



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

Processo nº 11080.003244/2005-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.751 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ROBERTO ANTÔNIO NEDIR DORNELLES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

IRPF. GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE NOVOS BENS IMÓVEIS PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE PERMUTA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS ACRESCIDA DO PAGAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, DE TORNA . INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Sendo certo que a alienação dos bens imóveis pelo contribuinte foram feitas mediante permuta por fração ideal de novo imóvel, sem o recebimento, de sua parte, de qualquer valor em espécie, mas, ao contrário, havendo pagamento de valor adicional para a aquisição dos novos bens, não há que se falar em ganho de capital. Havendo sido atribuída à fração ideal da nova unidade imobiliária custo de aquisição idêntico àquele relativo ao bem permutado, eventual ganho de capital será aferido futuramente, quando da alienação do novo bem.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

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

Autenticado digitalmente em 16/08/2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 16/08/

2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 25/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 51/61) interposto em 11 de maio de 2010 contra o acórdão de fls. 38/43, do qual o Recorrente teve ciência em 12 de abril de 2010 (fl. 46), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 03/06, lavrado em 28 de abril de 2005, em decorrência de omissão de ganhos de capital na alienação de bens imóveis, verificada no ano-calendário de 2002.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Ano-calendário: 2002

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Tributa-se, à alíquota de quinze por cento, o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor do custo de aquisição do imóvel.

PROVA DE ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS – ESCRITURA PÚBLICA

A escritura pública de compra e venda é o instrumento formal previsto para a transmissão da propriedade de bem imóvel.

GANHO DE CAPITAL — EXCLUSÃO — PERMUTA

São excluídas da apuração do ganho de capital a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias urbanas, objeto de escritura pública de permuta, sem recebimento de torna.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido” (fl. 38).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso de fls. 51/61, pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração.

E o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No que toca, propriamente, ao mérito recursal, verifica-se que o cerne da questão se volta a aferir, no caso concreto, a natureza das operações de alienação realizadas pelo contribuinte em relação a dois imóveis cedidos como parte no pagamento de preço na aquisição de unidades imobiliárias junto a terceiros, e, bem assim, dos efeitos tributários das operações em relação à apuração do imposto de renda.

Em brevíssima síntese, discute-se, nos presentes autos, (i) a natureza dos contratos celebrados pelo contribuinte na hipótese, por meio dos quais os imóveis teriam sido alienados, (ii) o conflito de provas existente nos autos em relação a um dos contratos, posteriormente objeto de escritura pública em favor de terceiro, e, por fim, (iii) a existência, ou não, de incidência de imposto de renda nas operações aferidas *in casu*.

Quanto ao primeiro ponto referido, pode-se extrair, dos termos do relatório fiscal acostado às fls. 09/10, que aparentemente o Ilmo. Sr. auditor fiscal buscou dar uma conotação distinta do entendimento do contribuinte em relação à natureza das operações realizadas, afirmando que a cessão dos imóveis seria espécie de dação em pagamento, distinta do caso de permuta de unidades imobiliárias.

No que atine a este primeiro aspecto, em que pese ao entendimento formalizado pela fiscalização, quer-nos parecer que houve uma confusão terminológica entre uma hipótese de adimplemento de obrigação, a saber, a dação em pagamento, e uma espécie típica de contrato, capitulada pelo Código Civil.

De fato, compulsando-se os termos do Código Civil, verifica-se que a dação em pagamento é hipótese prevista no Título III, do Livro I do *codex* (Parte Especial), denominada “Do Adimplemento e Extinção das Obrigações”. É dizer, trata-se de genuína forma de extinção de obrigações existentes, mais especificamente do caso em que, de acordo com o art. 356 do CC/02, o credor “*consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.*”

Ora, não é isto que ocorre *in casu*. Na realidade, a discussão existente concerne, precipuamente, à aferição da natureza jurídica dos *contratos de promessa de compra e venda*, celebrados junto a terceiros e acostados às fls. 14/15 e 17/25, não havendo qualquer informação de que referidos contratos seriam novações, ou, muito menos, que os imóveis tivessem sido oferecidos como forma de quitação de obrigação preexistente.

Nesse diapasão, portanto, não há que se falar em dação em pagamento na hipótese, na medida em que a alienação não se amolda à referida espécie de adimplemento de obrigações.

Feitas as precedentes ressalvas, cumpre perquirir se poderiam, os aludidos contratos, se enquadrar como hipótese genuína de negócio jurídico preliminar de compra e venda, tal como, aparentemente, teriam sido nomeados por comprador e vendedor.

Também em relação a esse aspecto, verifica-se que o contrato não se amolda, perfeitamente, à figura de compra e venda, tal como capitulada no Código Civil, na medida em que referido negócio jurídico exige a formação de consenso mediante a assunção de obrigação, por um dos contratantes, de entregar o domínio de certa coisa mediante contraprestação em dinheiro. Nesse sentido, aliás, é o comando expresso do art. 481 do CC/02, *in verbis*:

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Com efeito, sendo certo que, em ambas as hipóteses, o contrato previu, desde o princípio, além da entrega de quantia em dinheiro, a conferência de imóveis como parte integrante do preço, em troca de fração ideal do imóvel adquirido, verifica-se que, quanto a esta parte, houve prestação e contraprestação típicas do contrato de permuta, também tipificado pelo Código Civil.

De fato, como se sabe, a permuta é a troca de posições patrimoniais equivalentes. Como bem observam, à luz do direito italiano, Mariano D’Amelio e Enrico Finzi, trata-se do contrato mais antigo e difundido no mundo, que tem por objeto a transferência recíproca de propriedade de bem ou direito, de um contratante a outro (“*La permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all’altro.*” D’AMELIO, Mariano; FINZI, Enrico. *Codice Civile*: Livro delle Obbligazioni. v. II, parte I. Firenze: G. Barbèra. p. 142 e 145).

De igual modo, Ludwig Enneccerus, que foi Conselheiro de Justiça e Professor da Universidade de Marburg, na Alemanha, identifica a permuta como a troca de um bem ou direito por outra contraprestação não pecuniária, também consistente em um bem ou direito. (“*También en la permuta se promete una cosa o un derecho a cambio de una contraprestación, pero ésta no consiste en dinero, sino en otra cosa o en un derecho.*” ENNECCERUS, Ludwig. *Derecho de obligaciones*. 2. ed. v. II, tomo II. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1966. p. 109).

No direito brasileiro, Clóvis Beviláqua qualifica a troca ou permuta como “o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra, que não seja dinheiro.” (BEVILAQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. 10. ed. v. IV. São Paulo: Editora Paulo de Azevedo Ltda., 1955. p. 269).

Outra não é a lição de Arnaldo Wald, para quem a troca ou permuta é “a transferência da propriedade do bem de um permutante ao outro e a simultânea transferência de outro bem do segundo ao primeiro” (WALD, Arnaldo. *Direito civil: contratos em espécie*, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 47).

Como se vê, a permuta é a mera troca de patrimônio, sendo-lhe a reciprocidade elemento essencial, por meio da qual cada contratante se obriga a entregar ao outro o bem ou direito que lhe pertence, alterando-se as posições patrimoniais. Havendo uma permuta sem torna, o que há, na realidade, é a substituição de uma posição patrimonial por outra que se equivale, não havendo que se falar, nesse sentido, em acréscimo patrimonial.

A configuração do ganho de capital, fato gerador do tributo em exame, dá-se com a aquisição da disponibilidade jurídica da renda, sem que esta esteja relacionada à realização de uma condição posterior.

Sobre o tema, vale transcrever o disposto pelo art. 128, §4º, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

“Art. 128. O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, § 4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I).

(...)

§ 4º Nas operações de permuta com ou sem pagamento de torna, considera-se custo de aquisição o valor do bem dado em permuta acrescido da torna paga, se for o caso.

(...).”

Da simples leitura do aludido dispositivo, depreende-se que, em uma operação de permuta sem torna, deve ser mantido como custo de aquisição do bem recebido aquele a que correspondia o bem dado em permuta, o que demonstra não ter ocorrido ganho de capital com a celebração do contrato de permuta, sem torna.

Nesse diapasão, o art. 121 do mesmo regulamento determina que, em uma operação de permuta, a incidência do imposto de renda se dará com relação ao ganho de capital apurado em decorrência da torna. Veja-se:

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

I - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima, observado o disposto no art. 119;

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.

§ 2º No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.”

Sobre a matéria, há que se registrar, ainda, a Instrução Normativa nº 107/88, a qual, ao dispor sobre permuta de imóveis, determina que a permuta sem torna não é operação apta à geração de acréscimo patrimonial. É o que se verifica do item 2.1.1 do referido ato normativo:

“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.

2.1.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que receber a torna procederá pela forma indicada no subitem 1.5, devendo considerar como custo do bem recebido o valor contábil do bem dado em permuta, deduzido do custo atribuído a torna recebida ou a receber. Para a permutante que pagar ou prometer pagar a torna, o custo do bem adquirido será a soma do valor contábil do bem dado em permuta com o valor da torna.

(...).”

Nesse sentido, como se viu, a permuta pode ter por objeto tanto bens como direitos, não havendo que se falar, em qualquer dos casos, em acréscimo patrimonial, eis que não se verifica a realização do critério material da regra matriz do imposto sobre a renda. Em outras palavras, não se dá, com a permuta, a aquisição da disponibilidade jurídica de renda. Referido entendimento é também corroborado por outro Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, de n.º 452/92, no qual se reconheceu que *“a desoneração tributária na permuta não é um privilégio, e sim o reconhecimento de não incidência da regra de tributação.”* E mais adiante, ao se tratar do momento de incidência da regra-matriz do imposto sobre a renda, é contundente a conclusão de aludido parecer acerca da não incidência do tributo na permuta, sob pena de violação do próprio patrimônio do contribuinte:

“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.**”

Também esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem acolhendo o entendimento acerca da inexistência de ganho de capital nos casos de permuta entre bens ou direitos sem torna, independentemente da natureza desses. É o que se depreende de trecho do Acórdão n.º 102-47.844, da então 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Essa Câmara firmou entendimento majoritário que não incide ganho de capital na permuta de bens, seja qual for a natureza desses (terrenos, participações societárias, veículos, etc.), conforme Acórdão n.º 102-47.681, proferido na sessão de 22/06/2006. Entendeu o Colegiado que na operação de permuta não há acréscimo patrimonial do contribuinte; logo a não incidência do ganho de capital não poderia ser restrita às operações entre imóveis mediante escritura pública de permuta.”

(1º Conselho de Contribuinte, 2ª Câmara, RV 141.114, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de 17/08/2006)

Como se vê, não se está a tratar de um incentivo instituído pelo legislador, mas da própria não incidência da regra de tributação em decorrência da sistemática estabelecida pelo legislador constitucional e infraconstitucional em relação ao imposto sobre a

renda. Por essa razão específica, portanto, pode-se inferir, desde já, que a exigência de escritura pública definitiva não constitui requisito *sine qua non* para a verificação da não incidência do imposto.

De fato, muito embora alguns dispositivos legais colacionados versem a respeito da comprovação das operações mediante apresentação de escritura pública definitiva, fato é que referida prova, ainda que seja a mais comum no âmbito cível, não é a única que poderia ser produzida para fins de comprovação da alienação ocorrida, bem como de seus regulares efeitos tributários.

Semelhantemente, aliás, vale ressaltar que este egrégio órgão judicante vem conferindo temperamentos à exigência de apresentação da escritura pública para comprovar a veracidade de contrato particular, mormente nas hipóteses em que as informações contidas no negócio jurídico estejam respaldadas nas declarações de ajuste apresentadas, conforme se pode inferir do seguinte julgado:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS. CONTRATO PARTICULAR. **O contrato particular é suficiente para comprovar o custo de aquisição de bens imóveis, ainda que na escritura pública, conste valor divergente, mormente se tal valor encontra-se consignado na Declaração de Ajuste Anual,** apresentada tempestivamente pelo adquirente, e na documentação contábil do alienante. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. "DINHEIRO EM CAIXA". Os valores declarados como "dinheiro em caixa" e outras rubricas semelhantes não servem para justificar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-calendário.

Recurso parcialmente provido. “ (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão n.º 102-49.250, relatora Conselheira Núbia Matos Moura, sessão de 10/09/2008)

Nesse esteio, sendo certo que a fiscalização considerou as informações contidas nos contratos para a lavratura do auto de infração, especialmente em relação ao valor atribuído ao imóvel alienado como parte integrante na aquisição dos novos bens imobiliários, entendendo que os demais aspectos apresentados no negócio jurídico deveriam ter sido admitidos *in casu*, independentemente da existência ou não de escritura pública em sentido idêntico.

De mais a mais, todas as informações contidas no instrumento particular foram respaldadas na declaração de ajuste entregue à Receita Federal do Brasil, não havendo motivo para negar fé ao documento, ainda que, em relação ao imóvel localizado em Imbé tenha sido, em escritura pública, conferido a terceiro beneficiário por procurador (Sr. Nivaldo) representante de ambas as partes, comprador e vendedor.

Em síntese, verificando-se que a aquisição de fração ideal das novas unidades imobiliárias, devidamente declaradas pelo contribuinte, *in casu*, foi feita mediante permuta com bens imóveis declarados pelo Recorrente, sem o recebimento, por parte deste, de qualquer valor adicional, mas, ao contrário, mediante o complemento do pagamento dos novos bens em dinheiro (torna), verifica-se a total correção do entendimento do contribuinte, não havendo que se falar em incidência do imposto de renda.

Quanto a este aspecto, é válido frisar que o Recorrente atribuiu, corretamente, o custo de aquisição dos novos bens imobiliários, registrando na DIRPF a fração ideal

adquirida por permuta pelo mesmo valor em que previsto, nos anos-calendários anteriores, o custo do bem permutado, valor este acrescido da torna paga em relação a ambos os contratos questionados.

Há que se notar, no tocante a este ponto, que o valor atribuído ao imóvel alienado em permuta, tal como consta no contrato, em nada influi para a apuração do ganho de capital, como parece ter entendido a fiscalização.

De fato, compulsando-se os termos da legislação relativa à apuração do ganho de capital, o ganho de capital incide, apenas, sobre o valor da torna recebida (no caso do outro alienante, não do contribuinte), de modo que os custos de aquisição dos imóveis cedidos em permuta deverão contemplar, no caso do contribuinte, o custo originário do bem cedido acrescido da torna, e, no caso do outro contratante, o custo originário do seu bem (também cedido em permuta) diminuído da diferença entre a torna recebida e o valor do ganho de capital sobre ela incidente.

Nesse sentido, cumpre colacionar o disposto pela IN 84/01, *in verbis*:

“Art. 12. Considera-se custo de aquisição de imóvel adquirido por permuta com outro imóvel, o valor do imóvel dado em permuta:

I - acrescido da torna paga, se for o caso;

II - diminuído do valor correspondente à diferença entre a torna recebida e o ganho de capital relativo a essa torna, apurado na forma do art. 23.”

Em outras palavras, mesmo que o contribuinte tenha obtido valorização dos seus imóveis na troca, cedendo-os com valor econômico superior àquele registrado em sua DIRPF (no 1º caso cedeu pelo valor de R\$ 80.000,00 bem registrado com custo de aquisição de R\$ 39.628,70, e no 2º caso cedeu imóveis pelo montante de R\$ 270.000,00, anteriormente avaliados em R\$ 157.323,23), em nada influi no custo de aquisição do outro contratante, na medida em que este avaliará os imóveis adquiridos do contribuinte pelo valor dos seus bens permutados, decrescidos da diferença entre a torna recebida e o ganho de capital.

Apenas para ilustrar o exposto, muito embora não tenhamos dados acerca do custo de aquisição (“C.A.”) dos imóveis adquiridos pelo contribuinte, junto ao outro contratante, podemos imaginar que, no primeiro caso, o bem permutado por este possuísse um custo de aquisição de R\$ 100.000,00. Neste caso, teríamos a seguinte situação:

Recorrente

C.A. do seu imóvel: R\$ 39.628,70

C.A. do imóvel adquirido: 39.628,70 + 112.500,00 (torna)

Novo custo de aquisição: R\$ 152.128,70

Outro contratante

C.A. do seu imóvel: R\$ 100.000,00

C.A. do imóvel adquirido: 100.000 (C.A. do seu imóvel) – (112.500 – ganho de capital [vide art. 23 da IN 84/01]) = 100.000 – (112.500 – 59.625) = 47.125

Novo custo de aquisição: R\$ 47.125,00

Como se verifica, portanto, a forma de cálculo do custo de aquisição, bem como do próprio ganho de capital, leva em consideração o valor da torna (paga ou recebida) e o custo de aquisição dos respectivos imóveis cedidos. Por esta razão precípua, quer parecer a este julgador que a fiscalização andou mal ao lavrar o auto de infração, na medida em que, tratando-se de permuta, deveria ter observado o regime específico existente na legislação.

Desta forma, verificando-se que não houve, na hipótese, qualquer acréscimo patrimonial, na medida em que os bens alienados foram objeto de permuta por parte do contribuinte por fração ideal de novas unidades imobiliárias, sem o recebimento de qualquer outro valor adicional em espécie, não há que se falar em ganho de capital.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator