

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES

Direito

Bruno Augusto Melillo Tamm de Andrada

**INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS FEDERAIS NAS OPERAÇÕES DE
PERMUTAS IMOBILIÁRIAS:
Aplicação do Acórdão nº 9101-005.204/2020 do CSRF – Conselho
Superior da Receita Federal (1ª Turma) / CARF – Conselho
Administrativo de Recursos Fiscais da RFB – Receita Federal do
Brasil**

Belo Horizonte
2022

Bruno Augusto Melillo Tamm de Andrada

**INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS FEDERAIS NAS OPERAÇÕES DE
PERMUTAS IMOBILIÁRIAS:
Aplicação do Acórdão nº 9101-005.204/2020 do CSRF – Conselho
Superior da Receita Federal (1ª Turma) / CARF – Conselho
Administrativo de Recursos Fiscais da RFB – Receita Federal do
Brasil**

Artigo Científico com a finalidade de obtenção de nota para aprovação na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, submetido à apreciação do Centro Universitário Unihorizontes, no Curso de Direito.

Orientadora: Profa. Ma. Márcia Rocha Teodoro

Belo Horizonte
2022

INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS FEDERAIS NAS OPERAÇÕES DE PERMUTAS IMOBILIÁRIAS:

Aplicação do Acórdão nº 9101-005.204/2020 do CSRF – Conselho Superior da Receita Federal (1ª Turma) / CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da RFB – Receita Federal do Brasil

INCIDENCE OF FEDERAL TAXES ON REAL ESTATE EXCHANGE OPERATIONS:

Application of Judgment No. 9101-005.204/2020 of the CSRF – Superior Council of the Federal Revenue (1st Panel) / CARF – Administrative Council of Tax Appeals of the RFB – Federal Revenue Service of Brazil

Bruno Augusto Melillo Tamm de Andrada*

RESUMO

O trabalho perpassa a compreensão da pertinência da tributação federal nas operações de permuta imobiliária, realizadas por pessoas jurídicas, optantes pelo regime do lucro presumido, em face do Acórdão nº 9101-005.204/2020, do CSRF – Conselho Superior da Receita Federal (1ª Turma) / CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da RFB – Receita Federal do Brasil. Versará inicialmente sobre o instituto de Permuta, sob um panorama conceitual, doutrinário, legal e histórico, pautado pelo codex civilista. Em sequência discorrerá sobre as especificidades da permuta imobiliária, tema central, de convergência deste trabalho. Em fase intermediária, transpõe para o direito tributários, notadamente, quanto aos conceitos e pressupostos que informam os tributos federais relacionados ao tema central. Em capítulo posterior, discorrerá sobre os pontos de sustentação do voto vencedor do Acórdão do CARF, que, em seu bojo, afasta a incidência dos tributos federais nas operações de permuta imobiliária. E por fim, mensurar a segurança jurídica advinda desta nova instrução, verificando a pertinência dos recolhimentos em juízo, por precaução. A essência deste trabalho é informar se o referido Acórdão pacificará o tratamento tributário a ser aplicado às permutas imobiliárias. Tal questão se justifica, por tratar-se da insegurança existente, quanto à obrigação, ou não, do recolhimento tributário, notadamente quanto às operações imobiliárias, que se caracterizam por mera troca de ativos (Permuta) que, por natureza, não implicam na geração de receitas e/ou lucros (estes, outrossim, condições para a incidência de tributos). Neste sentido, objetiva-se compreender a abrangência técnico-legal do Acórdão nº 9101-005.204/2020, com sua efetividade nas operações imobiliárias de Permuta, afastando, ou não, a incidência dos tributos e contribuições federais.

Palavras-chave: Operações Imobiliárias, Permuta, Tributação, Lucro Presumido.

* Discente do 9º período do curso de bacharelado em Direito da Unihorizontes, no 1º semestre de 2022.

ABSTRACT

The work goes through the understanding of the pertinence of federal taxation in real estate exchange operations, carried out by legal entities, opting for the presumed profit regime, in the face of Decision nº 9101-005.204/2020, of the CSRF – Superior Council of the Federal Revenue (1st Panel) / CARF – Administrative Council of Tax Appeals of the RFB – Federal Revenue Service of Brazil. It will initially deal with the Exchange institute, under a conceptual, doctrinal, legal and historical panorama, guided by the civilist codex. In sequence, it will discuss the specificities of the real estate exchange, central theme, of convergence of this work. In an intermediate phase, it transposes to the tax law, notably, regarding the concepts and assumptions that inform the federal taxes related to the central theme. In a later chapter, it will discuss the supporting points of the winning vote of the CARF Judgment, which, in its core, excludes the incidence of federal taxes in real estate exchange operations. And finally, to measure the legal certainty arising from this new instruction, verifying the relevance of collections in court, as a precaution. The essence of this work is to inform whether the aforementioned Judgment will pacify the tax treatment to be applied to real estate exchanges. This question is justified, because it is about the existing insecurity, as to the obligation, or not, of tax collection, notably with regard to real estate operations, which are characterized by mere exchange of assets (Exchange) which, by nature, do not imply the generation of revenues and/or profits (these, in addition, conditions for the incidence of taxes). In this sense, the objective is to understand the technical-legal scope of Judgment No. 9101-005.204/2020, with its effectiveness in real estate transactions of Exchange, whether or not the incidence of federal taxes and contributions is excluded.

Keywords: Real Estate Transactions, Exchange, Taxation, Presumed Profit.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tratará da pertinência da tributação federal nas operações de permuta imobiliária, realizadas por pessoas jurídicas, optantes pelo regime do lucro presumido, em face do Acórdão nº 9101-005.204/2020, do CSRF – Conselho Superior da Receita Federal (1ª Turma) / CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da RFB – Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2020). Este estudo se impõe, na medida em que regras tributárias claras, sobre as atividades imobiliárias, reduz a insegurança jurídica, que, de forma preocupante, repercute em todos os envolvidos de pujante setor econômico (incorporadoras, construtoras, compradores, fornecedores e investidores), sendo determinante para estimular, ou inviabilizar, novos negócios.

Atualmente o Código Civil brasileiro dedica apenas um de seus artigos à disciplina do contrato de permuta. Conforme informa SOUZA (2004, p.5) “defende a doutrina que tal escassez não se deve à falta de importância da espécie, mas sim, ao fato de serem aplicáveis à permuta as disposições referentes à compra e venda”.

Expandindo tal entendimento VENOSA (2021, p.333) aponta que “a permuta foi a primeira operação utilizada pelas civilizações primitivas como forma de aquisição de bens, antecedendo a venda, até o advento do valor fiduciário da moeda”. Ainda, na mesma obra, o douto professor Sílvio Salvo Venosa (2021, p.333), afirma que “a permuta é contrato pelo qual as partes se comprometem a dar uma coisa em troca de outra. Ao contrário da compra e venda, não há a fixação de preço, já que a

obrigação é a entrega da coisa a ser permutada, e não dinheiro.” Neste sentido, considerando que a operação de permuta imobiliária apresenta-se como uma troca de ativos, não acarretando disponibilidade econômica ou jurídica para as partes permutantes, inexistente o fato gerador, portanto, afastando o ônus tributário, decorrente da capacidade contributiva.

Por esta compreensão doutrinária, que em síntese sustenta o Acórdão nº 9101-005.204/2020 do CSRF/CARF/RFB, insta a seguinte questão: o aludido Acórdão afasta a incidência de tributos federais, nas operações de permuta imobiliária, realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime de lucro presumido?

O objetivo que se busca, em âmbito geral, é delimitar a abrangência e efeitos técnico-legais do Acórdão nº 9101-005.204/2020 CSRF/CARF/RFB, na seara tributária, das operações imobiliárias de permuta. Esta meta será alcançada, a partir de específicos objetivos, compreendidos (a) pela análise doutrinária e legal, do Direito Civil e Tributário, atinente ao instituto da permuta, e (b) pelo exame dos pontos fundantes, que sustentaram o voto vencedor do Acórdão paradigmático.

A almejada resposta, sustentada pelos objetivos relacionados, partirão de um inicial estudo sobre o instituto da Permuta, com foco em sua distinção aos contratos de Compra e Venda, sob uma perspectiva civilista e tributária. Em sequência, uma explanação sobre os tributos federais, atinentes às operações de permuta imobiliária, desdobrando nos pressupostos do referido Acórdão. E por fim, mensurar a segurança jurídica advinda desta nova instrução, verificando a pertinência dos recolhimentos em juízo, por precaução.

1. INSTITUTO DA PERMUTA: PERSPECTIVA CONCEITUAL, DOUTRINÁRIA, E HISTÓRICO-LEGAL.

O entendimento do que seja o instituto da permuta, também denominada de troca, não é objeto de divergência doutrinária. Nos ensinamentos de Sílvio Salvo Venosa (VENOSA, 2021, p.333), este se refere à operação de permuta como *rem pro re* (uma coisa por outra) em oposição à operação de compra e venda, onde a premissa adequada é *rem pro pretio* (coisa por dinheiro). O autor, ao definir o que é permuta, destaca sua diferença da compra e venda. Para VENOSA (2021, p.333), na alienação, “há plena distinção entre a coisa e o preço, enquanto na permuta há dois objetos que se servem reciprocamente de preço”.

Nesse mesmo sentido, FARIAS e ROSENVALD (2012, p.667), também conceituam a permuta por diversos sinônimos, como “troca, escambo, barganha ou permutação”, que em síntese, compreende uma “relação transacional pela qual cada uma das partes se obriga a entregar um bem para receber outro, que será entregue pela contraparte, sem envolver moeda (dinheiro) como objeto”.

Retomando a doutrina de Sílvio Salvo Venosa, o autor destaca:

(...) o que pode ser objeto de compra e venda, também pode ser objeto de permuta, exceto o dinheiro. A permuta deve sempre ter por objeto dois bens (fungíveis, infungíveis, corpóreos ou incorpóreos) de modo que não pode ser firmada com base na contraposição entre uma coisa e uma prestação de algum fato [o serviço, como exemplo] (VENOSA, 2021, p.333).

Ministra o professor FERRAZ JUNIOR (2015, p.2), que, diverso da compra e venda, “em que um dos contratantes fica obrigado a transferir o domínio de alguma coisa (obrigação de dar e não obrigação de fazer), na permuta não há troca de coisa por uma obrigação de fazer, mas, exclusivamente, por uma coisa (*rem pro re*)”.

Em sequência, esclarece que:

(...) o cerne intencional de conduta da permuta é a compensação de um bem por outro, ou seja, o permutante busca um bem que lhe seja interessante para trocar por um bem seu. Na permuta, a diferença quantitativa de valor dos bens permutados é secundária, e o que importa são os desejos aquisitivos de coisas concretas e determinadas, cujos proprietários, por aquelas, se obrigam, surgindo a relação (FERRAZ JUNIOR, 2015, p.3).

Para FERRAZ JUNIOR (2015, p.3) “quem vende ou compra um bem pensa no valor genérico de mercado, e aquele que permuta, busca algo pela coisa que oferece”.

Em essência, a permuta é um contrato firmado entre as partes que se comprometem em entregar um bem para receber outro, sem que haja dinheiro no objeto. Se eventualmente o dinheiro integrar a troca, será um mero complemento, e não a base do contrato.

Relata SOUZA (2004, p.4) “que a permuta foi o primeiro contrato utilizado para a circulação de riquezas, antes mesmo da criação da moeda e da compra e venda”. Já GOMES (2019, p.267) “que a troca precede à compra e venda. Antes da economia monetária, era o instrumento jurídico da circulação dos bens. Sua importância diminuiu, desde que surgiu a compra e venda”.

Neste sentido, é possível aduzir que a permuta é o primeiro contrato que existiu na história, e com toda a certeza, o mais antigo do direito brasileiro.

A legislação aplicável ao instituto da permuta é escassa. O art. 533, do Novo Código Civil de 2002, restringe a informar que as regras destinadas à compra e venda, se aplicarão aos contratos de permuta. Em seu inciso primeiro ressalva a obrigação do rateio igualitário das despesas advindas do contrato de permuta (por exemplo, as cartoriais). E no segundo, condiciona, para as contratações entre ascendente e descendente, de bens com valores desiguais, o necessário consentimento dos demais descendentes e do cônjuge do alienante (BRASIL, 2002).

Historicamente, a Lei n. 556/1850 de 25 de Junho de 1850 (Código Comercial), ora revogada pela Lei 10.406/2002 (Código Civil), em seu art. 221, tratava da permuta, utilizando-se dos termos “escambo” ou “troca mercantil”, e informava que a permuta operava “duas verdadeiras vendas”. Vejamos transcrição:

Art. 221. O contrato de troca ou escambo mercantil opera ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servindo as coisas trocadas de preço e compensação recíproca (art. 191). Tudo o que pode ser vendido pode ser trocado. (BRASIL, 1850).

O professor Tércio Sampaio Ferraz Junior, quanto ao Código Comercial de 1850, destaca que:

(...) mesmo na sua vigência não parecia sustentável que na permuta houvesse dois contratos (cf. PONTES DE MIRANDA, op. cit., § 4.339, 4). Afinal o escambo, sociologicamente, precedeu a compra e venda, sendo uma impropriedade técnica falar de *res* como se *pretium* fosse: na melhor das hipóteses, o contrário é que teria ocorrido: a compra e venda seria uma espécie de “permuta” de bens específicos por “bens” inespecíficos (dinheiro). (FERRAZ JUNIOR, 2015, p.3).

Atualmente estes dispositivos encontram-se superados. Inicialmente, no

Código Civil de 1916, tratou a permuta de forma diversa, estipulando que:

Art. 1.164. 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 nula a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento expresso dos outros descendentes. (BRASIL, 1916).

No Código Civil vigente, o contrato de permuta, previsto no Art. 533, manteve-se quase idêntico ao texto legal do codex de 1916:

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. (BRASIL, 2002).

Desde o início da regulamentação do instituto da permuta no Brasil, poucas foram as alterações. Na transição do Código Civil de 1916, para o atual, nenhuma de grande relevância. O que se observa é que entre o Código Comercial e o Civil, a distinção entre a permuta e a compra e venda, se torna mais evidente.

1.1. A PERMUTA IMOBILIÁRIA

O mercado imobiliário, na década de 1.980, como informa BICALHO (2016, p. 383) “não dispunha de muitos recursos financeiros para adquirir terrenos necessários ao desenvolvimento de negócios, fazendo com que os profissionais do ramo optassem fortemente pelo contrato de permuta imobiliária para adquirir terrenos edificáveis”. Nos ensina, o especialista em Direito Imobiliário, professor Rodrigo Cury Bicalho, que através destes contratos de permuta imobiliária podem:

(...) ser adquiridos terrenos por meio de imóveis ou unidades autônomas prontas, ou seja, em empreendimentos já construídos, ou, como se vê mais frequentemente, por meio de unidades a serem construídas no próprio terreno adquirido. No último caso, tem-se a permuta do terreno por unidade autônoma futura ou a permuta de fração do terreno por área a ser construída. A primeira hipótese ocorre quando o dono de um terreno transmite a propriedade para um terceiro, que se compromete a entregar uma ou mais unidades a serem construídas. A segunda se dá quando o dono de um terreno transmite apenas fração da propriedade para um terceiro, mantendo consigo a parte remanescente da propriedade, e pode ser sem especificar a qual ou às quais unidades corresponderão ou com as unidades da contraprestação já identificadas. No mais, há a modalidade de permuta financeira, qualificada na verdade como compra e venda, que ocorre quando o proprietário do terreno acorda com a incorporadora de receber uma parcela dos resultados das vendas do empreendimento, de acordo com o valor do bem permutado (BICALHO, 2016, p. 383).

Em consonância com as operações do mercado imobiliário brasileiro, a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa nº 107, editada em 15 de Julho de 1988, resolveu:

Para fins de apuração de resultados, assim como para determinação dos valores de baixa e de aquisição de bens, nas operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, deverão ser observados os procedimentos fiscais e normas estabelecidas nesta instrução normativa (BRASIL, Ministério da Fazenda, 1988).

Em sua seção II, itens 2 e 3, o normativo de 1988, caracterizou as operações de permuta imobiliária, objetos de fiscalização, como os procedimentos a serem observados, nas hipóteses de tributação, quando couber.

2. Permuta entre pessoas jurídicas

2.1 Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

2.1.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que receber a torna procederá pela forma indicada no subitem 1.5, devendo considerar como custo do bem recebido o valor contábil do bem dado em permuta, deduzido do custo atribuído a torna recebida ou a receber. Para a permutante que pagar ou prometer pagar a torna, o custo do bem adquirido será a soma do valor contábil do bem dado em permuta com o valor da torna.

2.1.3 Na hipótese de permuta entre as pessoas jurídicas a que se refere o subitem 1.3, cada permutante apurará o resultado entre o valor de mercado atribuído ao bem que houver dado em permuta e o seu valor contábil, resultado esse que será computado na determinação do lucro real do período-base da operação, e registrará o bem adquirido pelo valor de mercado a ele atribuído. Tratando-se de permuta com pagamento de torna, esta será computada no preço de alienação da unidade a que couber, aplicando-se, quanto à sua tributação, o disposto no subitem 1.6.

2.2 Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

2.2.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.2. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, observando, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

2.2.3 Na hipótese de permuta entre as pessoas jurídicas a que se refere o subitem 1.3, a permutante que alienar a unidade pronta deverá proceder pela forma indicada na divisão de subitem 2.1.3. A permutante que prometer entregar unidade a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, observando, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

3. Permuta entre pessoa jurídica e pessoa física

3.1 Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.1. A pessoa física não terá resultado a apurar e atribuirá como preço de alienação, da unidade dada em permuta, o mesmo valor apurado como custo da unidade adquirida, determinado com base no subitem 1.9.

3.1.2 No caso de permuta como pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.2, ao passo que a pessoa física determinará o valor da aquisição da unidade recebida conforme determinado no subitem 1.9, adotando, quanto à torna, os procedimentos previstos no subitem 1.5.

3.1.3 Na hipótese de permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, nas condições referidas no subitem 1.3, a pessoa jurídica deverá observar o disposto na divisão de subitem 2.1.3. A pessoa física determinará o lucro imobiliário considerando como preço de alienação o valor de mercado do bem dado em permuta, registrará o bem adquirido pelo valor de mercado a ele atribuído e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.6.

3.2 Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal, terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.1. A pessoa física na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.1. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

3.2.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.2. A pessoa física, na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.2. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

3.2.3 Na hipótese de permuta nas condições referidas no subitem 1.3, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.3. A pessoa física, caso aliene unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.3. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5. (BRASIL, Ministério da Fazenda, 1988).

Em síntese, a Instrução Normativa nº 107, informa três características das operações de permuta: (1) a permuta é realizada entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (ou natural); (2) a permuta tem como objetos terreno e unidade a construir, ou compreende unidades já prontas; e (3) na permuta pode haver complementação em dinheiro (torna) ou ser pura (sem complementação).

O primeiro aspecto, que caracteriza a permuta, é autoexplicativo: uma pessoa jurídica pode permutar tanto com outra pessoa jurídica, quanto com uma pessoa física (ou natural).

A segunda característica demonstra que a pessoa jurídica pode permutar (para aquisição do terreno de seu interesse) unidades imobiliárias que futuramente serão edificadas no terreno permutado, ou por outras unidades, que já se encontram prontas.

Apurando a explicação deste segundo aspecto, o professor Paulo Lôbo ensina:

Exemplo frisante de permuta de coisa existente com coisa futura são os contratos muito frequentes entre o proprietário de um imóvel que o permuta com apartamentos de edifício que será construído pelo incorporador permutante. Esse fenômeno ligado à vida contemporânea, em virtude da necessidade crescente de edificações para fins residenciais, com redução de custo de investimento para o incorporador. O proprietário de um imóvel urbano, terreno ou casa a demolir, em vez de vendê-lo ou construir sobre ele, prefere cedê-lo a uma construtora ou a um incorporador em troca de um número determinado de apartamentos do novo edifício que se vai construir. O construtor ou incorporador não necessitará desembolsar qualquer importância para adquirir o imóvel. Esses negócios provocaram uma grande revitalização do contrato de permuta [...] (LÔBO, 2021, p.119).

Na mesma linha de inteligência, apresentada anteriormente por Paulo Lôbo, Rodrigo Cury Bicalho destaca a existência de vantagens nessa operação para o proprietário do terreno, com a valorização indireta de seu patrimônio, porquanto receberá unidades novas, e com maior liquidez e versatilidade para o mercado de venda e de locação (BICALHO, 2016, p. 384).

De forma complementar, Sylvio Capanema de Souza chama atenção à importância, e benefícios, para as partes permutantes:

Para o proprietário do terreno, se assegura, na maioria das vezes, um preço maior do que aquele que obteria, se fosse integralmente representado por dinheiro, sem falar que preservará ele uma propriedade imóvel. Para o empresário, o grande benefício é dispensá-lo de aportar ao empreendimento uma quantidade maior de dinheiro, que é carregado às despesas iniciais de projeto, lançamento e construção (SOUZA, 2004, p.15).

Como bem apresentado pelos doutrinadores, a segunda característica da permuta, proporciona ao empreendedor, seja pessoa física ou jurídica, um fluxo de caixa otimizado, uma vez que não precisará despender recursos para a aquisição da área do empreendimento. E ao proprietário originário, do terreno permutado, substancial valorização de seu patrimônio, permitindo novas oportunidades, seja pela alienação do imóvel recebido em permuta, ou a disponibilidade de bem com maior potencial e valor de locação.

O terceiro aspecto, destacado para as operações de permuta imobiliária, é a possibilidade de complementação em dinheiro, usualmente denominada torna. Estas se dão quando os objetos do contrato de permuta não têm valores coincidentes.

Para ilustrar, vejamos: “X” permuta com “Y” um lote arbitrado no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), em troca de um apartamento com valor de venda estimado em R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). Os permutantes estipulam um complemento em dinheiro no montante residual de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para “X”.

A doutrina de RODRIGUES JÚNIOR (2008, p.512) explica que “a torna é uma forma de manutenção da justiça comutativa e sinalagmática do negócio jurídico, sendo, em regra, um valor acessório, inferior ao valor atribuível à coisa trocada, de modo que não se desnatura em uma compra e venda”. Ou seja, a operação de permuta não descaracteriza, se a contraprestação compreender somente um complemento, objetivando a correspondência dos valores negociados.

Contudo, tal entendimento, na esfera doutrinária, não se encontra pacificada. Caio Mário da Silva Pereira discorre sobre a questão:

Outro problema jurídico, de evidente repercussão prática, à vista dos princípios específicos da permuta, é o da determinação da natureza do

contrato, quando são desiguais os valores dos bens permutados, e há uma torna em dinheiro. Indaga-se se, nesse caso, se a existência do saldo converte a troca em compra e venda. E na resposta à pergunta dividem-se as opiniões: a) uma primeira, *objetivista*, cogita dos valores, e considera que será troca ou compra e venda se a coisa tiver maior valor do que o saldo ou *vice-versa* (Pothier, Laurent, Guillouard, Huc); b) a segunda, *subjetivista*, dá relevância à intenção das partes (Macadé), e considera troca ou venda o contrato se as partes tiverem o propósito de realizar uma ou outro; c) a terceira, muito generalizada entre os franceses modernos, especialmente depois que se assentou a *Cour Cassation*, é menos radical e mais eclética. Conjuga os elementos anímico e material, ensinando que, mesmo como uma permuta, salvo se o valor do saldo exceder tão flagrantemente o valor da coisa, que a prestação pecuniária seja mais importante para as partes (PEREIRA, 2017, p.175).

No que pese PEREIRA (2017, p.176) optar pela última tese, a qual considera “intermediária”, quanto às outras duas, apresenta as seguintes explicações: para a objetivista “havendo dinheiro, o contrato de permuta se desnatura, independentemente da relação de preponderância com a coisa”. E na subjetivista “deve investigar a intenção das partes (*animus* de permutar ou de vender)”, ressaltando que “a intenção das partes é um meio eficaz para coibir o uso dissimulado ou desviado da permuta, como, *v.g.*, uma troca que esconda um negócio de mútuo”.

Como anteriormente apontado, a Receita Federal, em sua Instrução Normativa nº 107 (BRASIL, Ministério da Fazenda, 1988), delibera que a permuta consiste em “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”. E em seu subitem 1.1, dispõe que a “permuta não se descaracteriza com a torna”.

Contudo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, instância recursal vinculada à Receita Federal, em decisão proferida no acórdão n. 103-22974, de 25/04/2007, da 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, de forma diversa da Instrução Normativa nº 107, proferiu a seguinte decisão: “Para que fique caracterizado o contrato de permuta com pagamento de torna, em vez de compra e venda, faz-se necessário que a coisa seja o objeto predominante do contrato e não o montante em dinheiro” (BRASIL, 2007 citado por ZILVETI, 2019, p. 308).

O dispositivo normativo da Receita Federal não restringe, ou delimita o *quantum* de torna, para caracterizar a operação de permuta. Subentende a essência do contrato, a vontade das partes e a realização da troca de bens, mesmo que imponha complementação pecuniária. Já a decisão apontada, em instância recursal de 2007, o montante em dinheiro é fator determinante para a configuração de permuta.

Tanto no âmbito doutrinário, como normativo, para que se considere uma verdadeira permuta, em operação que haja a torna, as indefinições, e as teses que se contrapõe, direcionam, obrigatoriamente, à análise do caso concreto. A conclusão de tratar-se de uma permuta, ou uma compra e venda, revestida daquela, está diretamente ligada à preponderância na operação (com complemento ou não, ao bem permutado), como do ânimo real das partes.

2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Para construção de um paralelo entre a permuta imobiliária e tributação aplicável, há de se partir do elemento que faz nascer a obrigação tributária: o fato gerador.

Este elemento fundamental, da equação tributária, está definido no Art. 43 do CTN - Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (BRASIL, 1966).

A interpretação do artigo informa que o fato gerador dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza surgem da aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de tal renda e/ou provento.

Em uma interpretação inicial do dispositivo, conclui-se pela necessidade de aprofundamento na compreensão destes dois institutos presentes no art. 43, do Código Tributário: (1) a renda e proventos de qualquer natureza e (2) a disponibilidade econômica e jurídica.

2.1. RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

A doutrina do professor CARRAZZA (2009, p.31) nos informa que a “Constituição Federal é a matriz de todas as normas do sistema tributário brasileiro”. E de forma mais densa ensina:

É a Lei Maior que estabelece os fatos passíveis de tributação e as condições ao exercício da competência tributária pelas pessoas políticas, de modo a garantir os direitos fundamentais dos contribuintes e impossibilitar que o legislador federal, estadual ou municipal possa definir livremente o alcance das normas jurídicas tributárias (CARRAZZA, 2009, p.31).

Quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a Constituição Federal, em seu art. 153, atribuiu sua competência à União, e informou que para sua aplicação deverão ser observados os critérios da generalidade, universalidade e progressividade (BRASIL, 1988).

As teorias que buscam explicar o conceito fiscal de renda se restringem a três grandes grupos: teoria da renda-produto, teoria da renda acréscimo patrimonial e teoria legalista. Estas são assim caracterizadas pela professora Gisele Lemke:

(...) os adeptos da teoria da renda-produto entendem que a renda é derivada de fonte duradoura, seja ela o trabalho, o capital ou a combinação de ambos. Tal teoria é pautada nos conceitos da Ciência Econômica. (...) Os

que defendem a teoria da renda-acrécimo argumentam que todo acréscimo patrimonial deve ser tido como renda. Trata-se, portanto, de conceito mais amplo do que aquele tido pela corrente da teoria da renda-produto. (...) A doutrina da teoria da renda-acrécimo ainda se divide em duas vertentes: daqueles que entendem pela possibilidade de se enquadrar no conceito de renda os ganhos obtidos gratuitamente e daqueles que consideram que apenas os ganhos obtidos de forma onerosa podem ser entendidos como tal (LEMKE, 1998, p. 29).

Quanto à teoria legalista, *strictu sensu*, conforme ensina LEMKE (1998, p. 30), “a lei ordinária pode determinar livremente os fatos que indicam renda para o efeito de incidência do IR [imposto de renda]”. Esta teoria, em sentido estrito, não prospera, pois não se pode ignorar o componente constitucional. Ademais, o grupo legalista *lato sensu* entende que o legislador deve se restringir aos contornos constitucionais do conceito de renda (LEMKE, 1998).

Ainda que não haja uma definição explícita de renda na Carta Magna de 1988, não se pode considerar, como bem informa o professor Roque Antonio Carrazza, que:

O constituinte outorgou à legislação infraconstitucional a competência para definição da hipótese de incidência do imposto, já que a regra matriz, de todos os tributos, é definida pela Carta Magna. Assim, a discricionariedade do legislador complementar nacional e do legislador ordinário federal deve ser adstrita à noção constitucional da matéria, tal qual o princípio da capacidade contributiva, essa aplicável à todos os impostos (CARRAZZA, 2009, p.57).

E seguindo sua inteligência, a respeito dos parâmetros constitucionais que permitem conceber o sentido de renda e proventos de qualquer natureza, assim os conceitua:

(...) acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, caso preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por subtraendo o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer (CARRAZZA, 2009, p.40).

Buscando maior transparência, com outras palavras, assim discorre:

(...) renda é o acréscimo patrimonial tido pelo contribuinte, que deve ser aferido por meio do confronto entre as entradas (receitas) decorrentes do trabalho, capital ou outras e fontes e as saídas (custos e despesas) em determinado período. Havendo resultado positivo, haverá renda líquida no caso das pessoas físicas e lucro tributável para as pessoas jurídicas (CARRAZZA, 2009, p.50).

No âmbito infraconstitucional o legislador também se ateve à noção de acréscimo patrimonial, ao dispor sobre o imposto sobre a renda, pois se utilizou no inciso II, do art. 43 do CTN - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), da expressão “acrécimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”. Neste sentido, tanto a renda, quanto os demais proventos, podem ser traduzidos como aumento do patrimônio.

Ricardo Mariz de Oliveira bem sintetiza a relevância de se distinguir renda e patrimônio:

Em suma, acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação (OLIVEIRA, 2008, p. 119).

E aplicando seu entendimento às operações de permuta, sem complemento pecuniário, Oliveira, de forma esclarecedora, informa que:

(...) às permutas sem torna inexistente aumento patrimonial, porque o custo de aquisição a ser atribuído ao bem recebido deve ser o mesmo pelo qual o bem dado estava registrado contabilmente. Isso porque, não havendo complementação em dinheiro, não há que se falar em sacrifício financeiro além daquele já realizado para adquirir o bem dado em permuta. Não havendo aumento do custo de aquisição, desde logo não, há que se falar em aumento patrimonial e, conseqüentemente, em renda (OLIVEIRA, 2014, p.95).

Neste sentido, a doutrina destaca a impossibilidade de se ter como objeto de tributação os meros ingressos, uma vez que não se traduzem em variação patrimonial positiva, sob pena de inconstitucionalidade. E como bem exemplifica CARRAZZA (2009, p.64) “é o caso dos adiantamentos, reembolsos, indenizações, permuta de bens ou direitos, retorno de investimentos, etc.”.

2.2. DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA DA RENDA

Como já anteriormente apontado, o art. 43 do CTN - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), ao traçar o conceito de renda, informa que compreende “o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos”. Em relação aos proventos de qualquer natureza, destacou que seriam os acréscimos patrimoniais não entendidos como renda, consagrando, assim, o critério do acréscimo patrimonial.

O referido diploma legal assentou ainda que a renda somente será objeto de tributação quando se der a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica.

O professor ANDRADE FILHO (2016, p.23) destaca que a “disponibilidade, em sentido ordinário, traduza ideia de atualidade, de possibilidade de disposição sobre algo de forma incondicional; livre e desembaraçada”.

Nas palavras de Hugo de Brito, portanto, a disponibilidade ocorrerá quando a renda estiver desimpedida quanto ao seu uso ou destinação; livre de quaisquer obstáculos, como eventual ação judicial, *v.g.*:

A disponibilidade configura-se precisamente pela ausência de quaisquer obstáculos à vontade do titular da renda, ou dos proventos, quanto ao uso ou destinação destes. Se existem obstáculos a serem removidos, ainda que o titular da renda tenha o direito a esta e portanto a ação para havê-la, enquanto não removidos os obstáculos não haverá disponibilidade. Mesmo que o titular da renda tenha título executivo oponível ao devedor, se existe obstáculo a sua vontade não existe disponibilidade (MACHADO, 2015, p.418).

O professor Edmar Oliveira Andrade Filho também apresenta considerações a respeito da tributação do patrimônio, sob a perspectiva da valorização futura do capital, advinda de lucro potencial:

“CTN - Código Tributário Nacional, ao estabelecer o critério da disponibilidade (seja econômica ou jurídica), não admite a tributação com fundamento na mera valorização do capital. Essa hipótese forçaria o contribuinte a se desfazer do patrimônio para pagar o imposto e comumente implicaria em tributação de mero lucro em potencial, caso o ativo perca seu valor no curso do tempo e o lucro tributado não se realize de fato”. (ANDRADE FILHO, 2016, p.33).

O art. 43 do CTN - Código Tributário Nacional ao determinar que o imposto somente incidirá sobre a renda, quando houver disponibilidade, menciona que a referida disponibilidade poderá ser econômica ou jurídica. Sob tal aspecto, LEMKE (1998, p. 96) destaca que “Em que pesem os entendimentos de respeitáveis juristas no sentido de que não haveria distinção entre a disponibilidade econômica ou jurídica, se assim fosse, o Código Tributário não teria adotado as duas nomenclaturas, mas apenas o termo “disponibilidade da renda”.

Ampliando o entendimento sob questão de grande relevância, Hugo de Brito Machado esclarece que a disponibilidade econômica se dá quando houver a posse direta da renda e o poder de dispor sobre ela:

Entende-se como disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Con- figura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Gomes de Sousa, na linguagem de todos os autores que tratam do assunto, “‘disponibilidade econômica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa” (MACHADO, 2015, p.419).

Brito Machado ainda informa que a disponibilidade jurídica ocorre quando a disponibilidade econômica puder ser presumida por força de lei. Para isso, é igualmente necessário que tenham sido cumpridas todas as condições para a aquisição efetiva da renda:

A disponibilidade jurídica configura-se, em princípio, pelo crédito da renda ou dos proventos. Enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou o dividendo creditados) (MACHADO, 2015, p.419).

Por fim, vale destacar, sobre a intributabilidade da operação de permuta, a partir dos ensinamentos de Bulhões Pedreira, apresentado por Plínio J. Marafon:

Em resumo, dizia ele [Bulhões Pedreira] que a renda só pode ser considerada realizada e tributada se houver uma alteração de menor para maior liquidez, a ponto de o contribuinte ter caixa ou ativos equivalentes para pagar o tributo. Não fosse assim, se o ativo transferido em mutação patrimonial tiver sido o único que o contribuinte possui, como pagará o IR? Deverá pedir emprestado? Qual credor emprestará com garantia ilíquida? Se a Fazenda penhorar esse único bem para receber o tributo, quem arrematará esses ativos? Ou o contribuinte deverá alienar o ativo para pagar o tributo? Mas se o ativo não tem a liquidez desejável (quotas, por exemplo)? (MARAFON, 2018).

Neste sentido, a lei não pode obrigar alguém a alienar um ativo ilíquido, para

pagar tributo oriundo de uma mutação que não gerou liquidez. É um contexto, no mínimo equivocado, na medida em que, na hipótese daquele bem/imóvel permutado ser o único do permutante, esse deveria desfazer do mesmo, ou endividar, para cumprir obrigação tributária, que por sua natureza, não gerou alteração patrimonial.

3. ACÓRDÃO Nº 9101-005.204/2020 – CSRF/CARF/RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Na seção de 10 de Novembro de 2.020, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, publicou o Acórdão de n.º 9101-005.204, em que analisou a incidência de IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social, e COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, sobre operação de permuta, sem o pagamento de torna, realizadas por pessoas jurídicas optantes pela sistemática do Lucro Presumido, a partir dos autos do Processo nº 11080.001020/2005-94. Configurou como Recorrente a empresa VERTICALI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA, e Interessada a FAZENDA NACIONAL (BRASIL, 2020).

Os autos processuais provieram de procedimento administrativo em Autos de Infração, exarados para a exigência dos impostos e contribuições federais, relativos aos anos-calendários de 2.000 a 2.003, acrescidos de multa de ofício, e juros de mora, em face do não recolhimento dos tributos em questão (BRASIL, 2020).

A Autoridade Fiscal alegou que a Contribuinte, PJ - Pessoa Jurídica optante pelo Lucro Presumido, cuja principal atividade é imobiliária, havia sonogado informações, como realizado fraudes. Segue transcrição:

“a partir da constatação de diversas operações em que a autuada teria agido dolosamente no intuito de (a) sonegar informações - deixando de escriturar a venda de unidades imobiliárias - e (b) realizar fraudes reiteradas - através da utilização de contratos particulares ou escrituras públicas de compra e venda de valores inferiores aos realmente praticados” (BRASIL, 2020, p.3).

A Contribuinte apresentou impugnação em relação aos lançamentos efetuados pelo Fisco, o qual foi julgado improcedente pela DRJ - Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que motivou a interposição de Recurso Voluntário. A Primeira Turma do antigo Conselho de Contribuintes deu parcial provimento ao recurso interposto, para desobrigar dos débitos de IRPJ relativos ao ano-calendário de 2.000, e os demais tributos em cobrança, restando os créditos tributários referentes aos anos-calendários de 2.001 a 2.003. De posse da decisão, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, o qual foi parcialmente admitido, enquanto a PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apenas tomou ciência do acórdão proferido pelo CSRF/CARF/RFB, e o remeteu ao órgão fazendário, sem a interposição de recurso (BRASIL, 2020).

No voto vencido na CSRF/CARF/RFB, negando provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, a Conselheira Relatora alegou que o caso sob apreciação se tratava de uma operação de compra e venda de imóveis, na qual o valor relativo ao bem recebido, como forma de pagamento pela alienação de outro imóvel, se configurava como receita tributável, pela metodologia do Lucro Presumido

(receita bruta). E ainda, apontou que na futura operação de venda do referido imóvel, também caberia seu oferecimento à tributação (BRASIL, 2020).

Em contraponto, o voto vencedor, relatado pelo Conselheiro Caio César Nader Quintella, esclarece que, de fato, a operação realizada compreende a de permuta (sem o pagamento de torna), sendo patente a simples troca de imóveis, o que não gera a realização de renda à Contribuinte, hipótese que afasta a tributação.

Adentrando ainda outra abordagem, em termos mais práticos e financeiros, se efetivamente for realizada a simples troca de uma unidade imobiliária, por outra, de mesmo valor, não há qualquer acréscimo patrimonial ou disponibilidade renda em favor da sociedade.

A disponibilidade da efetiva renda apenas ocorrerá quando da venda, definitiva, do imóvel recebido. *Contrario sensu*, se for tributada a simples operação de permuta de imóvel e, posteriormente, também se tributar a venda desse mesmo imóvel recebido em *troca*, fica clara a dupla oneração de apenas uma transação mercantil.

Mas é certo que, se de alguma forma, a destinação imediata que for dada ao imóvel recebido em permuta, alterar positivamente o resultado no período, seu valor deverá compor a receita tributável, posto que afastada a situação de *neutralidade* (BRASIL, 2020, p.22).

Ressalta ainda, que, se a permuta viesse a ser tributada da mesma forma que se tributa a alienação, o Contribuinte que recebe o imóvel, e posteriormente viesse a aliená-lo, sofreria dupla tributação (BRASIL, 2020).

O Conselheiro informa que a sistemática do Lucro Presumido criou uma ficção jurídica ao prever a substituição da apuração do Lucro Real, e da base de cálculo de CSLL, por um coeficiente pré-determinado, e que essa ficção não se deve estender “aos princípios informadores, às normas gerais e aos demais conceitos legais que disciplinam e constroem a regulamentação jurídica da tributação das pessoas jurídicas no Brasil.” (BRASIL, 2020, p.18).

O reconhecimento da existência de uma operação ficta de compra e venda, ensejaria, o também reconhecimento, dos montantes e dos efeitos da operação de permuta como receita imobiliária, para fins de tributação nas bases do Lucro Presumido. Contudo, tal entendimento se desnatura, sob o argumento de que inexistente qualquer acréscimo patrimonial aos permutantes, pressuposto para o fato gerador do IRPJ, e demais tributos, questionados pela Contribuinte (BRASIL, 2020).

O Relator menciona no voto vencedor, que os institutos da permuta e da compra e venda são distintos, não devendo ser confundidos, com alegada equiparação (restrita somente ao Direito Privado), na seara do Direito Público, e notadamente, junto ao Direito Tributário, com o risco de afrontar os arts. 108, §1º, 109 e 110 do CTN - Código Tributário Nacional. Neste sentido, reitera que o primeiro instituto prevê uma troca, caracterizada pela equivalência e neutralidade econômica, divergindo, sob este aspecto, do segundo instituto (BRASIL, 2020).

O voto vencedor informou que em eventual pagamento de torna (complemento em dinheiro) caberia seu oferecimento à tributação, ou poderia ser objeto de autuação pelo Fisco, pois tal excedente representaria disponibilidade de renda ou acréscimo patrimonial (BRASIL, 2020).

A partir dos pontos que instruíram o relatório vitorioso, consolidou novo entendimento no CSRF/CARF/RFB, do qual gerou a ementa que segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. CONTRARIEDADE AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA. DEFORMAÇÃO DE INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL. EXPRESSÃO DE NEUTRALIDADE. CONFLITO COM O CONTEÚDO DO ART. 43 DO CTN.

A tributação de operações de *permuta*, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido tem fundamentação primordial no conteúdo *ficício* da norma que determina a sua base de cálculo, acabando por alcançar indevidamente evento que não expressa qualquer rendimento, provento ou acréscimo patrimonial.

O conceito legal de *receita bruta imobiliária*, veiculado pelo art. 30 da Lei nº 8.981/95, expressamente remete e delimita seu alcance ao negócio de *venda*, que não se confunde com o instituto da *permuta*.

Permuta e *venda* são institutos de Direito Civil distintos, ainda que o Legislador de 2002 tenha, tecnicamente, optado por aplainar e coincidir sua regulamentação, exclusivamente no âmbito das relações privadas. A desconsideração da individualidade e da distinção entre tais institutos, por meio de uma equiparação total, para fins de incidência tributária, desrespeita as limitações contidas nos arts. 109 e 110 do CTN.

Sendo a legítima *permuta* um negócio de expressão econômica e patrimonial absolutamente neutra, a determinação da tributação do valor do bem recebido na *troca* efetuada contraria e colide com o conteúdo do art. 43 do CTN (BRASIL, 2020, p.1).

A ementa informa que nas operações de permuta, sem complemento, havendo a simples troca de unidades imobiliárias, tratando de pessoa jurídica optante pela sistemática do Lucro Presumido, por inexistir acréscimo patrimonial ou disponibilidade de renda na operação, não gera a incidência de tributação.

Confirma que as operações de permuta e alienação, no que pese terem sido reguladas igualmente no Código Civil de 2002, tratam de institutos distintos. De forma que a tese de equiparação destes, para justificar a tributação das operações de permuta, não se sustenta, notadamente pelo fato de que a permuta, diverso da compra e venda, é um negócio de expressão econômica e patrimonial neutra. Portanto, não resultando em fato gerador (disponibilidade econômica ou jurídica), pressuposto para a tributação, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ACÓRDÃO Nº 9101-005.204/2020 – CSRF/CARF/RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL

O Acórdão em comento teve como objeto analisar se o valor total da operação de permuta deveria incluir a base de cálculo para incidência tributária, quando aplicado a empresas optantes pelo lucro presumido. Na apreciação do caso, prevaleceu entendimento favorável ao contribuinte, partindo do princípio de que, se não há torna, a permuta não pode compor a receita bruta do lucro presumido, pois operação de troca pressupõe equivalência e naturalidade econômica. Portanto, não cabendo equipará-la à alienação, para fins de apuração da base de cálculo.

O voto vencedor, redigido pelo Relator Caio Quintella, trouxe os mesmos argumentos por ele apresentados na apreciação do Processo nº 10803.720032/201528, à época vencido.

O julgamento em questão, mesmo não sendo revestido de caráter vinculante, representa um precedente importante para os contribuintes, muito embora o CSRF/CARF/RFB tenha mantido posicionamento divergente. Importante destacar que a matéria ficou empatada entre os Conselheiros, tendo prevalecido o afastamento da tributação face o fim do voto de qualidade, que era usado como

critério de desempate nas decisões proferidas pelo Colegiado do Conselho. Esta mudança se deve à entrada em vigor da Lei Federal nº 13.988, de Abril de 2020, que em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte, o que se deu no caso em tela (BRASIL, 2020).

4.1. ACÓRDÃO Nº 9101-005.204/2020: AFASTA A TRIBUTAÇÃO DAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS?

Diante da questão apresentada por este trabalho “o Acórdão nº 9101-005.204/2020, do CSRF/CARF/RFB, afasta a incidência de tributos federais, nas operações de permuta imobiliária, realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime de lucro presumido?”, em primeira análise, os pressupostos e a inteligência que estruturou o voto vencedor deste Acórdão, tão bem discorrido por seu Relator, e apoiado pela doutrina consultada, nos direciona a afirmar que este julgado assegura a intributabilidade das operações de permuta, nas situações que não haja complementação pecuniária.

Porém, por apresentar o início de uma (possível) mudança de entendimento da autoridade julgadora, visto que o tema ainda não alcançou a unanimidade entre os Conselheiros, agregado ao fato da Autoridade Fiscal persiste em defender a equiparação dos contratos de permuta aos de alienação, pautada no codex civilista, impondo ao Contribuinte oferecer aquela operação à tributação, nossa perspectiva é que, nas operações em que o valor de mercado dos bens em permuta sejam significativos (podendo repercutir obrigações tributárias proibitivas), as partes permutantes, por precaução, devem se socorrer dos meios judiciais para garantir o afastamento da tributação, diante da insegurança presente. E ainda como agravante, corroborando tal postura preventiva, destaca o fato de que as decisões em câmaras recursais não têm caráter vinculante, mesmo nos julgados com resultado majoritário. E a votação deste Acórdão paradigmático ficou longe da unanimidade.

Assim, a solução para a questão trazida à discussão, está intrinsecamente ligada ao caso concreto, na medida em que a insegurança, advinda deste panorama jurídico “cinzento”, imporá aos permutantes, mais que pautar-se pelos regramentos contábeis-fiscais. Mas, principalmente, sopesar os custos, esforços e conveniências, em recorrer, ou não, ao judiciário. Seja, por precaução, promovendo o recolhimento em juízo, arguindo, previamente, a ilegalidade da incidência do tributo, ou, havendo o lançamento do crédito tributário, pelo fisco, levar à apreciação do judiciário, questionando da legalidade daquele ato da administração.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para a doutrina consultada, a operação de permuta compreende um acordo entre partes, que se comprometem em entregar um bem para receber outro, sem que haja dinheiro no objeto. Contudo, quando há a integração de dinheiro na troca, este é um mero complemento, e não desnatura a proposta desta operação contratual.

É majoritário o entendimento que a operação de permuta é distinta e autônoma da compra e venda. No que pese o código civilista informar que à permuta são aplicáveis as disposições atinentes à alienação (BRASIL, 2002), em essência, são institutos que se diferem. Não cabe inferir que o legislador, pelo texto legal, visasse

nivelá-los. Portanto, neste sentido, não é razoável, por equiparação, imputar às operações de permuta tratamento tributário similar à compra e venda.

Recorrendo ao CTN - Código Tributário Nacional, em seu art. 43, o fato gerador do tributo é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (BRASIL, 1966). Ou seja, o acréscimo patrimonial aferido pelo contribuinte, em determinado período, que se deve levar à tributação.

Subsumindo a operação de permuta ao dispositivo retro, e compreendido que nesta operação as partes trocam uma coisa por outra coisa, não se configura uma aquisição de disponibilidade econômica, pois não há acréscimo patrimonial.

Há de destacar que os valores, ou o preço dos bens, não são elementos determinantes nesta operação, como ocorre na compra e venda. Mesmo que as partes façam a valoração daqueles, para uma perspectiva contábil, não haverá ganho de capital, pois a permuta implica na mera troca de ativos.

Outrossim, a tributação apenas é cabível quando, em momento seguinte, o bem recebido em permuta venha a ser vendido. Por esta perspectiva, fica patente que tributar a permuta é reconhecer como legítima a bitributação. Pois o mesmo bem seria taxado tanto quando de sua entrada no ativo (pela permuta), e novamente, em momento futuro, quando de sua saída (pela alienação).

Em síntese, subsidiado pela legislação tributária, como da doutrina pertinente, e pelo Acórdão nº 9101-005.204/2020 CSRF/CARF/RFB, pode-se concluir pela impossibilidade de tributação da operação de permuta. Seja justificada pela não ocorrência de fato gerador (aquisição de disponibilidade econômica), seja pela inexistência de valor a tributar.

Ademais, como exposto em capítulo precedente, mesmo que Acórdão paradigmático, de forma categórica, corrobora para afastar a incidência de tributos federais nas operações de permuta imobiliária, realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime de lucro presumido, caberá ao contribuinte avaliar a pertinência de socorrer-se, ou não, ao judiciário, para fazer valer entendimento predominante nas diversas fontes consultadas. Notadamente pelo fato da força leonina da Autoridade Fiscal, que mesmo confrontando o codex tributário, faz prevalecer no âmbito administrativo-fiscal, sua vontade. Para tanto, esta natureza voraz, em arrecadar, encontra limites somente pela proteção judicial, reclamada pelo contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BICALHO, Rodrigo Cury. **Permuta imobiliária e fraude de execução**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 105, n. 963, p. 379 - 400, jan. 2016. <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/20724> acesso em 04 de Abril de 2022.

BRASIL. **Código Civil**. Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm Acesso em 15 de Março de 2022.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 3.071 de 1º de Janeiro de 1.916. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm Acesso em 22 de Março de 2022.

BRASIL. **Código Comercial**. Lei nº 556 de 25 de Julho de 1850. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm> Acesso em 20 de Março de 2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1.966. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em 15 de Abril de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de Outubro de 1988** / Org. Alexandre de Moraes. 46 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 107 de 15/07/1988**. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=14681> acesso em 08 de Abril de 2022.

BRASIL. Receita Federal. CARF. **Acórdão nº 103-22974**, da 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes. Brasília/DF, 25 de Abril de 2007. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Coords.). "Direito Tributário - Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda - Estudo em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira". São Paulo: Editora IBDT, 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Pessoas jurídicas. Atividades imobiliárias. Permuta de imóveis. Receita bruta. Lucro presumido. Recurso Especial do Contribuinte. **Acórdão nº 9101-005.204, CSRF**, 1ª Turma, CARF. Relator Designado: Conselheiro Caio César Nader Quintella. Brasília/DF, 10 de Novembro de 2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8636248>> Acesso em 22 de Outubro de 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3ª.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CHALHUB, Melhim N. **Incorporação Imobiliária**. Rio de Janeiro/RJ: Grupo GEN, 2019. 9788530987053. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987053/>. Acesso em 01 de Maio de 2022.

CREPALDI, Sílvio A. **Planejamento Tributário**. São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2021. 9786587958361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587958361/>. Acesso em 30 de Março de 2022.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: Direito dos contratos. Contrato de troca ou permuta**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2012, v. 4.

FERNANDES, Edison C. **Novo imposto de renda das empresas**, 1ª edição. São Paulo/SP: Editora Trevisan, 2017. 9788595450219. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595450219/>. Acesso em: 30 de Março de 2022.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da permuta no direito brasileiro. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. n. 62 (abril-junho de 2015). <<http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/13374/material/Da%20permuta%20no%20direito%20brasileiro%20-%20Tercio%20Sampaio.PDF>> Acesso em 20 de Março de 2022.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. 9788530986735. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530986735/>. Acesso em 20 de Março de 2022.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica.** São Paulo: Dialética, 1998.

LÔBO, Paulo Luiz N. **Direito Civil V.3 – Contratos.** São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2021. 9786555593495. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593495/>. Acesso em 10 de Abril de 2022.

MACHADO, Hugo de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição.** São Paulo/SP: Grupo GEN, 2015. 9788597000313. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000313/>. Acesso em 30 de Abril de 2022.

MARAFON, Plínio J. **Bulhões Pedreira e o conceito de renda tributável.** Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/bulhoes-pedreira-e-o-conceito-de-renda-tributavel/> Acesso em 01 de Maio de 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos.** São Paulo: Quartier Latin, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil. Contratos: declaração unilateral de vontade e responsabilidade civil.** 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. 3.

ROCHA, Sergio A. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário.** São Paulo/SP: Grupo Almedina (Portugal), 2018. 9788584934355. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584934355/>. Acesso em 17 de Março de 2022.

RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. **Código Civil Comentado: Compra e Venda. Troca. Contrato Estimatório - Art. 481 a 537.** São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Sylvio Capanema de. **Comentários ao novo Código Civil: das várias espécies de contrato, da troca ou permuta, do contrato estimatório, da doação, da locação de coisas.** Vol. III. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SOUZA, Sylvio Capanema de. **Das várias espécies de contrato. Da troca ou permuta. Do contrato estimatório. Da doação. Da locação de coisas.** 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Vol. VIII.

VENOSA, Sílvio de S. **Direito Civil - Contratos - Vol. 3.** São Paulo/SP: Grupo GEN, 2021. 9788597027129. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027129/>. Acesso em 15 de Março de 2022.