN SRF 107/88 citado acima.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator