



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

Processo nº 13884.004882/99-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.313 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente DIVALDO FRANCISCO DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

PERMUTA. ESPÉCIE DO GÊNERO ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

Consoante estabelecido pelos §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, com amparo no art. 43 do CTN, a permuta é espécie do gênero alienação, sujeitando-se em regra à incidência do imposto de renda caso verificado ganho de capital na transação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Malagoli da Silva, Marcelo Oliveira, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II (SP) - DRJ/SPO2, que julgou procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 111.001,80 relativo aos anos-calendário 1995, 1996 e 1997.

A instância recorrida bem descreve os termos do procedimento fiscal e da impugnação, nos trechos do relatório que reproduz-se:

O Auto de Infração apurou omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, relativo ao ano-calendário 1995, ganhos de capital na alienação de bens e direitos, referente aos anos-calendário 1996 e ganho na alienação de ações/quotas não negociadas em Bolsa, atinente ao ano-calendário 1996, conforme fatos geradores listados às fls. 02 e 03, com aplicação de multa de 75%.

A autoridade fiscalizadora encerrou os trabalhos em 25/10/1999, com o relato das infrações apuradas no Relatório Fiscal de fls. 08/12.

Foi lavrado o auto de infração de fls. 01/07 do qual o contribuinte foi cientificado no próprio procedimento em 2/10/1999, apresentando sua impugnação em 18/11/1999 (fls. 280/284), como os argumentos que passamos a relatar, em síntese, na ordem na qual foram insertos no documento de defesa.

Exercício 1996- Ano-calendário 1995

Afirma que o imóvel situado na Av. Benedito Matarazzo nº 9.723, no valor de R\$ 40.000,00, adquirido em 20/11/95 e foi permutado no mesmo ano pelo imóvel - terreno condomínio Aquarius III, no mesmo valor (permuta simultânea sem torna), além de afirmar que não houve lucro nem omissão, vez que a declaração de renda pessoa física em 31 de dezembro espelha os resultados do ano-calendário.

Declara que na alienação de bens adquiridos por permuta com recebimento de torna, o custo de aquisição deve ser o valor do bem dado em permuta, diminuído do valor utilizado como custo na apuração do ganho de capital relativo à torna recebida ou a receber, nos termos do art. 128, do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Exercício 1997- Ano-calendário 1996

Afirma que a alienação de quotas de capital do Auto Posto Brigadeiro Faria Lima também corresponde à permuta com o imóvel terreno e representa 50% do capital social, corresponde uma área rural situada na Estrada Adolfo de Meneses nº 1.400, Chácara dos Flamboyantes, no Bairro do Torrão de Ouro - São José dos Campos, conforme instrumento particular de compra e venda de cessão de fundo de comércio, instalações e quotas sociais de estabelecimento comercial, sendo que tal ato é irrevogável e irretratável (fl. 273/275).

Entende que a permuta efetuada entre quotas de sócio e o terreno tem o mesmo princípio legal da permuta comum, ou seja, é o direito de sociedade por quotas de responsabilidade limitada versos bens reais, por considerar que a cessão

das quotas de igual valor ao terreno, não gera lucro já que a disponibilidade de quotas sociais como consta da alteração contratual feita na Junta Comercial do Estado, consequentemente, com a saída do sócio, constitui tão somente o seu reembolso do capital social (50%), vez que pelas operações realizadas a própria empresa já contribui para o crescimento do patrimônio e capital do sócio retirante, motivo pelo qual entende que o ganho de capital tem comportamento tributário próprio de deverá se precedido pela lei.

Em relação ao lote de terreno situado na Rua Síria, Jardim Osvaldo Cruz, informado no item B de sua declaração de rendimentos tem o mesmo tratamento, vez que não houve alienação, porém os valores foram divergentes, motivo pelo qual aceita que o valor seja atualizado e o pagamento a ser efetuado.

Aduz que a alienação do apartamento situado na Av. Padre Arlindo Vieira nº 1834 - item 3 da declaração (fls. 26, e as fls. 84 termo de adoção, que seus pais fizeram ao impugnante). Afirmo que o bem foi recebido por doação e alienado a terceiros, sendo 50% da responsabilidade que foi tributada, porém tal fato não foi levado em consideração o custo do imóvel, mesmo porque para doação o custo seria o valor venal do bem, ou o seu custo típico final o valor em moeda antiga, ou transformando em UFESP, ou UFIR. Afirmo, ainda, que a data de aquisição do imóvel doado ocorreu em 8 de setembro de 1981, daí teria direito à dedução no percentual de 40%, tendo em vista que o referido benefício tem previsão no art. 18 da Lei 7.713 de 1988, o qual prevê uma redução sobre o ganho de capital, apurado conforme o ano de aquisição ou incorporação do bem e de conforme fator atualizado previsto na tabela estipulada.

Relata que o sócio retirante está enquadrado no § 2º do art. 238, do RIR/99, que determina que quando o sócio recebe seu capital de volta a tributação pode ser com base na contabilidade da empresa, pouco importando a destinação que o sócio dá ao seu quinhão restituído, nos termos do art. 22 § 2º da Lei 9249.

Alega que em relação à omissão de ganho de capital na alienação de bens móveis e imóveis não houve alienação e sim permuta do imóvel do item 6 (pág. 26), que ainda encontra-se inacabado, o qual também foi havido por permuta e demais itens de negociação.

Declara que o instrumento particular de compromisso de compra e venda (doc. 05) instrumento particular de compra e venda, cedeu ao Sr. Otto Hallnass, apartamento n 26, Edifício Maison Vivaldi, mais o terreno do residencial Aquarius, mais o automóvel Toyota Hilux havido por doação de seus pais e uma pequena quantia em dinheiro, em contrapartida receberia um lote de terreno com uma casa acabada no jardim das Colinas.

Relata que o referido contrato só poderia ser realizado se a Solum Engenharia tivesse entregue o apartamento nº 26 construído e acabado, o qual seria dado como forma de pagamento, porém tal obra sequer teve início.,

Ao final, reconhece que a área do terreno de fl. 225 ainda não foi construída, além de ter ficado sem os seus bens móveis e imóveis, já que a construtora nada lhe entregara.

O julgamento de primeiro grau manteve a exigência, sendo então prolatado o acórdão assim ementado:

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E D REIT

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 e contratos afins.

Impugnação Improcedente.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 5/2/2010, aduzindo, em síntese, que:

- tanto o imóvel sito à Av. Benedito Matarazzo nº 9.723 como as quotas de capital do Auto Posto foram objeto de permuta sem ganho de capital, pois revelam tão somente troca desonerada de bens;

- ainda que se entenda pela tributação da alienação do apartamento situado na Av. Padre Vieira nº 1.834, o mesmo deve gozar da redução prevista no art. 18 da Lei nº 7.713/88, pois lhe foi doado em 8/9/1981.

Após tecer considerações diversas sobre o conceito de renda, juntando decisões administrativa, pleiteia, ao final, a reforma integral da decisão e que se considere improcedente a autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A peça recursal é deveras genérica e não enfrenta, de um modo concreto, as razões de fato e de direito expostas na decisão contestada. Não obstante, a controvérsia está posta nos autos devendo ser objetivamente enfrentada.

Cabe explicar, inicialmente, que a permuta tem por objeto a transferência de propriedade de um bem ou direito, de um contratante a outro. Merece transcrição o art. 533 do Código Civil, que assim regra a matéria:

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.

Aliás os arts. 221 a 225 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/6/1850), já revogado, também dispunham que aos contratos do gênero, sob a designação então prevalente de escambo ou troca, se aplicavam no que cabível as disposições sobre compra e venda mercantil, sendo que o art. 221 explicitava que *"o contrato de troca ou escambo mercantil opera ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servindo as coisas trocadas de preço e compensação recíproca (artigo nº. 191). Tudo o que pode ser vendido pode ser trocado"*.

Mister destacar, contudo, que a transferência de bens operada via permuta não implica equivalência patrimonial necessária entre os bens ou direitos, conforme lembra Silvio de Salvo Venosa¹:

A permuta é contrato comutativo, porque as partes conhecem suas respectivas obrigações, visando, em princípio, prestações equilibradas no tocante aos objetos da permuta ou o justo valor. **A diferença de valores nos tocante aos bens não desvirtua a natureza do contrato.** Se a desigualdade for, porém, de grande monta, pode haver ato gratuito ou oneroso no que sobejar, permuta com doação ou compra e venda embutida quanto ao valor exorbitante. (grifei)

Portanto, embora a permuta possa ser definida como sendo 'mera troca de patrimônio', é perfeitamente possível que os patrimônios trocados não possuam o mesmo valor monetário, ou seja, não representem a mesma riqueza.

¹ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil: Contratos em Espécie*. São Paulo: Ed. Atlas, 3ª edição, 2003, pág.110.

Exsurge de plano, então, a incidência do imposto sobre a renda face à aquisição de disponibilidade econômica revelada, forte no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

(...)

Nessa seara, optou o legislador ordinário por considerar, de maneira expressa, a permuta como forma de alienação, para fins de mensurar eventual ganho de capital auferido em operação que envolva contrato dessa espécie.

Reza o art. 3º da 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)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 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.

§ 3º 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 e contratos afins.

(...) (grifei)

Veja-se então que a lei não distingue, para efeitos de incidência do imposto de renda, a permuta dar-se acompanhada de torna (pagamento de diferença em dinheiro) ou não.

Tampouco importa a natureza dos bens permutados. Constatado como resultado da transação acréscimo patrimonial, tem-se constituída no mundo fático a hipótese de incidência do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN².

A par disso, o Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99) traz a seguinte prescrição:

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.

Por conseguinte, constata-se existir benefício normativo que exclui a permuta da incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital, mas tão somente para aquelas operações envolvendo exclusivamente unidades imobiliárias. Não sendo esse o caso, de rigor a tributação tendo em vista o regramento insculpido no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88.

Oportuno, aliás, trazer à colação precedente do Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito do tema emanado no Acórdão 102-49.294 (j. 12/9/2008), ao encontro das considerações supra tecidas:

GANHO DE CAPITAL. PERMUTAS.

Aplicam-se às permutas as disposições referentes à compra e venda, logo os dispositivos legais da legislação do Imposto de Renda aplicáveis à compra e venda de bens e direitos, aplicam-se às permutas.

Quando os bens permutados têm valores desiguais, os permutantes experimentam acréscimos ou decréscimos patrimoniais, conforme o caso.

² Registre-se que tanto o Parecer PGFN/PGA nº 454/1992 e o Parecer PGFN/PGA nº 970/1991, que versavam sobre a não incidência do imposto de renda em operações de permutas de ações em contrapartida a títulos federais, são aplicáveis apenas no contexto do Plano Nacional de Desestatização, consoante já bem esclarecido, ao menos no que tange ao Parecer PGFN/PGA nº 970/1991, pelo Parecer/PGFN/CAT 1722/2013.

Esse Parecer, expressando o entendimento atual do PGFN sobre o tema,

conclui ser regra geral a incidência sobre ganhos de capital em permutas, e exceção o benefício existente para as permutas de unidades imobiliárias, regido pelos arts. 121 e seguintes do RIR/99.

Nesse contexto, e passando aos fatos sob exame, o contribuinte afirma que o imóvel situado na Av. Benedito Matarazzo nº 9.723, adquirido em 20/11/1995 por R\$ 40.000,00 (fl. 161), foi permutado por bem do mesmo valor no curso desse ano, em operação que não gerou ganho de capital, não se verificando tampouco acréscimo patrimonial a descoberto em 1995.

Ora, os fluxos de caixa elaborados pela autoridade lançadora, com esteio nos comandos dos arts. 1º a 4º da Lei nº 7.713/1988, c/c arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990, e § 1º do art. 51 da Lei nº 4.069/1962, apuraram a variação patrimonial do contribuinte em bases mensais no ano em referência, consoante se verifica às fl. 10/11.

Eventual alienação do imóvel só poderia influenciar na precitada variação patrimonial, a título de origem de recursos, caso tivesse acontecido no próprio ano-calendário 1995, o que não se verificou, visto que a respectiva escritura de permuta constante nos autos data de 11/6/1996 (fls. 160/161).

Cabe manter, por conseguinte, a infração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Já com relação ao ano-calendário 1996, e no tocante à infração de ganho na alienação de quotas de capital do Auto Posto Brigadeiro Faria Lima, decorreu ela da constatação de que tal alienação foi levada a efeito mediante a permuta com terreno situado em São José dos Campos.

Não havendo permissivo legal para que transações da espécie estejam isentas da tributação pelo imposto de renda, como visto, correto o procedimento fiscal ao efetuar o lançamento do ganho de capital confrontando o valor da alienação da participação societária acontecida em 23/10/1996 (fls. 285/287) com o custo das respectivas quotas tal como informado na Declaração de Ajuste Anual.

De sua parte, a infração que concerne ao terreno situado no loteamento Jardim Oswaldo Cruz, em São José dos Campos/SP, não foi objeto de impugnação tampouco de recurso voluntário, quedando portanto incontestes.

Já no que diz respeito ao ano-calendário 1997, deve ser refutado inicialmente o pleito do recorrente no sentido de que, caso se entenda pela tributação da transação acerca do imóvel situado na Av. Padre Arlindo Vieira nº 1834, "o mesmo deve gozar da redução prevista no art 18, da Lei nº 7.713/88", por ter sido recebido via doação incondicionada em 8/9/1981.

Não há como prosperar tal pedido, contudo, pois de acordo com informação prestada pelo próprio contribuinte na DIRPF/1997, referido bem só ingressou em seu patrimônio em 1996 (fl. 24), sendo então inaplicáveis ao caso as disposições do art.18 da Lei nº 7.713/1988, por força de seu parágrafo único:

Art. 18. Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela:

(...)

Parágrafo único. Não haverá redução, relativamente aos imóveis cuja aquisição venha ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989. (grifei)

Também a escritura pública de doação de fls. 88/91, a qual segundo o contribuinte comprovaria ingresso anterior do bem em seu patrimônio, foi lavrada em 22/8/1991, data posterior à aludida no precitado parágrafo único, donde se conclui não ocorrer na espécie qualquer redução no ganho de capital com base no comando legal.

Destarte, havendo sido alienado tal imóvel, do qual possuía o autuado 50%, por R\$ 63.000,00 em 10/12/1997 (contrato às fls. 166/170), correta a apuração do ganho de capital pela autoridade lançadora, que atribuiu ao valor da venda recebido a cifra de R\$ 31.500,00 (50% de R\$ 63.500,00), e ao respectivo custo de aquisição o montante declarado de R\$ 9.500,00, acarretando um ganho de capital de R\$ 22.000,00 (R\$ 31.500,00 - R\$ 9.500,00), sobre o qual incidiu o gravame tributário.

Por fim, veja-se que o contribuinte alienou um apartamento (de nº 26 do Ed. Residencial Maison Vivaldi), um terreno (no Parque Residencial Aquarius) e um automóvel (Toyota Hillux), permutando-os em conjunto por casa em construção situada à rua Vitório Penalupi nº 105, Jardim das Colinas, no decorrer do ano-calendário 1997 (fls. 108/110).

Consoante explicado, a permuta é forma de alienação sujeita à apuração de ganho de capital sobre o qual incide imposto de renda, havendo todavia permissivo normativo contido no inciso II do art. do RIR/99, que exclui dessa regra geral as permutas envolvendo exclusivamente unidades imobiliárias.

Não sendo esse o caso em tela, pois abrangeu bem móvel a transação de permuta, inaplicável o indigitado benefício. Por seu turno, a autoridade lançadora meramente aplicou a legislação de regência para fins de apuração do ganho de capital inerente à cada uma das alienações acima referidas, o que resta demonstrado no Relatório Fiscal à fl. 13.

Sem máculas portanto o lançamento, também no particular.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Ronnie Soares Anderson.