



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15540.720085/2019-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-010.987 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MARCIA IRENE PIGNATARO CLETO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

**GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.**

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital 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.

**GANHO DE CAPITAL. PERMUTA DE IMÓVEIS.**

A operação de permuta, exclusivamente entre unidades imobiliárias, pode ser excluída na determinação do ganho de capital da pessoa física, desde que não tenha havido torna e que a escritura pública correspondente seja de permuta.

A operação de permuta de unidades imobiliárias, para fins de exclusão na determinação do ganho de capital, não pode, em hipótese alguma, gerar variação patrimonial; pois a somatória do valor de cada uma das unidades imobiliárias recebidas terá que ser exatamente igual ao valor do imóvel dado em permuta. Caso contrário, configurar-se-á o fato gerador do imposto de renda, devendo-se apurar o ganho de capital correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 19ª Turma da DRJ/RJO, consubstanciada na Acórdão n.º 12-116.206 (p. 253), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de lançamento efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 02/03, relativo aos exercícios 2015, 2016 e 2017, anos-calendário 2014, 2015 e 2016, em nome de MARCIA IRENE PIGNATARO CLETO, para apuração de imposto de renda da pessoa física (cód.2904), e acréscimos legais, conforme abaixo discriminado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Def	Valor
IMPOSTO	2904	242.894,37
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2019)		91.803,34
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		182.170,76
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		516.868,47
Valor por Extenso: QUINHENTOS E DEZESSEIS MIL, OITOCENTOS E SESENTA E OITO REAIS E QUARENTA E SETE CENTAVOS		

A ação fiscal levada a efeito no(a) contribuinte decorre do cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal n.º 07.1.02.00-2019-00113-6, a qual teve por objeto a verificação da existência de ganho de capital tributável na alienação de um bem imóvel, qual seja, o imóvel sito a Rua Doutor Mário Viana, n.º 702, Santa Rosa, Niterói, realizada pelo sujeito passivo no ano de 2014, mas com recebimentos em 2014, 2015 e 2016.

A fiscalização foi levada a efeito no(a) contribuinte, de modo que, após análise das suas argumentações e da documentação recebida, o Fisco lavrou o Relatório Fiscal, de fls. 04/07, no qual constam relatados, em síntese, os fatos abaixo:

“(…)

3) Analisando os documentos apresentados, verificamos que se trata de imóvel "dado em permuta" para construção de prédio, onde a contribuinte recebeu parte em imóveis e parte em dinheiro, no total de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), porém o custo de aquisição do imóvel situado na Rua Mário Viana, 702, foi de R\$ 30.000,00 e foi adquirido em 28/08/1998.

(…)

No Instrumento Particular de retificação e ratificação, de 06/10/2015, a Sra. Márcia solicita que as escrituras definitivas dos apartamentos sejam feitas da seguinte forma, em nome de terceiros:

- apt.ºs 604 e 605 do The Flower para MARCELLO PIGNATARO DE AZEVEDO, CPF: 057.174.707-89;

- apt.ºs 505 e 506 do The Flower para THAIANE MOREIRA DE OLIVEIRA, CPF: 097.650.357- 30;

- apt.ºs 403 e 802 do The Flower para THAICE MOREIRA DE OLIVEIRA, CPF: 077.915.197-53.

(...)

Verificamos também que, segunda a cláusula 3.1 do referido Instrumento particular, os promitentes permutantes foram imitados na posse dos imóveis em 04/09/2015, passando em consequência a correr por suas contas e exclusivas responsabilidades o pagamento dos impostos, concessionárias e taxas condominiais e de FUNESBOM que incidam ou venham a incidir sobre os imóveis que prometeram adquirir entre si.

(...)

4) A Construtora Fernandes Maciel Ltda. informou que o imóvel situado na Rua Mário Viana, n.º 702 pelo valor de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), sendo parte em imóveis totalizando R\$ 3.190.000,00 (três milhões, cento e noventa mil reais) e parte em valores totalizando R\$ 810.000,00 (oitocentos e dez mil reais). Inclusive, apresentou os seguintes documentos comprovando os pagamentos:

(...)

c) Comprovante de Transação Bancária depositando R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) na conta da Sr.a Márcia Irene Pignataro Cleto, na Caixa Econômica Federal, em 15/09/2014;

d) Recibo dos pagamentos que totalizaram R\$ 210.000,00, pagos da seguinte forma: R\$ 50.000,00, em 09/09/2015; R\$ 10.000,00, em 05/10/2015; R\$ 10.000,00, em 06/11/2015, R\$ 10.000,00; em 06/12/2015; R\$ 10.000,00, em 06/01/2016; R\$ 10.000,00, em 05/02/2016 e R\$ 110.000,00, no mês de 06/2016, sendo comprovado com guias de ITBI pagos, gastos com cartório (registro e escrituras), etc.

e) Escrituras Públicas de Dação em Pagamento, onde a Construtora Fernandes Maciel Ltda. faz dação dos imóveis em pagamento da dívida, sendo:

- os apt.ºs 505 e 506 do The Flower para THAIANE MOREIRA DE OLIVEIRA, CPF: 097.650.357-30, por R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) cada um.

- os apt.'s 403 e 802 do The Flower para THAICE MOREIRA DE OLIVEIRA, CPF: 077.915.197-53, por R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) cada um.

- apt.ºs 604 e 605 do The Flower para MARCELLO PIGNATARO DE AZEVEDO, CPF: 057.174.707-89, por R\$ 690.000,00 (seiscentos e noventa mil reais) e R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) respectivamente.

(...)

5) Com base nos documentos apresentados, constatamos que não foi permuta, pois considera-se permuta de imóveis aquela operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias, prontas ou a construir, por outra, ou outras unidades imobiliárias, ainda que ocorra, por parte de um dos proprietários contratantes, o pagamento de parcela complementar, em dinheiro, comumente denominada torna. Considera-se custo de aquisição de imóvel adquirido por permuta com outro imóvel, o mesmo valor do imóvel dado em permuta, ou proporcionalmente, quando o permutante receber duas ou mais unidades imobiliárias, isto é, por R\$ 30.000,00.

Porém, o valor recebido foi de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) em parcelas e será apurado o Ganho de Capital de forma diferida nos anos do recebimento das referidas parcelas.

6) Conforme Demonstrativo da apuração dos ganhos de capital, ano-calendário e 2014, em anexo, apuramos um Ganho de Capital total de R\$ 1.619.296,07, com imposto devido de R\$ 242.894,41 que será diferido nos 3 anos.

No ano de 2014, a contribuinte recebeu R\$ 600.000,00 de sinal e foi apurado um percentual do ganho sobre o valor de alienação que resultou no imposto devido de R\$ 36.434,15.

No ano de 2015, a contribuinte recebeu as seguintes parcelas: R\$ 50.000,00, em 09/09/2015; R\$ 10.000,00, em 05/10/2015; R\$ 10.000,00, em 06/11/2015, R\$ 10.000,00; em 06/12/2015; além da posse dos seis apartamentos, em 04/09/2015, no valor de R\$ 3.190.000,00, conforme consta do Instrumento Particular de retificação e ratificação, de 06/10/2015.

Então, conforme o Demonstrativo da apuração dos ganhos de capital, ano-calendário de 2015, em anexo, o imposto devido é de R\$ 198.566,16.

No ano de 2016, a contribuinte recebeu R\$ 10.000,00, em 06/01/2016; R\$ 10.000,00, em 05/02/2016 e R\$ 110.000,00, no mês de 06/2016, sendo comprovado com guias de ITBI pagos gastos com cartório (registro e escrituras), etc.

Então, conforme o Demonstrativo da apuração dos ganhos de capital, ano-calendário de 2016, em anexo, o imposto devido é de R\$ 7.894,09.

Assim, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/07 dos autos, com apuração da infração abaixo:

**GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS**  
**INFRAÇÃO: OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS**

Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
12/09/2014	242.894,41	75,00
09/09/2015	1.311.629,82	75,00
06/10/2015	4.048,24	75,00
06/11/2015	4.048,24	75,00
06/12/2015	4.048,24	75,00
06/01/2016	4.048,24	75,00
06/02/2016	4.048,24	75,00
22/06/2016	44.530,64	75,00

Enquadramento Legal  
Fatos geradores ocorridos entre 01/09/2014 e 30/06/2016:  
Art. 21 da Lei nº 8.981/95.  
Arts. 117, 118, 120, 121, § 2, 122 a 125, 128, 129, 131, 132, 133, parágrafo único, 134, 136, 138 a 141 do RIR/99  
Arts. 23 e 24 da Lei nº 9.250/95 e 38 a 40 da Lei nº 11.196/05  
Art. 17, inciso II da Lei nº 9.249/95

O(a) contribuinte foi cientificado do lançamento em 17/09/2019 (fls. 183) e apresentou, em 16/10/2019 (fls. 194), por meio de procurador (fls. 202/203), a impugnação de fls. 195/216, na qual dispõe, em síntese, os argumentos a seguir:

- que a autoridade autuante inicialmente entendeu tratar-se de permuta, tendo mudado posteriormente sua convicção, entendendo não se tratar de permuta, pelo fato de os imóveis recebidos pela contribuinte terem valor superior àquele por ela alienado à Construtora Fernandes Maciel Ltda.;
- a transação foi objeto de INSTRUMENTO PARTICULAR DE PROMESSA DE PERMUTA (fls. 52/59), celebrado a 12 de setembro de 2014, entre a Autuada, proprietária do imóvel da rua Mário Viana, e a Construtora Fernandes Maciel Ltda., proprietária dos apartamentos;
- em 06 de outubro de 2015, o Instrumento particular foi objeto de re- ratificação, alterando-se a forma de pagamento da parte restante da torna — R\$ 210.000,00 — e estipulando-se que as escrituras referentes à entrega das unidades dadas em permuta pela segunda permutante — Construtora Fernandes Maciel Ltda. — seriam outorgadas diretamente a terceiros, filhos da primeira permutante, na forma então designada;
- que as escrituras lavradas em 22/06/2016 vieram a ser revestidas de forma absolutamente imprópria e que não retratam a realidade dos fatos. Ou seja, os outorgados — designados no instrumento de re- ratificação — constaram de cada uma das seis escrituras (uma para cada um dos apartamentos) como credores de importância equivalente ao valor atribuído a cada imóvel e, a outorgante, na condição de devedora;

- questiona a existência de dívidas com os outorgados e a impropriedade de tal termo, uma vez que não poderiam tais “créditos” corresponderem ao pagamento do imóvel da rua Mário Viana, do qual o(as) outorgado(as) não eram proprietários;
- que, entendendo tratem-se de pagamentos pelo imóvel da rua Mário Viana, recorre-se ao teor do Instrumento Particular de Promessa de Permuta e sua Retificação e Ratificação, celebrados, respectivamente, a 12/09/2014 e 06/10/2015, o que significa considerá-los válidos, o que, fatalmente, implica o reconhecimento da operação como PERMUTA, com todos os seus efeitos tributários;
- entende que não se pode “considerar os referidos instrumentos particulares válidos para um efeito (em prejuízo da Contribuinte) e inválido para outro (em benefício da Contribuinte)”;
- “Ou são válidos para sustentar a interpretação segundo a qual os pagamentos por meio de dação, feitos a terceiros não proprietários do imóvel, em pagamento de dívida não identificada no instrumento público, correspondem à entrega dos imóveis dados em troca (permuta) da casa da rua Mário Viana, 702, de propriedade da Contribuinte, E são igualmente válidos para configurar a permuta com torna (com as repercussões tributárias), OU não são válidos, quer para uma coisa, quer para a outra.”
- em favor da validade dos instrumentos particulares, alega que a data de alienação considerada nos cálculos que integram o Auto de Infração impugnado não é senão a de celebração do Instrumento Particular de Promessa de Permuta: 12 de setembro de 2014;
- que ou se reconhece a validade dos instrumentos particulares de promessa de permuta, dando-se à operação o tratamento tributário previsto no artigo 23 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001;
- ou não se admite a validade dos instrumentos particulares para configuração da permuta e considera-se que a Autuada, até o momento, recebeu, tão somente, R\$ 810.000,00 — ou seja, a torna pelo imóvel transferido à Construtora Fernandes Maciel Ltda.;
- em ambos os casos, há que se considerar na apuração do ganho de capital e respectiva tributação, que parte (R\$ 400.000,00) da torna recebida foi aplicada na aquisição de imóvel residencial, conforme contrato particular firmado antes de decorridos seis meses da celebração do contrato com a Construtora Fernandes Maciel Ltda.;
- certo também que, ao se admitir a natureza de permuta, conforme retratado nos instrumentos particulares de 12/09/2014 e 06/10/2015, os apartamentos recebidos em permuta, ao serem lançados nas declarações de ajuste anual do IRPF, deverão ostentar valor proporcional aos R\$ 30.000,00, correspondentes ao custo de aquisição do imóvel permutado.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 12-116.206 (p. 253), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital 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.

**GANHO DE CAPITAL. PERMUTA DE IMÓVEIS.**

A operação de permuta, exclusivamente entre unidades imobiliárias, pode ser excluída na determinação do ganho de capital da pessoa física, desde que não tenha havido torna e que a escritura pública correspondente seja de permuta.

A operação de permuta de unidades imobiliárias, para fins de exclusão na determinação do ganho de capital, não pode, em hipótese alguma, gerar variação patrimonial; pois a somatória do valor de cada uma das unidades imobiliárias recebidas terá que ser exatamente igual ao valor do imóvel dado em permuta. Caso contrário, configurar-se-á o fato gerador do imposto de renda, devendo-se apurar o ganho de capital correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão, a Contribuinte interpôs recurso voluntário de p. 278, reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal por meio do qual a fiscalização apurou a seguinte infração: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Analisando-se o recurso voluntário da Contribuinte, verifica-se que a lide se resume, em síntese, à natureza jurídica do negócio entre a Recorrente e a Construtora Fernandes Maciel LTDA, quando da alienação, em sentido *latu*, do imóvel situado na Rua Doutor Mário Viana, n.º 702, Santa Rosa – Niterói.

Dessa forma, considerando que as razões recursais em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

(...) quando da alienação do imóvel de propriedade da impugnante sito a Rua Doutor Mário Viana, n.º 702, Santa Rosa, Niterói, à Construtora Fernandes Maciel Ltda (...) a interessada recebeu em troca seis apartamentos e um valor em dinheiro, o qual foi recebido em parcelas ao longo dos anos calendários 2014, 2015 e 2016, conforme explicitado no Relatório Fiscal que acompanha o Auto de infração. No entanto, solicitou fossem as escrituras referentes à entrega das seis unidades dadas pela construtora outorgadas diretamente a terceiros. Entende, ainda, que o ganho de capital calculado com base em parte da torna recebida é não tributável.

Verificados os autos, constata-se a presença dos seguintes documentos, dentre outros:

- instrumento particular de promessa de permuta, às fls. 52/59, no qual consta a contribuinte como primeira promitente permutante, proprietária do imóvel sito a Rua Doutor Mário Viana, n.º 702, Santa Rosa, Niterói, e como segunda permutante a Construtora Fernandes Maciel Ltda., proprietária dos apartamentos 403, 505, 506, 604, 605 e 802, do Edifício em construção "THE FLOWER", situado na Avenida Roberto Silveira, n.º 463, em Icaraí, descritos e caracterizados na matrícula 27.252 do Registro de Imóveis da 8ª Circunscrição de Niterói.

Em tal documento, ficou consignado que:

“2.1. Que, pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, a primeira a segunda permutantes, prometem e se obrigam a permutar entre si os imóveis antes descritos e caracterizados, da seguinte forma:

a) A primeira promitente permutante MARCIA IRENE PIGNATARO CLETO recebe em promessa de permuta os imóveis descritos e caracterizados no item 1.2. letra a, acima, no valor total de R\$3.190.000,00 (três milhões, cento e noventa mil reais), sendo dado o valor de R\$500.000,00 (quinhentos mil reais) aos apartamentos 403, 505, 506, 605 e 802 e R\$ 690.000,00 (seiscentos e noventa mil reais) ao apartamento 604;

b) A segunda promitente permutante CONSTRUTORA FERNANDES MACIEL LTDA, recebe em promessa de permuta o imóvel descrito e caracterizado no item 1.1. acima, no valor total de R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais).

2.2. Que, tendo em vista os valores dos imóveis objetos da presente escritura, não serem iguais, haverá torna no valor de R\$810.000,00 (oitocentos e dez mil reais) a ser paga pela segunda promitente permutante à primeira promitente permutante conforme disposto a seguir:

2.2.1. R\$600.000,00 (seiscentos mil reais), neste ato através de TED (transferência eletrônica disponível) do Banco Caixa - 104 a ser feita na conta (001)-00020645-0 da agência 4670, de titularidade da primeira promitente permutante, valor do qual a primeira promitente permutante da rasa, geral e plena quitação.

2.2.2. R\$210.000,00 (duzentos e dez mil reais) em 05.08.2015, data prevista para a obtenção do aceite de obras do prédio "THE FLOWER" descrito em 1.2, ou na averbação da construção do referido prédio no Registro Geral de Imóveis, quando as partes outorgarão entre si a escritura definitiva dos imóveis, valendo como prazo o último destes dois eventos.”

- instrumento particular de retificação e ratificação do instrumento particular de promessa de permuta firmado em 12/09/2014, às fls. 60/61, no qual, dentre outras informações, consta o seguinte:

“CLÁUSULA SEGUNDA. Por este instrumento as partes retificam especificadamente o seguinte:

- Na Cláusula 2.2.2:

Que do valor R\$ 210.000,00 (duzentos e dez mil reais), a segunda promitente permutante adiantou R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) em 10/09/2015, restando um saldo de R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais), a ser pago até 15/02/2016.

- Na Cláusula 2.2.2.1:

Que do saldo acima, a segunda promitente permutante fará pagamentos mensais de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a primeira promitente permutante nas datas de 06/10/2015, 06/11/2015, 06/12/2015, 06/01/2016, 06/02/2016.

A primeira promitente permutante solicita a segunda promitente permutante e esta concorda que a outorga da escritura definitiva dos apartamentos sejam em nome de:

Aptos 604 e 605 do The Flower - MARCELLO PIGNATARO DE AZEVEDO, brasileiro, publicitário, casado, portador da carteira de identidade n.º 20.046.992-2

Detran/RJ, expedida em 27/07/2004, inscrito no CPF sob o n.º 057.174.707-89, residente e domiciliado na Rua Martins Torres, n.º 307, apto 202, bloco 3, Santa Rosa — Niterói/RJ.

Aptos 505 e 506 do The Flower— THAIANE MOREIRA DE OLIVEIRA, brasileira, jornalista, mantendo união estável, portadora da carteira de identidade n.º011825015-8 MEB expedida em 21/07/2011, inscrita no CPF sob o n.º 097.650.357-30, residente e domiciliada na Rua Cacilda Ouro, n.º 783, Engenho do Mato— Itaipú — Niterói/RJ.

Aptos 403 e 802 do The Flower — THAICE MOREIRA DE OLIVEIRA, brasileira, jornalista, solteira, portadora da carteira de identidade n.º 10.552.884-8 Detran/RJ expedida em 11/12/2009, inscrita no CPF sob o n.º 077.915.197-63, residente e domiciliada na Rua Dona Mariana, n.º 72, apto 506 — Botafogo/RJ.

- Registros gerais dos imóveis relativos aos apt 802, 403, 505, 506 e 605, às fls. 62/87.

- escrituras públicas de dação em pagamento relativos aos apt 802, 403, 505, 506, 604 e 605, às fls. 137/144, 149/156 e 161/168.

Da análise dos autos e de tais documentos, resta claro que a interessada era proprietária do imóvel sito a Rua Doutor Mário Viana, n.º 702, Santa Rosa, Niterói, o qual estava declarado em sua declaração de bens pelo valor de R\$30.000,00, não restando dúvidas de que este se refere ao seu custo de aquisição.

Resta evidente, ainda, que a interessada alienou o referido imóvel, de sua propriedade, para a Construtora Fernandes Maciel Ltda., pelo seu valor de mercado, no montante de R\$4.000.000,00, tendo recebido como pagamento seis imóveis, no valor total de R\$3.190.000,00, e o montante de R\$810.000,00 em dinheiro.

No entanto, optou por não receber os seis imóveis e doá-los a MARCELLO PIGNATARO DE AZEVEDO, THAIANE MOREIRA DE OLIVEIRA e THAICE MOREIRA DE OLIVEIRA, motivo pelo qual solicitou à construtora fosse realizada retificação do instrumento particular de promessa de permuta lavrado em 12/09/2014, em benefício de Marcello, Thaian e Thaice, para que a escritura dos imóveis e os respectivos RGI já fossem de pronto registrados com os seus nomes, e não em nome da contribuinte, beneficiária direta de tais bens.

A própria beneficiária, em sua impugnação, reconhece a impropriedade de considerar-se os imóveis adquiridos por MARCELLO PIGNATARO DE AZEVEDO, THAIANE MOREIRA DE OLIVEIRA e THAICE MOREIRA DE OLIVEIRA, por meio de dação em pagamento, uma vez que estes não eram proprietários do imóvel cuja alienação deu origem a tais aquisições. Ressaltou, ainda, que não havia dívida a ser paga pela construtora aos adquirentes, pelo fato de ser ela própria a proprietária do bem que deu origem àquelas aquisições.

Dessa forma, verifica-se, no presente caso, que a contribuinte celebrou com a construtora negócio que envolveu o recebimento de seis unidades imobiliárias e parcela em dinheiro como pagamento pelo imóvel até então de sua propriedade, cuja propriedade foi transferida à construtora. Inicialmente, foi realizado o contrato particular de permuta, celebrado em setembro de 2014 e anexado às fls. 52/59. No entanto, tal contrato foi retificado em 2015, para que a propriedade dos bens a serem recebidos pela contribuinte fosse registrada, não em seu nome, mas em nome de terceiros, o que foi feito, pelo valor de mercado dos bens, e não pelo custo de aquisição do bem dado em troca.

Os fatos que se sucederam àquele contrato particular de permuta, portanto, conforme veremos a seguir, descaracterizaram a operação de permuta para fins de sua exclusão na determinação do ganho de capital.

Fosse a permuta efetivamente realizada, nos termos da legislação que rege a matéria para os fins de isenção, dever-se-ia necessariamente realizar a escritura pública de permuta correspondente (IN n.º 84/2001, art. 29, parágrafo 4º, inciso II), em favor da

interessada permutante, com o registro e ingresso dos bens imóveis recebidos (seis apartamentos) no seu patrimônio em valores proporcionais ao valor do bem dado em permuta (R\$30.000,00). Cabe ressaltar que essa é condição para que se caracterize a permuta não tributável: que os bens recebidos em troca ingressem no patrimônio dos permutantes pelo mesmo valor de aquisição dos bens dados em troca. Essa é a lógica que justifica a isenção que norteia tal operação, devendo-se, no caso de haver torna em dinheiro, cobrar-se o imposto sobre a torna. Posteriormente, com a alienação de tais apartamentos, por qualquer uma de suas modalidades, o ganho de capital na alienação de cada um deles incidiria sobre a diferença positiva entre o seu custo de aquisição (proporcional ao valor do bem dado em permuta) e o valor de alienação, em razão da aquisição da disponibilidade de renda neste momento.

No entanto, não foi isso o que ocorreu no presente caso. Em outubro de 2015 (fls. 60/61), a contribuinte dispôs do direito à propriedade dos seis apartamentos recebidos, direito esse adquirido em razão do negócio celebrado às fls. 52/59, e solicitou à construtora que as escrituras definitivas dos mesmos fossem realizadas em benefício de MARCELLO PIGNATARO DE AZEVEDO, THAIANE MOREIRA DE OLIVEIRA e THAICE MOREIRA DE OLIVEIRA.

Conforme pode ser observado pelo teor do instrumento particular de fls. 52/59, bem como pelo teor das escrituras dos referidos imóveis (fls. 137/144, 149/156 e 161/168), a contribuinte adquiriu disponibilidade de renda em razão do negócio realizado, uma vez que deu à construtora um imóvel com custo de R\$30.000,00 e recebeu em troca seis apartamentos, no valor total de R\$3.190.000,00, mais R\$810.000,00 em dinheiro.

Foi em razão da aquisição de tal disponibilidade, que foi possível a realização das escrituras públicas dos referidos imóveis em benefício de Marcello, Thaian e Thaice, sendo certo que, se não fosse a proprietária dos direitos sobre tais imóveis, nos valores consignados naquelas escrituras, a construtora não teria transmitido a propriedade dos referidos bens para os beneficiários eleitos pela interessada.

Em assim sendo, a interessada adquiriu o direito à propriedade dos referidos imóveis, mas, ao invés de realizar a escritura pública permuta de tais imóveis, em seu benefício, pelo valor de aquisição do bem dado em troca, optou, por sua livre e espontânea vontade, por transmitir o direito à propriedade de tais bens a Marcello, Thaian e Thaice, de forma não onerosa, o que foi feito pelos valores consignados no documento anexado às fls. 52/59 (valores de mercado). Tal evidência consta do documento denominado “Instrumento particular de retificação e ratificação do instrumento particular de promessa de permuta firmado em 12/09/2014 (fls. 60/61).

Não restam dúvidas, portanto, de que ocorreu o fato gerador do imposto de renda, uma vez que a contribuinte adquiriu a disponibilidade de renda ao celebrar o referido negócio e, assim, bem dispôs sobre o direito aos bens adquiridos naquela transação, optando por doá-los aos destinatários retrocitados.

(...)

Conforme disposto nos textos legais transcritos, a operação de permuta entre unidades imobiliárias, sem torna, está excluída da incidência de imposto, desde que a escritura pública correspondente seja de permuta. Situação diferente do caso em que haja torna, em que haverá apuração do ganho sobre esta, e de quando não seja lavrada a escritura pública de permuta, situação em que não haverá exclusão do ganho de capital na permuta, ou seja, este será apurado e calculado o imposto correspondente.

Ressalte-se que o art. 128, parágrafo 4º, do Decreto nº 9.580, de 22/11/2018 (RIR/2018), elenca a permuta como uma das operações sujeitas à apuração de ganho de capital; no entanto, o art. 132 do mesmo dispositivo, em consonância com o art. 29, da IN SRF nº 84, de 11/10/2001, excepcionalmente e sob condição, excluem da apuração do ganho de capital a permuta sem torna, desde que seja realizada a escritura pública de permuta correspondente.

Em assim sendo, não é toda e qualquer permuta que está abarcada pela isenção. Se assim fosse, o legislador não a teria elencado como modalidade de alienação sujeita à

apuração de ganho de capital, tampouco se preocuparia em excluir da apuração do ganho de capital apenas as permutas sem torna formalizadas por escritura pública.

Dessa forma, quando o legislador dispôs que não incide o imposto de renda na permuta de unidades imobiliárias, devendo-se apurar o ganho de capital apenas em relação à torna, quando houvesse, obviamente referiu-se às permutas formalizadas por meio de escritura pública de permuta, as quais estão sujeitas à exclusão do ganho de capital pelo fato de o bem recebido ser registrado/escriturado pelo mesmo valor/custo do bem dado em troca, não havendo, nesse caso, variação patrimonial.

Cabe citar, ainda, em consonância com o entendimento acima, o disposto na Solução de Consulta nº 166 – Cosit, de 28/05/2019:

#### Conclusão

21. Diante do exposto, conclui-se que:

- (i) a operação de permuta, exclusivamente entre unidades imobiliárias, pode ser excluída na determinação do ganho de capital da pessoa física desde que não tenha havido torna e que a escritura pública correspondente seja de permuta;
- (ii) o custo de aquisição individual dos apartamentos recebidos pela consulente deve ser determinado distribuindo-se o valor do imóvel dado em permuta proporcionalmente ao valor atribuído a cada um deles, seguindo-se os parâmetros definidos no item 1.8 da IN SRF nº 107, de 1988, e
- (iii) a operação de permuta de unidades imobiliárias, sem o recebimento de valor complementar (torna), não pode, em hipótese alguma, gerar variação patrimonial; pois a somatória do valor de cada uma das unidades imobiliárias recebidas terá que ser exatamente igual ao valor do imóvel dado em permuta.

Portanto, a operação de permuta somente estará isenta do pagamento de imposto de renda quando o valor recebido não configurar torna e corresponder ao custo de aquisição do bem dado em troca; nesse caso, esse valor deverá estar, necessariamente, consignado em escritura pública de permuta, bem como na declaração de bens do permutante, de tal modo que a soma do valor de cada uma das unidades imobiliárias recebidas terá que ser exatamente igual ao valor do imóvel dado em permuta. Caso contrário, em assim não sendo, configurar-se-á variação patrimonial sujeita à tributação.

A exclusão do ganho de capital nas operações de permuta, portanto, dar-se-á unicamente nos casos em que não houver variação patrimonial, sendo certo que, para isso, os bens recebidos em troca deverão ingressar no patrimônio do permutante pelo mesmo valor do bem dado em troca por meio da lavratura de escritura pública de permuta.

(...)

Assim, dado todo o exposto, constituem rendimentos tributáveis o produto do capital e os proventos de qualquer natureza, independentemente de sua denominação ou condição jurídica, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Nesse caso, resta evidente o benefício da contribuinte quando, ao celebrar o negócio com a construtora, deu imóvel com custo de aquisição de R\$30.000,00, recebendo em troca seis imóveis e mais R\$810.000,00, no valor total de R\$4.000.000,00. Tamanho foi o seu benefício e a variação patrimonial decorrentes de tal negócio, que decidiu transmitir a propriedade de tais imóveis a terceiros, a qual se deu pelos valores de mercado dos bens recebidos, valores estes, repise-se, constantes da escritura particular de permuta de fls. 52/59, configurando aquisição de disponibilidade de renda pela interessada.

Assim, o negócio celebrado pela contribuinte não se sujeita à exclusão do ganho de capital, uma vez que configurou variação patrimonial, devendo-se, portanto, apurar o ganho de capital e o crédito tributário correspondente em relação a toda a operação e não somente em relação à torna.

Ressalte-se, ainda, que a própria interessada deixou claro em sua impugnação, ao defender a exclusão do ganho de capital na operação de permuta, que “os apartamentos recebidos em permuta, ao serem lançados nas declarações de ajuste anual do IRPF, deverão ostentar valor proporcional aos R\$ 30.000,00, correspondentes ao custo de aquisição do imóvel permutado”. No entanto, não foi isso o que se observou: a interessada não lançou os imóveis recebidos em sua declaração de rendimentos com valores proporcionais ao valor do bem dado em permuta; pelo contrário, transmitiu-os a terceiros pelos seus valores de mercado, quais sejam, os valores constantes do documento particular de permuta, o qual evidencia que, de fato, recebeu os imóveis pelos os valores ali consignados, configurando, portanto, variação patrimonial e aquisição de disponibilidade de renda, caracterizando, portanto o fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

Em assim sendo, uma vez evidente a aquisição de disponibilidade de renda, irrelevantes as denominações dadas às operações realizadas, sendo certo que, de acordo com todo o exposto, considera-se permuta para fins tributários de isenção do imposto de renda apenas aquela formalizada por meio de escritura pública que configure mera troca/permuta de uma coisa por outra de mesmo valor.

Assim, quando a autoridade autuante, no Relatório Fiscal, afirmou não se tratar de permuta, referiu-se a esta permuta especificamente: à permuta em que a(s) unidade(s) imobiliária(s) recebida(s) corresponder(em) ao custo de aquisição da(s) unidade(s) imobiliária(s) dada(s) em troca, situação que configura exclusão do ganho de capital.

Certamente, não foi o que ocorreu no presente caso. Tal evidência motivou o lançamento ora discutido, com base na omissão de ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos.

Portanto, em havendo, na troca, o recebimento de bens pelo seu valor de mercado, configurando, na prática, a atualização do bem dado em troca ao seu valor de mercado, há de ser apurado o ganho de capital correspondente, nos termos do auto de infração ora discutido.

Cabe analisar, ainda, o pedido de isenção efetuado pela contribuinte do ganho de capital apurado com base em parte (R\$400.000,00) da torna recebida em 12/09/2014 (R\$600.000,00), conforme documento de fls. 52/59 (item 2.2.1). Alega a impugnante que adquiriu novo imóvel dentro de seis meses contados da data de tal recebimento.

(...)

Para fins de comprovação da aquisição de novo imóvel dentro do prazo de 180 dias, foi juntada aos autos a escritura pública de fls. 62/67, lavrada em 08/12/2014, na qual consta a aquisição, por parte da interessada, do lote de terreno nº 09, da quadra 07, com frente para a Rua 06, inscrição municipal nº 085.770-6, do loteamento denominado “Soter”. No entanto, não é possível identificar, apenas por este documento, se trata-se de imóvel residencial ou não.

Além disso, há de se ressaltar o que dispõe o inciso II, parágrafo 11, do art. 2º da IN SRF nº 599, de 28/12/2005, que trata do imposto de renda incidente sobre ganhos de capital das pessoas físicas, o qual dispõe que a referida isenção não abrange a venda ou aquisição de terreno.

(...)

Observe-se, ainda, que a interessada não juntou aos autos os comprovantes de pagamento, quais sejam, os extratos bancários com os apontamentos das transações correspondentes ao pagamento dos R\$400.000,00 (R\$50.000,00 em dinheiro e R\$ 350.000,00 em dois cheques administrativos), relativos à aquisição do referido imóvel. Ressalte-se que, às fls. 63, consta a informação de que os R\$50.000,00 teriam sido pagos “anteriormente”, em moeda corrente, sem precisar a data de tal pagamento, de modo que, portanto, não é possível saber se tal montante foi pago antes ou depois do recebimento da primeira parcela da torna (R\$600.000,00 foram recebidos em 12/09/2014).

Restam, ainda, dúvidas acerca das datas de efetivo pagamento das duas parcelas que montam o valor de R\$350.000,00 (2 x R\$175.000,00), e se foram efetivamente pagas dentro dos 180 dias conforme determina a legislação; ressalte-se, que, apesar de constar na escritura, lavrada em 08/12/2014, que tal valor foi pago no ato por meio de dois cheques administrativos, a interessada atualizou o valor do bem (de R\$50.000,00 para R\$ 400.000,00) somente no ano-calendário 2016 (DIRPF/2017), bem como não informou tais pagamentos na DIRPF/2015, o que sugere que tais valores teriam sido pagos apenas no ano-calendário 2016 (na DIRPF/2016, o valor do bem foi mantido em R\$50.000,00). Além disso, como já ressaltado, não foram apresentados os comprovantes bancários correspondentes.

Dessa forma, uma vez que não restou comprovado que o valor de R\$ 400.000,00 correspondente à aquisição do lote de terreno nº 09, da quadra 07, com frente para a Rua 06, inscrição municipal nº 085.770-6 foi pago com parte dos recursos da torna recebida em 12/09/2014 (R\$600.000,00), e dentro dos 180 dias conforme determinação da legislação tributária, e ainda, não comprovado tratar-se de imóvel residencial, não é possível atender o pedido de isenção formulado pela interessada.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior