



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13808.001708/99-84
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.672 – 2ª Turma
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRAULINO BASÍLIO MAIA FILHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1996, 1997

IRPF. PERMUTA.

No caso de alienação de unidade imobiliária originalmente adquirida por permuta com bem móvel, cabível a utilização do valor registrado na escritura de aquisição (permuta) como custo da unidade imobiliária alienada, independentemente do valor previamente registrado nas declarações de ajuste anual do contribuinte como custo do bem móvel permutado. Na hipótese, restam inaplicáveis as disposições da legislação tributária que se circunscrevem exclusivamente às permutas de unidades imobiliárias.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 14/12/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O Acórdão nº 106-16.964, julgado pela 6ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes na sessão plenária de 26 de junho de 2008 (e-fls. 428 a 446), deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar o acréscimo patrimonial a descoberto e reduzir o ganho de capital objeto de lançamento para os seguintes valores: i) junho/95 - de R\$ 966.027,00 para R\$ 891.223,47; ii) junho/96 - de R\$ 1.151.922,73 para R\$ 1.062.723,56; e iii) julho/96 - de R\$ 200.517,17 para R\$ 184.989,32, consoante a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO — POSSIBILIDADE DE LAVRATURA QUANDO A INFRAÇÃO É IDENTIFICADA NA REPARTIÇÃO FISCAL — AUSÊNCIA DE NULIDADE — A legitimidade da lavratura do auto de infração, no local em que constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte, encontra-se assentada na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, consubstanciada no enunciado da Súmula 1ºCC nº 6.

TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL ACOSTADO AOS AUTOS — AUSÊNCIA DE NULIDADE - O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cientificado ao sujeito passivo (art. 7º, I, do Decreto nº 70.235/72). Nos autos, foi acostada a intimação nº 01/FM 1999.00402-1, que foi o primeiro ato de ofício da autoridade autuante, cientificada na boa e devida forma ao autuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: CUSTO DO BEM RECEBIDO EM PERMUTA — VALOR DO BEM OFERTADO NA PERMUTA CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - IDENTIDADE — A permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito. Apesar de as disposições civis referentes à compra e venda serem

aplicadas à troca ou permuta (art. 533 do Código Civil), não se deve esquecer que o contrato de permuta antecedeu ao da compra e venda. A interpretação tributária que restringe a permuta à troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital. Dessa forma, ao contrato de permuta, de forma geral, deve ser dado o mesmo tratamento atribuído ao de permuta de unidades imobiliárias, quando somente se pode falar em ganho de capital se houver torna. Inexistindo torna, não haverá ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado na permuta. Assim, incabível a utilização do valor registrado na escritura de permuta como custo do bem recebido na permuta, devendo ser acatado como custo do bem recebido na permuta aquele do bem ofertado nesta avença.

IMÓVEL RURAL — ALIENAÇÃO — BENFEITORIAS — NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO CUSTO DAS BENFEITORIAS — AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO — TRIBUTAÇÃO DE TODO O PRODUTO DA ALIENAÇÃO COMO GANHO DE CAPITAL - No caso do imóvel rural com benfeitorias, considera-se como valor da alienação, para efeitos do ganho de capital, exclusivamente o valor da terra nua, desde que o dispêndio com as benfeitorias tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural. Neste caso, apenas o custo de aquisição e o valor da alienação da terra nua serão utilizados para o cálculo do ganho de capital. De outro lado, o valor do custo de aquisição e o da alienação das benfeitorias devem ser tributados como despesa e receita da atividade rural, respectivamente. Deve-se evidenciar que a legislação reitoria da tributação da atividade rural, como espelhado na IN SRF 125/1992, exige que as receitas, despesas e investimentos na atividade rural sejam comprovados por documentação hábil e idônea. Considerando que o recorrente não conseguiu comprovar o custo de aquisição das benfeitorias pois, inclusive, omissa a escritura de permuta que formalizou a aquisição do imóvel rural, bem como não logrou comprovar os investimentos feitos no referido imóvel nos anos-calendário 1994 e 1995, somente restou a autoridade autuante considerar todo o valor da alienação para o cálculo do ganho de capital. Escorreito, no ponto, o procedimento da fiscalização.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. INGRESSOS COMPROVADOS POR EXTRATO BANCÁRIO E ESCRITURAÇÃO DO RECORRENTE — FONTE DE RECURSOS QUE DEVE CONSTAR NO FLUXO DE CAIXA — Comprovado que os recursos foram percebidos pelo recorrente, conforme extrato bancário e escrituração pessoal, devem-se acatar tais recursos como fonte no fluxo de caixa que apontou acréscimo patrimonial a descoberto.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Ciente do recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) interpôs Recurso Especial (e-fls. 452 a 455), alegando que a decisão fora contrária à evidência da prova,

insurgindo-se em especial contra o custo utilizado na apuração do ganho de capital referente à alienação pelo recorrente de parcela do imóvel denominado “Seringal Assunção-Parte A”, espelhada às e-fls. 444/445, sendo dado seguimento ao pleito por meio do despacho de admissibilidade de e-fls. 456 a 458.

Ciente do resultado do julgamento, o contribuinte apresentou, inicialmente, embargos de declaração à decisão (e-fls. 462 e 468), que foram rejeitados pelo despacho de 08 de fevereiro de 2010 (e-fls. 476 a 482). Inconformado, apresentou o contribuinte novos embargos de e-fls. 496 a 506, novamente rejeitados através de despacho de e-fls. 509 a 512.

Solicitou ainda o contribuinte, a seguir, à autoridade administrativa, a revisão de ofício do lançamento efetuado (e-fls. 520 a 697), tendo esta solicitação sido indeferida, na forma de despachos de e-fls. 698 a 704.

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte houvera ofertado contrarrazões de e-fls. 469 a 472.

Sobem, assim, os autos a esta Câmara Superior, para fins de apreciação do Recurso Especial de iniciativa da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Verifico que a celeuma recursal decorre da inconformidade da Fazenda Nacional com a utilização, pelo recorrido, como custo de aquisição para a parcela do terreno alienado pelo autuado, não o valor constante da escritura de e-fls. 47 a 53 (mais especificamente, CR\$ 42.956.738,91, consoante e-fls. 47 e 51, valor este utilizado pela autoridade autuante, consoante demonstrativo de e-fls. 189), mas sim o valor declarado de ações de propriedade do autuado então permutadas pelo referido terreno (745.862,60 UFIRs), tendo o vergastado entendido que, inobstante o disposto no art. 801, inciso IV do RIR/94 se limitar à permuta exclusiva de unidades imobiliárias, tal tratamento deveria ser estendido à permuta em questão (que, repita-se, envolveu ações de empresa da propriedade do autuado), *verbis* (e-fls.440/441)

“

(...)

Confrontando a redação do art. 801, IV, do RIR/94 com a legislação informada na cabeça deste dispositivo, verifica-se que a redação deste inciso não consta em qualquer das leis informadas. Percebe-se, então, que se trata de uma interpretação da legislação reitoria do ganho de capital, definindo que, em caso de permuta de unidades imobiliárias, somente cabe ganho de capital em caso de torna, e sobre a

torna. A exceção no tocante à permuta de imóveis rurais tem a ver com a situação especial decorrente do tratamento dado à terra nua e às benfeitorias.

A redação dos arts. 801, IV e § 4º, 802, § 2º e 3º, do RIR94 foi mantida nos arts. 121, II e §2º, 123, §2º e 3º, do Decreto nº 3.000/99, respectivamente, sem qualquer alteração.

Interessante ressaltar que o art. 128, § 4º, do Decreto nº 3.000/99 afiança que 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.

Os Regulamentos do Imposto de Renda de 1994 e 1999, com alicerce remoto na IN SRF nº 107/88, restringem o instituto da permuta a troca de unidades imobiliárias. Nessa linha, compulsando o "perguntas e respostas" do Imposto de Renda do Exercício 2008 disponibilizado no sítio da internet da Secretaria da Receita Federal, na pergunta 559, registra-se que não se considera permuta a operação que envolva qualquer outro bem ou direito, que não seja bem imóvel.

Ora, a permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito. Apesar de as disposições civis referentes à compra e venda serem aplicadas a troca ou permuta (art. 533 do Código Civil), não se deve esquecer que o contrato de permuta antecedeu ao da compra e venda. Assim, a interpretação tributária que restringe a permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital.

Esta questão foi abordada na peça recursal. O recorrente busca estender o tratamento tributário da permuta de unidades imobiliárias à permuta de qualquer bem, o que infirmaria o custo de aquisição utilizado pela fiscalização, quando do cálculo do ganho de capital decorrente da alienação do imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte "A" do Projeto Fundiário Jarú Ouro Preto, extraído da escritura de permuta, pois entende que, no contrato de permuta, trocam-se bens, devendo ser mantida a situação patrimonial dos contratantes, não podendo tal contrato ser confundido com duas operações de compra e venda.

Tudo o dito acima consolida o entendimento de que, presente um contrato de permuta, como o de fls. 45 a 48, deve ser dado o mesmo tratamento referente ao ganho de capital que seria dado a um contrato de permuta de unidades imobiliárias. Isso implica que somente pode se falar em ganho de capital se houver torna. Inexistindo torna, não haveria ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado na permuta. Dessa

forma, incabível a utilização do valor registrado na escritura de permuta como custo do bem recebido na permuta.

Assim, deve-se deferir o pleito do recorrente em manter em sua declaração de bens e direitos o valor do imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte "A" do Projeto Fundiário Jam Ouro Preto pelo mesmo valor das ações permutadas da empresa Fazendas Reunidas T. Maia S/A, de forma similar ao estatuído no art. 128, § 4º, do Decreto nº 3.000/99.

A propósito, faço notar que o valor das ações permutadas a que se refere o recorrido consta, mais especificamente, da declaração de ajuste do contribuinte de e-fl. 16 e do demonstrativo de e-fls. 444/445.

A fim de que o Colegiado forme sua convicção acerca do litígio, reproduzo aqui, ainda, o teor do art. 801, IV do RIR/94 mencionado, bem assim, o teor dos dispositivos indicados como seu supedâneo legal, *verbis*:

RIR/94

Art. 801. Na determinação do ganho de capital serão excluídos (Leis nºs 7.713/88, art. 22, 8.134/90, art. 30, 8.218/91, art. 21, e 8.383/91, art. 3º, II):

(...)

IV - 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.

Lei 7.713/88

Art. 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos: (Vide Lei 8.023, de 1990):

I - o ganho de capital decorrente da alienação do único imóvel que o titular possua, desde que não tenha realizado outra operação nos últimos cinco anos e o valor da alienação não seja superior ao equivalente a trezentos mil BTN no mês da operação. (Redação dada pela Lei 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.218, de 1991)

II - o ganho de capital decorrente de alienação de ações de companhia aberta no mercado à vista de bolsa de valores; (Revogado pela Lei nº 8.014, de 1990)

III - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima;

IV - o ganho de capital auferido na alienação de bens de pequeno valor, definido pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização por desapropriação para fins de reforma agrária, conforme o disposto no § 5º do art. 184 da

Constituição Federal, e de liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo a objeto segurado.

Lei 8.134/90

Art. 30. O inciso I do art. 22 da Lei nº 7.713, de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação;

"I - o ganho de capital decorrente da alienação do único imóvel que o titular possua, desde que não tenha realizado outra operação nos últimos cinco anos e o valor da alienação não seja superior ao equivalente a trezentos mil BTN no mês da operação."

Lei 8.218/91

Art. 21 - O limite de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art. 30 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, passa a ser de Cr\$ 70.000000,00.

Lei 8.383/91

Art. 3º Os valores expressos em cruzeiros na legislação tributária ficam convertidos em quantidade de Ufir, utilizando-se como divisores:

I - o valor de Cr\$ 215,6656, se relativos a multas e penalidades de qualquer natureza;

II - o valor de Cr\$ 126,8621, nos demais casos.

Inicialmente, de se notar que, realizada a exclusão na forma do art. 801, inciso IV acima, interpretação outra não há do que aquela que considera a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda quando da operação de permuta, com imposto devido sempre que o valor do bem havido em permuta (eventualmente constante de escritura) for patrimonialmente avaliado em valor superior ao valor do bem ali entregue, caracterizando-se assim, ali, acréscimo patrimonial, hipótese à qual acedo.

Ainda, a propósito, mesmo que se pudesse inicialmente, à luz do disposto no art. 150, §6º. da CF/88 e no art. 97, inciso IV da Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), se questionar eventual redução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda efetuada por Decreto (e não por lei específica), despicienda é tal análise, uma vez que não há, em meu entendimento, como se cogitar de estender a aplicação do disposto no inciso IV do art. 801 acima reproduzido à permuta entre ações de determinada companhia (bem móvel) e unidade imobiliária, o que poderia sustentar a eventual manutenção do custo originário das ações nas DIRPFs do permutante, bem como a utilização deste custo quando da posterior alienação do bem imóvel havido por permuta, consoante entendimento esposado pelo Colegiado *a quo*.

Quisesse o referido dispositivo abranger toda e qualquer permuta na referida exclusão (suportando, assim, indiretamente, a manutenção do custo do bem móvel nas DIRPFs e sua utilização posterior), bastaria a não especificação de limitação à permuta de unidades imobiliárias, sendo de especial relevância o advérbio “exclusivamente” constante do mesmo dispositivo, que remete à conclusão diametralmente contrária, qual seja, ter buscado o

legislador de forma expressa circunscrever a aplicação do dispositivo às permutas de unidades imobiliárias.

Assim, entendo como correto o procedimento realizado pela fiscalização às e-fls. 189, e, destarte, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, restabelecendo-se assim o ganho de capital apurado para os seguintes valores: i) junho/95 - R\$ 966.027,00; ii) junho/96 — de R\$ 1.151.922,73; e iii) julho/96 — R\$ 200.517,17.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos