



Solução de Consulta nº 166 - Cosit

Data 28 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

PERMUTA DE TERRENO COM CASA POR UNIDADES IMOBILIÁRIAS A SEREM NELE CONSTRUÍDAS. EXCLUSÃO NA DETERMINAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

A permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, é excluída na determinação do ganho de capital da pessoa física.

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.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), art. 128 § 4º, inciso II, art. 132, inciso II e § 2º, art. 134, § 3º e art. 136, § 1º; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 12 e 29, inciso IV, Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988.

Relatório

Trata-se de consulta relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre Ganhos de Capital em operação de alienação sob a modalidade de permuta sem torna.

2. A consulente explica, de forma bastante sucinta, que em maio de 2013 permutou, sem torna, uma casa adquirida em maio de 1996 pelo valor de R\$ 58.318,00; por quatro apartamentos a serem construídos no terreno onde se localizava a casa.

3. Prossegue informando que os apartamentos foram entregues em setembro de 2017 pela incorporadora, que, na escritura de permuta, atribuiu a cada um deles o valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) – R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) no total.

4. Informa, ainda, que o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) incidente na operação de permuta foi recolhido tendo por base de cálculo o valor atual da casa, arbitrado em R\$ 715.000,00 (setecentos e quinze mil reais) pela autoridade fiscal do município.

5. Fundamenta sua consulta na Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, e na Pergunta nº 596 da publicação “Perguntas e Respostas IRPF 2018”.

6. E, apresenta os seguintes questionamentos:

1) *No caso de permuta sem torna de uma unidade imobiliária por duas ou mais unidades imobiliárias (a construir), qual valor deverá ser atribuído a cada uma dessas novas unidades para fins de declaração do imposto de renda?*

2) *Caso seja adotada a ordem estabelecida no item 1.8 da Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, considerando que o valor de cada unidade recebida supera o valor histórico da unidade permutada, haverá ganho de capital? Ou este somente será verificado quando da posterior alienação dessas unidades?*

Fundamentos

7. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambiguidade ou obscuridade existentes na legislação e configura orientação oficial da Secretaria Receita Federal do Brasil (RFB), produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula.

8. Dados os efeitos protetivos que conferem ao consulente, tais consultas regem-se por normas processuais específicas e bem definidas, atualmente consolidadas na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, as quais devem ser compulsória e estritamente observadas, sob pena de o pleito ser declarado ineficaz, não produzindo efeitos.

9. Esses pleitos prestam-se, portanto, tão somente, a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB acerca de determinada norma tributária aplicável a situações por ele vivenciadas e cujo sentido lhe pareça dúvida, obscuro ou de difícil compreensão.

10. Ressalte-se que a presente consulta envolve as seguintes questões: o custo de aquisição (valor) das unidades recebidas na permuta e, caso seja adotada a ordem estabelecida no item 1.8 da Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, se haverá ganho de capital na permuta de terreno por unidades residenciais a serem construídas nele considerando que o valor de cada unidade recebida supera o valor histórico da unidade permutada.

11. Transcrevem-se, a seguir, dispositivos do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que tratam da tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos por pessoas físicas, com destaque para o caso de permuta de unidades imobiliárias:

Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º e art. 3º, § 2º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

§ 4º Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem a alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou a cessão ou a promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º):

(...)

II - permuta;

(...)

Art. 132. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, caput, inciso III):

(...)

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 Para fins disposto neste artigo, equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, acompanhadas de confissão de dívida e de escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

§ 2º Na hipótese de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

(...)

Art. 134. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 caput e parágrafo único; Lei nº 9.430, de 1996, art. 19 e art. 24; e Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 4º):

(...)

§ 3º Na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, será considerado valor de alienação somente o da torna recebida ou a receber.

(...)

Art. 136. O custo de aquisição dos bens ou dos direitos será o valor pago na sua aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, caput e § 5º e § 9º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, caput, incisos I e II; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17 e art. 30).

§ 1º Não será atribuída qualquer atualização monetária ao custo dos bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17, inciso II).

(...) (grifou-se)

11.1. Ressalta-se que o RIR/2018 veio substituir o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, RIR/99, cujos arts. 117, 121 e 123 e 131 contemplam o conteúdo dos arts. retro transcritos.

12. Nesse mesmo sentido, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, dispõe sobre a apuração de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, e também destaca o caso de ganho de capital envolvendo a permuta entre imóveis:

Art. 29 . Na determinação do ganho de capital sujeito à incidência do imposto são excluídos os ganhos de capital decorrentes de:

(...)

IV - permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput, a exclusão aplica-se:

I - exclusivamente, às permutas de unidade imobiliária por unidade imobiliária;

II - às operações de permuta realizadas por contrato particular, desde que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta.

§ 5º Na permuta de unidades imobiliárias com torna, o ganho de capital é apurado exclusivamente em relação a esta, observado o disposto no art. 23.

13. A definição de permuta consta do item 1.1 da Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, que dispõe especificamente sobre procedimentos a serem adotados na determinação do lucro imobiliário das pessoas físicas nas permutas de bens imóveis:

1. Disposições gerais

1.1 Para fins desta instrução normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes o pagamento de parcela complementar em dinheiro aqui denominada torna.

(...)

14. 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, quando, então, o ganho de capital deve ser apurado em relação ao valor da torna recebida.

15. A primeira questão a ser examinada diz respeito ao custo de aquisição do imóvel recebido na permuta, ou seja, o valor que deverá ser informado na ficha Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual (DAA) do Imposto sobre a Renda do contribuinte e que poderá ter repercussão tributária em alienações futuras.

16. Segundo o art. 12 da IN SRF nº 84, de 2001:

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

17. Desta forma, uma vez que a casa dada em permuta foi adquirida em maio de 1996 pelo valor de R\$ 58.318,00, e pela inexistência de previsão legal que permita sua correção; este será, para a consultante, o valor **total** dos imóveis recebidos. Em outras palavras, o consultante deverá proceder um rateio do valor do imóvel alienado entre os 4 (quatro) apartamentos que foram recebidos em permuta, proporcionalmente ao valor de cada um destes apartamentos.

18. Sobre estes assuntos, assim esclarece o “Perguntas e Respostas – IRPF 2018 – Imposto sobre a Renda da Pessoa Física”, disponível no sítio da RFB na *internet*, nas perguntas 595 e 596; sendo que a pergunta 595, inclusive, ilustra, por meio de exemplos, de que forma

deve ser feita a baixa do imóvel dado em permuta na ficha Bens e Direitos da DAA, assim como a inclusão dos imóveis recebidos na operação:

PERMUTA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS

595 — *O que se considera permuta para efeitos tributários?*

Para efeitos tributários, considera-se permuta toda e qualquer 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.

A expressão "unidade imobiliária ou unidades imobiliárias prontas ou a construir", compreende:

- a) o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;*
- b) cada lote oriundo de desmembramento de terreno;*
- c) cada terreno decorrente de loteamento;*
- d) cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária;*
- e) o prédio construído para venda como unidade isolada ou autônoma;*
- f) cada casa ou apartamento construído ou a construir.*

É necessário que a escritura, quando lavrada, seja de permuta.

Não se considera permuta a operação que envolva qualquer outro bem ou direito, que não seja bem imóvel, apurando-se o ganho de capital como dação em pagamento.

Exemplos

1) permuta sem torna:

Em 04/05/2017, o contribuinte "A" permutou uma casa, adquirida em 15/10/1990, declarada por R\$ 60.000,00, por um apartamento pertencente ao contribuinte "B", adquirido em 10/06/1992, e por ele declarado por R\$ 50.000,00.

Dados para a declaração (Declaração de Bens e Direitos):

Contribuinte "A"

<i>Bem</i>	<i>Situação em 31/12/2016</i>	<i>Situação em 31/12/2017</i>
<i>Casa</i>	<i>60.000,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Apto.</i>	<i>0,00</i>	<i>60.000,00</i>

Contribuinte "B"

<i>Bem</i>	<i>Situação em 31/12/2016</i>	<i>Situação em 31/12/2017</i>
<i>Casa</i>	<i>0,00</i>	<i>50.000,00</i>
<i>Apto.</i>	<i>50.000,00</i>	<i>0,00</i>

(...)"

"PERMUTA DE UMA UNIDADE POR DUAS OU MAIS

596 — *Como proceder na permuta de uma unidade por duas ou mais unidades imobiliárias?*

Nesse caso, o permutante que as receber deve determinar o valor individual de cada unidade imobiliária proporcionalmente ao valor do imóvel dado em permuta.

(Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, inciso 1.8)

19. Finalmente, em relação à segunda questão, fica evidente que a operação de permuta, sem o recebimento de valor complementar (torna), não gera variação patrimonial, não havendo ganho de capital, pois a inclusão dos apartamentos na ficha Bens e Direitos da DAA é feita pelo mesmo valor do imóvel dado na permuta (R\$ 58.318,00 no presente caso), que será baixado na mesma declaração.

20. Desta forma, em relação à segunda questão, cabe destacar que os parâmetros listados no item 1.8 da IN SRF nº 107, de 1988, são utilizados não para reajustar o patrimônio da consulente em sua DAA – o que, indevidamente, provocaria nela um acréscimo, mas, sim para definir a proporcionalidade a ser utilizada para distribuição do valor do imóvel dado entre os recebidos em permuta, no caso destes não serem de mesmo valor.

20.1. Assinale-se que poderá haver ganho de capital quando da alienação dos imóveis recebidos em permuta conforme o caso e observado o disposto na IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

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.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[Assinado digitalmente.]
Marcos Antônio Ruggieri
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe substituto da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[Assinado digitalmente.]

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

[Assinado digitalmente.]

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit