



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

Processo n° 18471.002863/2003-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.779 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente FRANCISCO ABENZA MARTINEZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 31/07/1998

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

A permuta é uma espécie do gênero alienação, sujeitando-se à incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido, calculado pela diferença de valor das ações envolvidas no negócio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, pelo voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Jamed Abdul Nasser Feitoza, Theodoro Vicente Agostinho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci .

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJO (fls. 115/128), que julgou improcedente impugnação apresentada em face de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, fato gerador ocorrido em 31/07/1998, o qual resultou em crédito tributário no valor de R\$ 768.873,32, nele incluído imposto, R\$ 276.374,31; multa proporcional, R\$ 207.280,73; e juros de mora calculados até 28/11/2003, R\$ 285.218,28.

Consta do Auto de Infração (fls. 23/24) que o procedimento fiscal teve como escopo a apuração de omissão de ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa.

Por bem retratar as alegações trazidas pelo contribuinte na peça impugnatória (fls. 62/103), reproduzem-se os trechos correspondente do Acórdão nº 5182, da 3ª Turma da DRJ/RJO:

- o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional determina que o prazo decadencial para tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador;
- a contagem do prazo decadencial determinada pelo art. 150, § 4º do CTN, não faz a distinção de ter havido algum pagamento por parte do Contribuinte;
- considerando que a permuta ocorreu em 08.07.1998 e que o próprio Auto indica o dia 31.07.1998 como a data da verificação do fato gerador, ainda que fosse devido imposto de renda sobre ganho de capital supostamente auferido pelo Impugnante, a Fazenda Pública teria decaído do direito de cobrá-lo em 01.08.2003;
- o valor real do principal ativo de ACSL, ações que lhe asseguravam o controle da LOBATO, era significativamente maior do que sua correspondente expressão contábil, dada as perspectivas de rentabilidade de diversos de seus empreendimentos imobiliários;
- a ausência de pronunciamentos na doutrina a respeito dos efeitos de permutas realizadas por pessoas físicas deve-se ao fato de as mesmas sempre terem sido tributadas pelo regime de caixa, não se cogitando de hábito, como ocorre nas pessoas jurídicas da incidência de imposto de renda sobre ganhos às vezes meramente possíveis e incapazes de serem realizados financeiramente;
- o art. 65 da Lei nº 8.383, de 30.12.1991, versa sobre privatizações, mas, ao tratar da matéria, equiparando à permuta a entrega de "moeda podre" em pagamento de ações em

processos de privatização, acabou normatizando o tratamento que se deve dar às permutas e dele resulta, necessariamente, a impossibilidade de a permuta gerar ganho de capital para os permutantes. Cita Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91;

- os ganhos de capital somente podem ser submetidos ao imposto de renda quando ocorre a sua realização, como tal entendida a aquisição de disponibilidade sobre o acréscimo patrimonial dele resultante, o que não se caracteriza pelo recebimento, em operação de permuta ou semelhante, de bens ou direitos sem liquidez;

- que a permuta um tipo de alienação, não se discute; se é capaz ou não de gerar ganho de capital, depende das circunstâncias. As permutas com torna, por exemplo, certamente justificam a tributação; as permutas de determinado bem por um título de crédito de grande liquidez também justificam a apuração de ganho de capital, pois o acréscimo patrimonial existe e está disponível;

- o Regulamento de Imposto de Renda vigente em 1998, embora relacione apenas as permutas de imóveis (sem torna e em condições específicas) dentre as operações cujos resultados devem ser excluídos de tributação (art. 801, IV), deixa claro em seus arts. 802, § 3º e 812 que não se tributam permutas em que não haja pagamento de torna;

- a permuta é uma forma de alienação e, por isso, em princípio, de proporcionar ganho de capital ao permutante, mas esse ganho só se exterioriza com a subsequente venda do bem recebido em permuta ou com o pagamento da torna, que produz efeitos econômicos semelhantes ao da venda de parte do bem permutado;

- se o valor da alienação nas permutas em que há torna é o próprio montante da torna, na ausência desta não há valor de alienação e, conseqüentemente, ganho de capital a tributar. Não se apuram, pois, ganhos de capital em permutas sem torna, cabendo a cada uma das partes da permuta substituir o bem entregue em permuta pelo bem recebido em contrapartida da operação;

- é inegável a existência de semelhanças entre a compra e venda e a permuta, mas falta a essa última um dos elementos básicos da primeira, o preço. Em termos fiscais essa diferença é extremamente relevante. Tributar ganho de capital estimado em razão de permuta de bens sem liquidez é tributar resultados de mera avaliação;

- a legislação em vigor não ampara os argumentos de que apenas ganhos na permuta de imóveis sem torna escapariam à tributação. A não incidência de imposto de renda nas operações de permuta em geral, atualmente reconhecida por lei, resulta de fatos tanto aplicáveis a imóveis quanto a outros bens sem liquidez; e

- é vedado ao poder executivo criar hipóteses de incidência de imposto não previstas em lei, não cabendo, pois às autoridades fiscais, sem qualquer motivo lógico ou base legal, considerar

não tributáveis as permutas de imóveis e tributáveis as permutas de outros bens igualmente sem liquidez.

A DRJ/RJO, por seu turno, julgou a impugnação improcedente, conforme se extrai da ementa do julgado atacado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Data do fato gerador: 31/07/1998

Ementa: DECADÊNCIA

O prazo para a autoridade administrativa proceder ao lançamento, no caso de o contribuinte não haver efetuado pagamento do Imposto, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelecido no art. 173, I, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA

A permuta configura uma das hipóteses de alienação legalmente previstas e encontra-se sujeita à apuração de ganho de capital, caso haja diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

Lançamento Procedente

Em sede de recurso voluntário (fls. 133/157), o contribuinte se detém a repisar os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolheu a preliminar de decadência, dando provimento ao recurso do sujeito passivo, consoante acórdão assim ementado:

GANHO DE CAPITAL – DECADÊNCIA – Atribuindo a legislação ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, na forma disciplinada pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

Preliminar acolhida.

Em face de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a decisão ordinária de segunda instância administrativa foi reformada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, determinando-se o retorno dos autos para apreciação das demais razões do recurso voluntário. Senão vejamos a ementa do acórdão da CRPS:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1999

REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO STJ ART. 62-A DO ANEXO II DO RICARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho (Art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010).

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

A contagem do prazo decadencial, na forma do art. 173, I, do CTN, deve se iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, nos exatos termos do aludido dispositivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

No caso, o Termo de Verificação (fls. 17/22) evidencia situação em que o recorrente alienou ações, sob a forma de permuta, que teria resultado em inequívoco ganho de capital. De acordo com o exposto no referido documento, o qual descreve inúmeras operações societárias, em 30/06/1998 a contribuinte Atlântica Empreendimentos Imobiliários S.A subscreveu 294.296 ações preferenciais sem valor nominal da empresa ACSL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, da qual o recorrente é sócio. As ações foram subscritas pelo preço unitário de R\$ 80,86, perfazendo o montante de R\$23.796.936,28, integralizado mediante a cessão de créditos.

Com as alterações promovidas em decorrência do rearranjo societário o capital social, a participação de cada um dos sócios empresa ACSL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A sofreu as seguintes alterações:

			ANTES	DEPOIS
Nº Total de Ações			294.298	588.596
Capital Social (R\$)			2.799.251,44	26.596.187,72
Patrimônio Líquido (PL)			1.548.249,03	25.345.185,31
Valor Patrimonial da Ação (Nº de ações/PL)			5,26	43,06
participação Societária	Recorrente	Nº Ações	51.704	51.704
		%	17,56%	8,78%
		R\$	272.027,36	2.226.574,53
	Outra PF	Nº Ações	242.294	242.294
		%	82,43%	41,21%
		R\$	1.276.221,67	10.446.018,13
	Atlântica	Nº Ações	0	294.298
		%	0%	50%
		R\$	0,00	12.672.592,66

Ainda segundo se aborda no Termo de Verificação “a ACSL é a Holding da empresa de engenharia e empreendimentos imobiliários AC LOBATO ENGENHARIA S/A [...], de cujo capital tinha participação de 68% (sessenta e oito por cento), no montante de R\$2.217.668,18 e um Patrimônio Líquido de R\$1.548.249,03, como evidenciado no balancete de junho/98”. Os outros 32% do capital da Lobato pertenciam ao recorrente e foram adquiridos por R\$ 2.568.527,19.

Em 07/07/1998, ACSL é cindida parcialmente com a incorporação de parte do seu patrimônio líquido por sua controlada AC LOBATO ENGENHARIA S/A. A parcela cindida corresponde a 48.358 ações, sendo a metade ordinárias e a outra preferenciais, e representa um acervo patrimonial correspondente a 67% do investimento da mesma na sua controlada, no valor de R\$ 2.185.055,42.

Em decorrência deste fato a ACSL teve o seu capital social bem como o seu PL reduzidos deste montante, passando a ser de R\$24.411.132,30 e R\$23.160.129,89, respectivamente. Consequentemente, os acionistas tiveram reduzidas as suas participações na ACSL, na proporção do seu percentual no capital da mesma, ou seja, 8,216% das 588.596 ações. Assim sendo o acionista FRANCISCO ABENZA MARTINEZ passou a possuir 47.456, do total de 540.238 ações, o que correspondente a uma redução de 4.248 ações, permanecendo o seu percentual de participação inalterado.

Com a cisão houve uma redução para 1% (um por cento) da participação societária da ACSL em A C Lobato, que antes era de 68%. Com este evento os acionistas da ACSL passariam a ser titulares de novas ações emitidas por A C Lobato, recebedora do acervo, cindido.

Também em 07/07/1998, a AC LOBATO realizou uma assembléia geral que aprovou a incorporação da parte cindida da ACSL, com aumento do capital social em valor equivalente (R\$ 2.185.055,42), mediante a emissão de 2.939.843 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal a serem distribuídas aos acionistas da ACSL nas proporções de suas participações no capital da mesma. Ao acionista FRANCISCO MARTINEZ couberam 258.244 ações da firma de engenharia (8,785% das que foram emitidas).

As ações emitidas sem valor nominal foram integralizadas por R\$0,7433 cada (2.185.055,42/ 2.939.843), valor esse que correspondia à relação preexistente entre o PL de AC Lobato (R\$ 3.261.276,74) e o número de ações (4.387.825).

Na mesma assembléia foi aprovada a redução do capital no valor anteriormente aumentado, mediante o cancelamento de 2.939.843 ações ordinárias nominativas e sem valor nominal (mesmo número das recém emitidas) e consequentemente redução do capital no valor de R\$2.185.055,42 (exato valor da capitalização decorrente do recebimento da parcela oriunda da cisão). Devido a esses fatos, ficaram inalterados o Capital Social, o PL e o número de ações constituintes do capital de AC LOBATO ENGENHARIA LTDA, com valores de R\$5.100.000,00 e R\$3.261.276,74, respectivamente composto de 4.387.825 ações.

Em 08/07/1998, o recorrente, por meio de instrumento particular de permuta, permuta ações das empresas ACSL e AC Lobato conforme se segue: FRANCISCO ABENZA MARTINEZ permuta 258.244 ações representativas do capital social da LOBATO, recém recebidas de sua propriedade, (exata quantidade que assumiu em decorrência da cisão) por 47.456 ações) representativas do capital social da ACSL de propriedade da ATLÂNTICA. Pelo

mesmo instrumento o outro sócio permutou 1.211.677 ações representativas do capital social da LOBATO, também recém recebidas de sua propriedade (exata quantidade que assumiu em decorrência da cisão) por 222.663 ações representativas do capital social da ACSL de propriedade da ATLÂNTICA. Este instrumento não está registrado e é omissivo no tocante aos valores atribuídos às ações permutadas, bem como os seus percentuais, embora represente a troca de 50% da ACSL por 33,51% da AC Lobato.

Em virtude da cisão, o contribuinte deixou de ser detentor de 4.248 ações da ACSL para no dia seguinte, em decorrência da permuta supracitada, em lugar das ações mencionadas, passar a ser titular de 47.456 ações da aludida empresa.

Em virtude dos fatos anteriormente descritos, cada ação da LOBATO passou a valer R\$0,7433, ou seja, o valor do seu PL dividido pelo número de ações ($3.261.276,74 / 4.387.825 = 0,7433$) e, por sua vez, cada ação de ACSL passou a ter o valor de R\$ 42,8702, ou seja, o valor do seu PL dividido pelo número de ações ($23.160.129,89 / 540.238 = 42,8702$).

Com o novo rearranjo societário, a participação de cada um dos sócios empresa ACSL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A passou a ter a seguinte configuração:

			ANTES	30/06/1998	08/07/1998
Nº Total de Ações			294.298	588.596	51.704
Capital Social (R\$)			2.799.251,44	26.596.187,72	24.411.132,30
Patrimônio Líquido (PL)			1.548.249,03	25.345.185,31	23.160.129,89
Valor Patrimonial da Ação (Nº de ações/PL)			5,26	43,06	42,8702
Participação Societária	Recorrente	Nº Ações	51.704	51.704	94.912
		%	17,56%	8,78%	17,56%
		R\$	272.027,36	2.226.574,53*	4.069.069,97*
	Outra PF	Nº Ações	242.294	242.294	445.326
		%	82,43%	41,2157%	82,43%
		R\$	1.276.221,67	10.446.018,13	19.091.059,92
	Atlântica	Nº Ações	0	294.298	0
		%	0%	50%	0%
		R\$	0,00	12.672.592,66	0,00

*(4.069.069,97 - 2.226.574,53 = **1.842.495,44**)

Não obstante às inúmeras operações societárias envolvendo a AC LOBATO ENGENHARIA S/A, a ACSL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e a Atlântica Empreendimentos Imobiliários S.A, consta do Termo de Verificação Fiscal que:

*O contribuinte permutou 258.244 ações da LOBATO que valem:
258.244 x R\$0,7433 = R\$ 191.952,77 (A) por 47.456 ações da
ACSL que pertenciam à ATLÂNTICA e que valem: 47.456 x*

$R\$42.8702 = R\$2.034.448,21(B)$, gerando, em consequência um ganho de $R\$1.842.495,44(B-A)$.

Mais especificamente, a base tributável foi definida pela diferença entre o valor total das ações da AC Lobato Engenharia S/A, pertencentes ao recorrente, e das ações da ACSL Investimentos e Participações S/A, de titularidade da Atlântica Empreendimentos Imobiliários S/A, objeto da permuta.

O valor de cada ação foi determinado pela razão entre o Patrimônio Líquido das empresas e o número de ações por elas emitidas. A operação de permuta sofreu a incidência da tributação sobre o ganho de capital auferido pela diferença de valor das ações permutadas no negócio.

Afirma o recorrente que os ganhos de capital somente podem ser submetidos ao imposto de renda quando ocorre a sua realização, entendida como a aquisição de disponibilidade sobre o acréscimo patrimonial dela resultante, o que não se caracteriza pelo recebimento, em operação de permuta, de bens ou direitos sem liquidez. Defende o sujeito passivo que, embora seja um tipo de alienação, a permuta somente seria capaz de gerar ganho de capital em se tratando de caso envolvendo torna ou, por exemplo, quando determinado bem fosse permutado por título de crédito de grande liquidez.

Entendo que não lhe assiste razão.

O art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica é apta a provocar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, não se exigindo a disponibilidade financeira ou circulação de numerário. Eis a redação do dispositivo:

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.

[...] (Grifamos)

Veja-se que o texto legal não deixa dúvidas acerca da abrangência da tributação pelo imposto sobre a renda, o qual engloba todo e qualquer evento que se traduza em aumento patrimonial, independentemente da denominação que seja dada à operação ou ao ganho. Nesse passo, resta cristalino que a exclusão da tributação de qualquer espécie de acréscimo patrimonial necessita estar expressamente prevista em lei, tendo em vista que a regra geral é a incidência da exação.

Nessa mesma linha, tem-se que, nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, operações que importem alienação de bens estão sujeitas à apuração de ganho de capital. Senão vejamos:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 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.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (Grifos nossos)

Da análise das disposições legais encimadas, verifica-se que o regramento estabelecido pela norma ordinária não destoia do art. 43 do CTN. De se notar que a lei é taxativa ao estabelecer que incidência do imposto independe da forma de percepção da renda ou do provento, bastando o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, ou seja, a lei ordinária buscou abarcar todas as operações que importem em alienação, inclusive arrematando o rol do § 3º com a expressão “contratos afins”, deixando claro que a relação ali contida é meramente exemplificativa. E mais, há na lei ostensível determinação de que se deve buscar a essência material dos eventuais ganhos, independentemente da denominação que lhes seja atribuída.

Especificamente com relação à permuta, essa encontra-se expressamente inserida no conceito de alienação insculpido no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988. Assim, independentemente da existência de torna, via de regra a permuta não escapa ao campo da tributação do IRPF, ou seja, uma vez identificado o acréscimo patrimonial e determinado o seu valor em unidades monetárias, como fez a autoridade fiscal, a princípio há a incidência do imposto, a menos que se trate de situação abrangida por alguma exceção legalmente estatuída, o que inexistente para o caso que ora se analisa.

Sobre a tributação dos ganhos de capital por pessoas físicas, não descuidou a autoridade autuante de observar as disposições contidas no art. 21 da Lei nº 8.981/1995, na redação vigente à época do lançamento, segundo as quais:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Nesse passo, não obstante as razões suscitadas no recurso voluntário, não vejo reparos nos argumentos invocados na decisão atacada de que:

Restou, portanto, perfeitamente caracterizada a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos da legislação transcrita. Observe-se que o art. 43 do CTN define, como fato gerador do Imposto de Renda, a aquisição disponibilidade econômica ou jurídica de renda. No presente caso, a aquisição de disponibilidade jurídica de renda pelo Contribuinte, em decorrência da operação realizada, está devidamente comprovada.

Independente de o bem permutado ser de liquidez imediata ou não, o fato gerador ocorreu, e o Imposto de Renda deve incidir sobre o ganho de capital auferido. A ocorrência do fato gerador no momento da alienação, que, conforme já exposto, também abrange a operação de permuta, não pressupõe a existência de recursos financeiros envolvidos. Acrescente-se que, de acordo com o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1998, para que haja a incidência do Imposto, basta o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, o que ficou evidenciado na situação ora em análise.

Note-se, ainda, que a incidência do Imposto sobre o ganho de capital realmente se dá quando da realização do bem, conforme afirmou o Impugnante. Neste caso, a realização do bem ocorreu justamente no momento de sua alienação, na modalidade de permuta.

Com relação às razões suscitadas na peça recursal de que o art. 65 da Lei nº 8.383/1991, que versa sobre privatizações, ao tratar da matéria, acabou normatizando o tratamento que se deve dar às permutas, impossibilitando que essa modalidade de alienação possa gerar ganho de capital aos permutantes e de que o Parecer PGFN/PGA/Nº 970/1991 corroboraria tal assertiva, também não vejo como conferir razão sujeito passivo.

É certo que, consoante já se mencionou alhures, nas alienações de bens ou direitos que resultem em ganho de capital, a regra é a incidência do imposto sobre a renda, sendo que, para que determinada operação seja excluída do campo de incidência do tributo, faz necessária a existência de lei prevendo tal hipótese.

Desse modo, em que pese todo o esforço interpretativo empreendido no recurso voluntário, não vejo aplicar o art. 65 da Lei nº 8.383/1991 ou o entendimento veiculado no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/1991 a matérias diversas daquelas abordadas na norma citada.

Reitere-se que, conforme consta da decisão *a quo*, tanto o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN quanto o dispositivo legal supracitados tratam de permutas realizadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, não se podendo estender sua aplicação de forma indiscriminada a situações ocorridas em contextos fáticos que em nada se assemelham àquele regulado pela lei.

Ademais, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já esclareceu essa questão (alcance do Parecer PGFN/PGA/Nº 970/1991) no Parecer/PGFN/CAT/Nº 1722 /2013, aprovado pelo Ministro da Fazenda por meio do Despacho MF Nº SN, de 29 de maio de 2015 (Publicado no DOU de 01/06/2015, seção 1, pág. 24). Senão vejamos as conclusões extraídas de referido Parecer:

PARECER/PGFN/CAT/Nº 1722 /2013

39. Em conclusão, e respondendo objetivamente aos quesitos formulados na presente consulta, temos que:

39.1. o entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo:

39.1.1 é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independentemente da existência de torna;

39.1.2. é correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação, previsto no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, via de regra é tributada, não tendo as desonerações previstas na legislação, como a tratada no art. 121, II do RIR/99 (permuta de imóveis), o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas especificamente ali disciplinadas;

39.1.3 a determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna, nos termos do § 2º do art. 121, do § 3º do art. 123 e do inciso III do parágrafo único do art. 138, todos os RIR/99, aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários.

Veja-se que as conclusões extraídas do Parecer/PGFN/CAT/Nº 1722 /2013, além de afastar, por completo, as alegações da recorrente, acabam por corroborar todos os argumentos contidos no presente voto.

Ainda segundo o sujeito passivo, o inciso IV do art. 801 do Regulamento do Imposto de 1994 (RIR/1994) e a Instrução Normativa SRF nº 107/1988 também confirmariam a não incidência do IRPF nas operações de permuta sem torna pelo fato de dispensarem esse tratamento à troca de bens imóveis sem recebimento de parcela complementar. No termos do recurso voluntário:

4.23. Com efeito, o CTN é expresso no sentido de que a isenção é sempre decorrente de lei (art. 176). Desse modo, a não

incidência de IR na permuta de imóveis sem torna dependeria: (a) de lei que isentasse de tributação ganho dessa natureza; ou (b) do reconhecimento de que operações de permuta sem torna, como regra geral, são incapazes de gerar ganho que se ajuste ao conceito de renda. Na hipótese da letra "a", a não incidência de IR se restringiria ao bem que a norma isentiva se referisse (no caso, imóveis); já no caso da letra ";b", a não incidência se estenderia a permutas sem torna de bens de qualquer natureza (com a possível exceção dos bens cuja liquidez lhes atribuisse natureza semelhante à da moeda)

Afirma o recorrente que nenhum dos dispositivos que embasaram o inciso IV do art. 801 do RIR/1994 (art. 22 da Lei nº 7.713/1988, art. 30 da Lei nº 8.134/1990, art. 21 da Lei nº 8.218/1991 e art. 3º, II, da Lei 8.383/91) contempla a não incidência de imposto de renda nas permutas de imóveis sem parcela complementar o que confirmaria o entendimento do Poder Executivo Federal de que as permutas sem torna são incapazes de gerar ganho de capital tributáveis pelo IRPF.

De acordo com o RIR/1994:

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.

Do exame do inciso IV do art. 801 do RIR/1994, assim como da Instrução Normativa SRF nº 107/1988, constata-se que a interpretação levada a efeito em tais normativos volta-se única e exclusivamente para a permuta de unidades imobiliárias. Assim, com base na legislação de regência e tendo em vista as peculiaridades que envolvem a alienação de bens imóveis, as normas regulamentares excepcionaram essa espécie de permuta, desde que sem recebimento de valores complementares, da tributação pelo imposto de renda. Entretanto, isso não significa, como quer fazer crer o apelante, que todas as operações de permuta sem torna sejam incapazes de gerar ganho que se ajuste ao conceito de renda. Consoante se esclareceu acima, o art. 43 do CTN e o art. 3º da Lei nº 7.713/1988 são no sentido de que tais operações, por constituírem modalidade de alienação, estão sujeitas à tributação, a qual deve incidir sobre o ganho de capital apurado.

Do mesmo modo, o § 3º do art. 802, bem assim o art. 812 do RIR/1994, como bem ponderou a decisão recorrida, “*encontram-se dentro de um contexto, relativo à tributação de ganhos de capital provenientes de permuta exclusivamente de unidades imobiliárias*”. Desta feita, também não merece acolhida a asserção trazida na peça recursal de que, em face de tais dispositivos e, independentemente da operação de permuta, na ausência de torna não há valor de alienação e, conseqüentemente, ganho de capital a se tributar.

Relativamente ao acórdão do antigo Conselho de Contribuintes, trazido à baila no recurso voluntário, em que se sustenta que permuta somente é tributável quando existe torna, independentemente do bem permutado, há que se esclarecer que, além de ter sido adotado em face de contexto fenomênico absolutamente diverso do retratado nos presentes

Processo nº 18471.002863/2003-91
Acórdão n.º **2402-005.779**

S2-C4T2
Fl. 9

autos, referido *decisum* além de não se constitui em norma complementar de Direito Tributário, não tem o condão de vincular os julgadores administrativos.

CONCLUSÃO

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

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho.