

Gabriela Bittencourt

**O IRPJ NAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS REALIZADAS  
POR PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO REGIME  
DO LUCRO PRESUMIDO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) para a obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis  
2018

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor  
por meio do Programa de Geração Automática da Biblioteca  
Universitária da UFSC.

Bittencourt, Gabriela

O IRPJ NAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS REALIZADAS  
POR PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO REGIME DO  
LUCRO PRESUMIDO / Gabriela Bittencourt;  
orientador, Ubaldo Cesar Balthazar, 2018.

196 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal  
de Santa  
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa  
de Pós Graduação em Direito, Florianópolis, 2018.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Permuta. 3. IRPJ. 4. Lucro  
presumido. I. Balthazar, Ubaldo Cesar. II.  
Universidade Federal de Santa Catarina. Programa  
de Pós-Graduação em Direito. III. Título

# O IRPJ NAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS REALIZADAS POR PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES DO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO

**GABRIELA BITTENCOURT**

Esta Dissertação foi julgada e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pelos demais membros da Banca Examinadora, composta pelos seguintes membros:



**Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar**  
UFSC – Orientador



**Profa. Dra. Carolina Sena Vieira**  
CESUSC – Membro



**Prof. Dr. Ricardo Anderle**  
IBET – Membro



**Prof. Arno Dal Ri Júnior, Ph.D.**  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito

Florianópolis, 27 de fevereiro de 2018.



Aos meus amores: mãe, pai,  
Bruna e Antônio.  
Vocês são meu chão, céu,  
minha vida...  
À memória do meu querido  
Rodrigo Bittencourt Ramos,  
“sem por quê nem para quê,  
sem ser necessário entender”.



## AGRADECIMENTOS

Registro aqui meus sinceros agradecimentos às pessoas mais importantes para a conclusão desta etapa acadêmica.

Primeiramente, sou grata aos meus queridos pais, Andrea e Ptolomeu, e à minha amada irmã, Bruna, que merecem toda minha admiração, por todo o seu amor e apoio incondicional.

Igualmente agradeço ao meu companheiro, Antônio, a pessoa que esteve mais próxima de mim na fase de elaboração deste trabalho. Obrigada, meu amor, por toda paciência, incentivo, compreensão, carinho e parceria. Tu não mediste esforços para me ajudar e me amparar diariamente, e eu vou te agradecer para sempre por isso. Foste essencial!

Agradeço ao meu grande amigo, meu sócio, meu tutor, Ricardo, por me ensinar muito sempre. Eu te respeito, te admiro e serei eternamente grata por tudo e por tanto. És o maior e melhor advogado que já conheci.

Agradeço ao meu orientador, Professor Ubaldo, por tanta atenção, paciência, e por tudo que me ensinou. Eu te admiro muito. És um ser humano extraordinário!

Agradeço à minha grande amiga, Fernanda, que sempre me ajudou incondicionalmente, desde o processo seletivo do mestrado até hoje. Foi muita amizade, parceria e lealdade em todas as etapas. Sem você, Fê, não teria valido tanto a pena e não teria sido tão especial.

Agradeço ao meu grande amigo e sócio, Carlos Crippa, que tanto admiro, por revisar meu trabalho com tanta dedicação e carinho.

Agradeço ao meu grande amigo e sócio, Rodrigo, por sempre estar disponível para trocar ideias e para me ajudar com entusiasmo. Obrigada por tantas contribuições!

Agradeço ao Marcus Vinícius Borges por ter servido de inspiração e por haver-me ajudado sempre que requisitado.

Agradeço ao Leonardo e à Luiza, por todas as dicas, esclarecimentos e atenção sempre que precisei.

Agradeço às minhas amadas avós, pelas orações feitas por mim com tanto amor e dedicação. Agradeço à minha madrinha, Mag, por sempre me inspirar profissionalmente.

Agradeço à Vera e ao Ademir, por me terem cedido com tanto amor e carinho um espaço tão especial e sossegado para eu escrever meu trabalho. Vocês são maravilhosos. Obrigada!

Agradeço carinhosamente à Professora Lia Leal pelos ensinamentos na revisão gramatical do texto final, e à Ana Clara S.Thiago pelo auxílio na revisão bibliográfica!

Agradeço às queridas Sabrina, Luiza e Adriana por todo o amparo e pela torcida!

Agradeço aos meus amigos, Amanda, Carlos, Cauê, Gian, Gui, Jéssica, Felipe, Mônica, Pedro, Raquel, Silvia e Tanira, pela preocupação e pelo carinho. Muito obrigada.

Agradeço aos meus amigos tão queridos e especiais, Luiz Assis e Manoella pelo carinho e pelas palavras de incentivo.

Agradeço à minha grande amiga Bruna, por tanto me apoiar e inspirar.

Agradeço aos meus sócios Michel e Gabriel, e às queridíssimas colegas de trabalho Rafa, Taymara, Julia e Ana por todo o apoio e pela torcida.

Agradeço aos meus colegas de mestrado, Marina, Pedro, Gustavo, Guilherme, Renata e Maureci. Vocês tornaram tudo mais leve, alegre e especial.

Agradeço a todos do escritório Menezes Niebuhr que de alguma forma me incentivaram a alcançar esta vitória.

Agradeço ainda à Professora Carolina Sena, por ter aceitado participar da banca de avaliação.



## RESUMO

O presente trabalho tratará da tributação a título de imposto sobre a renda nas operações de permuta imobiliária realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido. A pesquisa percorre essencialmente o direito civil, o direito constitucional e o direito tributário. Na primeira etapa o estudo abrange a análise da permuta propriamente dita, sob a ótica civilista. Um ponto forte dessa análise é a sua conceituação, bem como sua distinção das operações de compra e venda. Além disso, será bastante importante a sua análise enquanto negócio jurídico, principalmente quanto ao elemento volitivo que envolve essas operações. Na segunda etapa o estudo transporta-se para o direito constitucional e para o direito tributário, examinando o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. A análise do conceito de receita é o ponto forte do capítulo. Além disso, são importantes os exames como o do princípio da capacidade contributiva, dos regimes tributários de apuração do IRPJ e dos regimes de apuração de resultados/reconhecimento de receita. Na última etapa do trabalho a análise passa a ser bastante pragmática, fazendo um exame exaustivo do cenário jurisprudencial e legislativo que envolve o tema central. Por fim, apresentam-se os cenários encontrados acerca da tributação das permutas imobiliárias para fins de lucro presumido. São analisadas as permutas de terrenos por unidades a serem construídas; de terrenos por unidades construídas; e de unidades prontas por unidades prontas. As operações são consideradas sob a perspectiva do incorporador, bem como do transmitente do terreno.

Palavras-chave: Permuta 1. IRPJ 2. Lucro presumido 3.



## **ABSTRACT**

This work will deal with the taxation as income tax on real estate swap transactions carried out by legal entities that opt for the presumed profit regime. The research essentially covers civil law, constitutional law and tax law. In the first stage the study covers the analysis of the exchange itself, from a civilian point of view. A strong point of this analysis it is the conceptualization, as well as distinction from the buying and selling operations. In addition, the analysis as a legal business will be very important, especially as regards the volitional element that involves these operations. In the second stage the study is transferred to constitutional law and to tax law, examining the corporate income tax. Analysis of the concept of revenue is the strength of the chapter. In addition, examinations such as the principle of contributory capacity, IRPJ taxation regimes, and income / revenue recognition schemes are important. In the last stage of the work the analysis becomes pragmatic, making an exhaustive examination of the jurisprudential and legislative scenario that surrounds the central theme. Finally, we present the scenarios on the taxation of real estate swaps for presumed profit purposes. Land exchanges are analyzed for units to be constructed; of land by built units; and ready-made units. The operations are considered from the perspective of the developer, as well as from the land transferor.

Keywords: Exchange 1. IRPJ 2. Presumed profit 3.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Compra e venda versus permuta .....	73
Quadro 2: Renda <i>versus</i> Receita.....	99



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADIT - Associação para o Desenvolvimento Imobiliário e Turístico do Brasil  
Abrainc – Associação Brasileira de Incorporadoras Imobiliárias  
IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica  
IR – Imposto sobre a Renda  
CF – Constituição Federal  
CTN – Código Tributário Nacional  
CPP – Contribuição para Seguridade Social destinada á Previdência social a cargo de pessoa jurídica  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
OCPC – Orientações: Comitê de Pronunciamento Contábeis  
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais TRF – Tribunal Regional Federal  
RET - Regime Especial de Tributação  
SPE - Sociedades de Propósito Específico  
RTT – Regime Tributário de Transição  
IN – Instrução Normativa  
TJSC – Tribunal de Justiça de Santa Catarina  
STF – Supremo Tribunal Federal  
RIR – Regulamento de Imposto sobre a Renda  
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
Pis/Pasep - Programa Integração Social  
Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados  
ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços  
ISS - Imposto sobre Serviço  
IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo





## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	21
2 CAPÍTULO I – A PERMUTA NO DIREITO BRASILEIRO.....	25
2.1 CARACTERÍSTICAS DA PERMUTA NO DIREITO BRASILEIRO.....	25
2.2 CARACTERÍSTICAS DA PROMESSA DE PERMUTA NO DIREITO BRASILEIRO .....	29
2.3 A PERMUTA E SUA EVOLUÇÃO NA HISTÓRIA .....	34
2.4 A PERMUTA ENQUANTO NEGÓCIO JURÍDICO.....	36
<b>2.4.1 Os elementos de um negócio jurídico aplicáveis também ao contrato de permuta .....</b>	<b>38</b>
2.5 A PERMUTA E A PROMESSA DE PERMUTA IMOBILIÁRIA ENQUANTO CONTRATO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO UTILIZADO NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA .....	41
2.5.1 A permuta e a promessa de permuta diante da classificação dos contratos no Direito Civil.....	43
2.6 PERMUTA IMOBILIÁRIA.....	44
<b>2.6.1 Troca de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas .....</b>	<b>46</b>
<b>2.6.2 Permuta de unidades prontas .....</b>	<b>59</b>
<b>2.6.3 Permuta sem torna ou com torna .....</b>	<b>59</b>
2.7 DIFERENÇA ENTRE PERMUTA E COMPRA E VENDA .....	64
2.8 DIFERENÇA ENTRE PERMUTA E DAÇÃO EM PAGAMENTO .....	74
3 CAPÍTULO II – O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	77
3.1 A ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL .....	77

3.2 PRINCÍPIOS QUE INFORMAM O IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONCEITO DE RENDA .....	80
3.3 A CONSTITUIÇÃO E O CONCEITO DE RENDA .....	81
3.4 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RENDA PARA A DOUTRINA .....	89
3.5 O CONCEITO DE RECEITA .....	94
3.6 A RENDA COMO MEDIDA DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS JUSTO – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	99
3.7 A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E O CONCEITO DE RENDA .....	102
<b>3.7.1 A disponibilidade econômica ou jurídica de renda referida no art. 43 do CTN.....</b>	<b>106</b>
3.8 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ .....	114
3.9 REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO IRPJ... 115	
3.10 REGIMES DE APURAÇÃO DE RESULTADOS/RECONHECIMENTO DE RECEITA .....	117
3.11 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO .....	118
3.12 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL.....	124
<b>3.12.1 Despesas dedutíveis.....</b>	<b>127</b>
4 CAPÍTULO III - A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA PERMUTA DE IMÓVEIS.....	133
4.1 TRIBUTAÇÃO DA RENDA NAS ATIVIDADES.....	134
4.2 NORMAS APLICÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DA PERMUTA NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL.....	140
4.3 A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA PERMUTA DE IMÓVEIS POR PESSOA JURÍDICA NO LUCRO PRESUMIDO .....	145

4.4 TRATAMENTO CONTÁBIL DADO ÀS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS .....	151
4.5 EVOLUÇÃO NO ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ACERCA DAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS .....	153
4.6 JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E DOS TRFs.....	173
4.7 PARECER N. 452/1992 DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.....	181
4.8 TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE PERMUTA IMOBILIÁRIAS REGISTRADAS NO ATIVO CIRCULANTE .....	182
<b>4.8.1 Permuta imobiliária com imóveis registrados no ativo circulante .....</b>	<b>182</b>
4.9 MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO .....	198
4.10 SOBRE A SUPOSTA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ NOS CASOS DE PERMUTA .....	199
4.11 TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE PERMUTA IMOBILIÁRIAS REALIZADAS COM BENS REGISTRADOS NO ATIVO NÃO CIRCULANTE .....	202
<b>4.11.1 Hipótese 1: incidência do IRPJ quando o valor contábil do terreno for diverso do valor da operação .....</b>	<b>203</b>
<b>4.11.2 Hipótese 2: não incidência do IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do lucro presumido em geral .....</b>	<b>203</b>
<b>4.11.3 Hipótese 3: não incidência de IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas incorporadoras optantes do lucro presumido .....</b>	<b>204</b>
4.12 PREMISSAS RELEVANTES ESTABELECIDAS NESTE TRABALHO PARA FINS DE ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO A TÍTULO DE IRPJ NAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS	

REALIZADAS POR EMPRESAS OPTANTES DO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO .....	204
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	207
<u>REFERÊNCIAS.....</u>	221

## 1 INTRODUÇÃO

O setor imobiliário nacional se caracteriza por ser um mercado particularmente sensível à situação econômica do País e, por isso mesmo, instável economicamente.

Em momentos de estabilidade econômica e de expansão do Produto Interno Bruto – com a melhoria de padrões de consumo, de investimento e de expansão do crédito – muitos mercados experimentam crescimento, majoritariamente o setor imobiliário, que também se auxilia, vale dizer, com o crônico problema do *déficit* habitacional do País, que mantém alta a demanda pelos seus produtos<sup>1</sup>. Isso se deu, por exemplo, entre janeiro de 2008 e fevereiro de 2011, período em que os preços dos imóveis subiram em média 82,8%, de acordo com o Índice FIPE-ZAP<sup>2</sup>, representando um ganho real de 55,8% ante o IPCA, que variou 17,3% no mesmo período<sup>3</sup>.

Com a posterior piora da economia, passado o auge da valorização dos preços, o volume de lançamentos de imóveis despencou, essencialmente em 2013<sup>4</sup>. A partir daí a situação se agravou. Em 2015 a indústria imobiliária registrou forte aumento no número dos distratos, instrumento pelo qual compradores de imóveis novos desfazem o negócio, retornando o imóvel à construtora ou incorporadora<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup>[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/12100/1/2012\\_MarcioAndrePontesTeixeira.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/12100/1/2012_MarcioAndrePontesTeixeira.pdf), p. 25.

<sup>2</sup> O Índice FipeZap de Preços de Imóveis Anunciados, resultado de uma parceria formada em 2010 entre a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - Fipe e o portal ZAP, é o primeiro indicador a fazer um acompanhamento sistematizado da evolução dos preços do mercado imobiliário brasileiro. Mensalmente são coletados milhões de anúncios de venda e locação, para imóveis residenciais e comerciais. Após tratamento estatístico, são consideradas as informações adequadas, e, a partir daí, são calculados os preços representativos de cada uma das cidades contempladas que, seguindo ponderações específicas, são agrupadas e acompanhadas ao longo do tempo, com a evolução dos preços sendo mensurada por meio do Índice FipeZap (<http://fipezap.zapimoveis.com.br/>).

<sup>3</sup> <https://www.bolhaimobiliariabrasil.com/2011/03/30/mercado-imobiliario-um-investimento-sem-retorno-samy-dana-e-vitor-possebom/>.

<sup>4</sup> <http://observadordomercado.blogspot.com.br/2013/09/folha-venda-de-imoveis-despencou-568.html>

<sup>5</sup> NETO, José Romeu Ferraz; LUNA, Rodrigo; MENIN, Rubens. O equilíbrio necessário nos distratos. **Associação Brasileira de Incorporadoras**

Apenas em 2017 é que o Brasil passou a rumar, pouco a pouco, para o cenário de recuperação econômica. De acordo com informações das empresas associadas à Abrainc, em abril de 2017, foram lançadas cerca de 69,5 mil unidades nos últimos 12 meses, entre empreendimentos residenciais, comerciais e de desenvolvimento urbano. Esse volume corresponde ao aumento de 8,0% em relação ao período anterior. No mesmo intervalo, foram vendidas 103,7 mil unidades (queda de 2,0%) e entregues 126,1 mil unidades (alta de 3,3%)<sup>6</sup>.

Em pesquisa realizada com os associados da Associação para o Desenvolvimento Imobiliário e Turístico do Brasil – ADIT Brasil, em outubro e novembro de 2017, com intuito de colher a percepção dos associados acerca da conjuntura econômica atual e as perspectivas para o mercado imobiliário neste ano de 2018, constatou-se que os entrevistados têm uma visão positiva. Acredita-se em uma retomada lenta, com riscos atrelados ao cenário político de instabilidade<sup>7</sup>.

Registra-se que os reflexos dessas variações contumazes repercutem diretamente na geração de empregos na construção civil, na produção de materiais de construção nas indústrias afins, no financiamento habitacional das instituições bancárias, na corretagem e nos ganhos de capital decorrentes das operações imobiliárias, no *déficit* habitacional à vista do crescimento populacional e nos tributos frente ao fisco.

Nesse contexto, o presente trabalho é bastante oportuno. Como se sabe, diversas manifestações econômicas da atividade imobiliária estão sujeitas à tributação, como, por exemplo, a renda, a propriedade, a transferência de propriedade e a prestação de serviços. Ocorre que há um emaranhado de normas tributárias que visam a disciplinar os tributos incidentes sobre as citadas manifestações econômicas, suscitando controversas interpretações não só pela Receita Federal, como pelos demais intérpretes do direito.

É essencial, entretanto, que se tenham regras tributárias claras sobre a atividade imobiliária, de forma a mitigar a insegurança jurídica

---

**Imobiliárias** – Artigos, 4 nov. 2015. Disponível em:

<<http://abrainc.org.br/artigos/2015/11/04/o-equilibrio-necessario-nos-distratos/>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

<sup>6</sup> <http://abrainc.org.br/wp-content/uploads/2017/07/press-release-indicadores-julho-2017.pdf>.

<sup>7</sup> [http://adit.com.br/wp-content/uploads/2017/11/ADIT-Brasil-Perspectiva\\_de\\_Mercado-2018-FINAL.pdf](http://adit.com.br/wp-content/uploads/2017/11/ADIT-Brasil-Perspectiva_de_Mercado-2018-FINAL.pdf).

nas relações negociais no âmbito imobiliário, o que prejudicaria todas as partes envolvidas no setor (incorporadoras, construtoras, compradores, fornecedores e investidores), não sendo difícil de identificar, afinal, a estreita relação causal entre o quadro de incerteza jurídica e os sensíveis problemas de paralisação do empreendimento, fuga de investimentos, majoração dos custos e, em última análise, melhoria insuficiente do *déficit* habitacional.

Com a intenção de contribuir para esclarecer essas regras tributárias, o presente estudo será dedicado à análise do conjunto de regras que rege a tributação dos negócios imobiliários, com enfoque nas operações de permuta de imóveis, que representa uma das modalidades mais comuns de viabilização das incorporações imobiliárias.

Serão analisadas, especificamente, as operações de permuta realizadas pelas empresas permutantes cuja tributação se dá pelo regime do lucro presumido. Para tanto, serão percorridas, no primeiro capítulo, as regras da esfera do direito civil, a fim de analisar o instituto da permuta propriamente dito. Feito isso, analisar-se-á, no segundo, o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, tratando-se, no capítulo derradeiro, sobre o ponto central de maneira mais direta, uma vez que será analisada a tributação pelo imposto sobre a renda nas permutas imobiliárias.

O objetivo principal de toda essa trajetória é definir os possíveis cenários para a tributação dessas operações diante de um quadro de grande agitação e discordâncias, encontrado tanto na jurisprudência administrativa como na judicial, e ainda no âmbito doutrinário. Outrossim, o panorama da legislação aplicável ao tema gera bastante inquietação e apresenta inúmeros obstáculos a serem vencidos no decorrer deste trabalho.

Busca-se aqui uma nova perspectiva para o setor imobiliário no campo jurídico tributário, uma vez que a atividade depende consideravelmente das operações de permuta para resistir a tantas crises, limites e percalços econômicos que não prometem estabilidade, estando bem longe de acabar.





## 2 CAPÍTULO I – A PERMUTA NO DIREITO BRASILEIRO

O presente capítulo aborda a permuta no direito brasileiro, inclusive em fase de promessa. Na análise a seguir elencam-se todas as características dessa operação que possam interferir no desenvolvimento do tema central do trabalho: o IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do regime de tributação com base no lucro presumido.

Mostrar-se-á a evolução da permuta na história, sua utilização pela sociedade e os dispositivos legais que lhe foram direcionados até hoje, e ainda suas características como negócio jurídico e como contrato no Direito Civil Brasileiro. Para tanto, decidiu-se seguir a lógica e a sistemática do Código Civil, na intenção de inserir a permuta nas classificações desse ramo do direito.

No mais, a permuta imobiliária será estudada a partir de seu conceito e dos critérios que lhe são inerentes<sup>8</sup>, sendo, com base nessa análise, distinguida das operações de compra e venda e de dação em pagamento.

### 2.1 CARACTERÍSTICAS DA PERMUTA NO DIREITO BRASILEIRO

Pretende-se neste item fixar, com base no Direito Civil brasileiro, as características do negócio jurídico denominado permuta, a fim de identificar quando essa operação ocorre e se a sua definição se amolda ou não ao conceito jurídico da compra e venda e da dação em pagamento.

O conceito de permuta, também chamada de troca, não semeia grandes discórdias na doutrina do direito brasileiro, compulsada para a realização deste trabalho. A doutrina estrangeira analisada (italiana e alemã) não difere de forma representativa<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Permuta e promessa de permuta de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas, permuta sem torna ou com torna e permuta de unidades prontas.

<sup>9</sup> LARENZ, Karl. **Derecho de Obligaciones**. Tradução ao espanhol por Jaime Santos Bri. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959, v. 2, t.2, p. 109 (doutrina alemã); ENNECCERUS, Ludwig; LEHMANN, Heinrich. **Tratado de derecho civil: derecho de obligaciones**. Tradução de Blas Pérez González e José Alguer. Barcelona: Bosch, 1933, v. 1, t. 2, 2ª parte, p. 188

Nos ensinamentos de Pontes de Miranda, por exemplo, a permuta existe quando se troca uma coisa (um direito de propriedade ou posse) por outra (por outro direito de propriedade ou posse), sem envolver dinheiro<sup>10</sup>.

Na mesma linha preceitua Sylvio Salvo Venosa<sup>11</sup>, que se refere à operação de permuta como *rem pro re* (uma coisa por outra) em contraposição à operação de compra e venda onde a premissa adequada é *rem propretio* (coisa por dinheiro). O autor, a fim de definir o que é permuta, destaca sua diferença mais notável da compra e venda: o fato de que nesta última há plena distinção entre a coisa e o preço, enquanto na permuta há dois objetos que se servem reciprocamente de preço<sup>12</sup>.

Assim, essencialmente, denomina-se permuta aquele contrato firmado entre partes que se comprometem em entregar um bem para receber outro, sem que haja dinheiro no objeto, o qual vai servir unicamente como complemento, e não como a base do contrato. Nesse mesmo sentido caminham autores como Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald<sup>13</sup>, Clóvis Bevilacqua<sup>14</sup>, Sylvio Capanema de Souza<sup>15</sup>,

(doutrina alemã); e, ALPA, Guido. **Manuale di diritto privato**, 4. ed. Milano: CEDAM, 2005, p. 727 (doutrina italiana). Por outro lado, ressalta-se Francesco Messineo, também da doutrina italiana, que conceitua permuta de forma um pouco diferente, quando diz que “é um contrato afim à venda”, diferindo-se da venda, pois não contempla preço e sim uma troca de coisa contra coisa (MESSINEO, Francesco. **Manual de derecho civil y comercial**: relaciones obligatorias singulares (§§ 138 bis a 153 bis). Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: EJE, 1971, t. 5, p. 162).

<sup>10</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Parte especial – T. XXXIX. Rio de Janeiro: Borsoi, 1984a, v. 39, p. 379.

<sup>11</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: contratos. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017a, v.3, p. 363 e 364.

<sup>12</sup> Ibidem.

<sup>13</sup> “Denomina-se *permuta, troca, escambo, barganha* ou *permutação* a 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” (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, p. 667. E, ainda, ROSENVALD, Nelson. Art. 533. In: PELUSO, Cezar. **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência, 10. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2016, p. 555).

<sup>14</sup> “[...] contrato pelo qual as partes se obrigam a dar outra coisa que não seja dinheiro. Como a venda é o domínio das coisas que permuta transfere.

Caio Mário da Silva<sup>16</sup>, Cristiano Vieira Sobral Pinto<sup>17</sup> e Agostinho Alvim<sup>18</sup>.

As regras aplicáveis aos contratos em geral são também destinadas à permuta<sup>19</sup>. Tanto é que o art. 533 do Código Civil<sup>20</sup> preceitua que se aplicam à permuta as disposições destinadas à compra e venda, com apenas duas ressalvas: uma no que tange ao rateio das despesas do contrato, e outra no que tange à proibição de contratos entre ascendente e descendente com valores desiguais.

Para Sylvio Salvo Venosa,<sup>21</sup> tudo o que pode ser objeto de compra e venda, pode ser objeto de permuta, exceto o dinheiro. Nessa linha, aduz que 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* (serviço, por exemplo).

Tercio Sampaio Ferraz Junior, por sua vez, ensina que assim como a compra e venda, em que um dos contratantes fica obrigado a transferir o domínio de alguma coisa (obrigação de dar e não obrigação

Como a venda é um contrato consensual. Como a venda pressupõe a garantia das coisas, que são objeto do contrato. Falta-lhe, porém, o preço, que é o valor traduzido na sua medida comum, a moeda. E dessa diferença resultam as regras especiais que o artigo estabelece” (BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. Edição Histórica, Rio de Janeiro: Fransciso Alves, 1984, v. 2, p. 267).

<sup>15</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. **Das várias espécies de contrato. Da troca ou permuta. Do contrato estimatório. Da doação. Da locação de coisas**: artigos 533 a 578. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. 8, p. 3 e 4.

<sup>16</sup> 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, p. 174.

<sup>17</sup> PINTO, Cristiano Vieira Sobral. **Direito civil sistematizado**. 7. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 403.

<sup>18</sup> ALVIM, Agostinho. **Da Compra e Venda e da Troca**. Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 271.

<sup>19</sup> LÔBO, Paulo. **Direito civil**: contratos. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271 – 274, *passim*.

<sup>20</sup> “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.”

<sup>21</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017a, p. 363 e 364.

de fazer), na permuta não há troca de coisa por uma obrigação de fazer, mas exclusivamente por uma coisa (*rem pro re*)<sup>22</sup>. É essa linha que se adotará para o presente trabalho.

O mesmo autor ensina 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<sup>23</sup>.

E esclarece que 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 se põem, por essa razão, em relação”<sup>24</sup>. Para ele, quem vende ou compra um bem pensa no valor genérico de mercado, e aquele que permuta busca algo pela coisa que oferece.

Diante do art. 32, *a*<sup>25</sup>, e do art. 39 da Lei de Incorporações – n. 4.591/1964<sup>26</sup> – que serão analisados mais adiante, a permuta, tal qual a compra e venda (art. 483, do Código Civil<sup>27</sup>), pode ser de uma coisa

<sup>22</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da permuta no direito brasileiro. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 16, n. 62, p. 47-58, abr./jun. 2015.

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

<sup>25</sup> “Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos:

a) título de propriedade de terreno, ou de promessa, irrevogável e irretratável, de compra e venda ou de cessão de direitos ou de permuta do qual conste cláusula de imissão na posse do imóvel, não haja estipulações impeditivas de sua alienação em frações ideais e inclua consentimento para demolição e construção, devidamente registrado [...]”

<sup>26</sup> Art. 39. Nas incorporações em que a aquisição do terreno se der com pagamento total ou parcial em unidades a serem construídas, deverão ser discriminadas em todos os documentos de ajuste:

I - a parcela que, se houver, será paga em dinheiro;

II - a quota-parte da área das unidades a serem entregues em pagamento do terreno que corresponderá a cada uma das unidades, a qual deverá ser expressa em metros quadrados.

Parágrafo único. Deverá constar, também, de todos os documentos de ajuste, se o alienante do terreno ficou ou não sujeito a qualquer prestação ou encargo.

<sup>27</sup> Art. 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.

existente por uma coisa futura<sup>28</sup>, como se verá abaixo, que ocorre no mercado imobiliário.

Para a contratação na permuta, a segurança do objeto é fundamental, ou seja, as partes devem ter a certeza de que, futuramente, serão capazes de cumprir o acordado. Frederico Henrique Viegas de Lima ensina que, no caso da permuta imobiliária, essa garantia é um desafio a ser ultrapassado, pois é imperativo que as partes possam garantir a existência futura do objeto para os contratantes finais dos imóveis a serem construídos<sup>29</sup>.

Um exemplo de permuta ligado à vida contemporânea é o contrato em que o proprietário de um bem imóvel cede-o a um incorporador em troca de apartamentos do edifício que irá construir. Trata-se de permuta de coisa existente com coisa futura.

## 2.2 CARACTERÍSTICAS DA PROMESSA DE PERMUTA NO DIREITO BRASILEIRO

Pretende-se fixar aqui as características da promessa de permuta, com o objetivo de identificar o que a diferencia da permuta propriamente dita.

A figura em análise é antecedente a um contrato definitivo e detém diversas denominações além de promessa de contrato, como contrato preliminar, compromisso, contrato preparatório, pré-contrato, contrato-promessa, etc.

Ela consiste naquele acordo que tem objeto referente à obrigação de celebrar outro contrato que será definitivo, sendo válido para fins de permutas.

Em sua obra sobre contratos, Caio Mário da Silva Pereira apresenta a definição de contrato preliminar utilizada por Von Tuhr: “aquele por via do qual ambas as partes ou uma delas se comprometem a celebrar mais tarde outro contrato, que será contrato principal”<sup>30</sup>. E ainda afirma que o contrato preliminar difere do principal em razão do

---

<sup>28</sup> AZEVEDO JUNIOR, José Osório de. **Compra e venda. Troca ou permuta**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 138.

<sup>29</sup> LIMA, Frederico Henrique Viegas de. Sobre o contrato de promessa de permuta imobiliária. In: DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral. Registro imobiliário: aquisição da propriedade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 3, (Doutrinas essenciais), p. 233.

<sup>30</sup> TUHR, Von. apud PEREIRA, Caio Mário da Silva. op. cit., 2017, v. 3, p. 71.

objeto, uma vez que no primeiro é a obrigação de concluir o outro contrato, enquanto que no segundo é uma prestação substancial<sup>31</sup>.

O contrato preliminar – enquanto negociação irretroatável que gera direitos e efeitos vinculativos negociais com força vinculante – se dá quando, para as partes, não parecer conveniente contratar de modo definitivo, pleno e acabado, exigindo-se uma fase preparatória para discutir um futuro contrato<sup>32</sup>. Ainda que tenha cunho preliminar, muitas vezes esse negócio tem todas as propriedades de um legítimo contrato<sup>33</sup>.

Marcelo Guimarães Rodrigues assegura que tanto o contrato de permuta como o de promessa de permuta não são vedados no direito brasileiro, estando, inclusive, dentro dos ditames do princípio da liberdade contratual (art. 421, do Código Civil<sup>34</sup><sup>35</sup>). O autor menciona o julgamento do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 89.501-9, de 1979, aparentemente singular, que reconhece a inscrição da promessa de permuta no registro de imóveis, em virtude do que acontece com a promessa de compra e venda:

ADJUDICAÇÃO COMPULSÓRIA.  
PROMESSA DE PERMUTA. REGISTRO  
PÚBLICO. DECRETO-LEI 58/37. LEI 6.015/73.  
- A INSCRIÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS  
É CONDIÇÃO ESSENCIAL À ADJUDICAÇÃO  
COMPULSÓRIA DE IMÓVEL PROMETIDO A  
PERMUTA POR INSTRUMENTO  
PARTICULAR. APLICABILIDADE AS  
PERMUTAS DAS REGRAS PERTINENTES ÀS  
PROMESSAS DE COMPRA E VENDA, NO  
CASO, O DECRETO-LEI 58/37, NA REDAÇÃO  
DA LEI 6.015/73, QUE IMPÕEM ESSE  
REQUISITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
CONHECIDO E PROVIDO.

<sup>31</sup> MESSINEO, Francesco. Dottrina Generale del Contratto; e RUGGIERO, Roberto; MAROI, Fulvio. Istituzioni. apud PEREIRA, Caio Mário da Silva. op. cit., 2017, v. 3, p. 71.

<sup>32</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017a, p. 78 - 82, *passim*.

<sup>33</sup> Ibidem.

<sup>34</sup> “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

<sup>35</sup> RODRIGUES, Marcelo Guimarães. Publicidade de atos: Não há óbice para registro de permuta em cartório. **Revista Consultor jurídico**, 12 maio 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mai-12/nao-obice-registro-promessa-permuta-cartorio>>. Acesso em: 21 de março de 2017.

No mesmo sentido, Marcelo Terra assegura que não há impedimento para a promessa de permuta, devendo afastar-se a ideia de que tal negócio se refere à “compra e venda com promessa de dação em pagamento ou compra e venda com preço convertido em obrigação de fazer ou como dupla compra e venda com compensação e preço”<sup>36</sup>.

Para fins de permuta, a modalidade do contrato preliminar é utilizada com evidência nos casos que envolvem terreno a ser incorporado por unidades futuras<sup>37</sup>:

[...] é comum as partes celebrarem instrumento preliminar [...] no qual ajustam que o primitivo proprietário receberá unidades que correspondam a uma determinada metragem, valor de venda [...] ou um percentual da área construída [...], condicionada sua aferição à aprovação do projeto<sup>38</sup>.

Juliano Zorzi, que estudou a permuta de forma aprofundada em seu trabalho de conclusão do curso de LLM em Direito dos Contratos do Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, explica que o compromisso de permuta *imobiliária*<sup>39</sup> ocorre nos casos em que não é possível a imediata

---

<sup>36</sup> TERRA, Marcelo. **Temas jurídicos nos negócios imobiliários**. São Paulo: Iob, 1991, p. 178.

<sup>37</sup> SILVA, Ulysses da. **Direito imobiliário: o registro de imóveis e suas atribuições**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2013, p. 258 e 259, *passim*.

<sup>38</sup> ZORZI, Juliano. **Permuta de Terreno por Unidades Futuras em Incorporações Imobiliárias**. Monografia (Programa de pós-graduação lato-sensu LLM em Direito dos Contratos) Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2013, p. 50.

<sup>39</sup> Há na doutrina um debate sobre o compromisso de compra e venda e, por conseguinte, de permuta, enquanto contrato preliminar próprio definitivo ou impróprio. Juliano Zorzi considera o compromisso um negócio irretratável e irrevogável, sem cláusula de arrependimento expressa que, registrado, cria direito real à aquisição compulsória do imóvel. Para trata-se de contrato preliminar impróprio: “Pode-se concluir, portanto, que o compromisso de compra e venda ou de permuta é um contrato preliminar impróprio, pela peculiaridade de criar e transferir direitos reais, diferentemente da promessa com a possibilidade de desistência, que é contrato preliminar próprio e cria apenas obrigações de caráter pessoal e a possibilidade de exigir pagamento

celebração da escritura de permuta, que é um contrato condicionado à efetivação do negócio definitivo em razão de, por exemplo, pendência na avaliação jurídica ou ambiental do terreno, desocupação, ou regularização do registro da propriedade<sup>40</sup>. E afirma, assim como Tarcisio Teixeira<sup>41</sup>, que tal modalidade está prevista no supracitado art. 32, *a*, da Lei de Incorporações.

Além do mais, diante do art. 533 do Código Civil, acima apontado, aplicam-se às permutas as disposições dos arts. 462 a 466 e 1.417 e 1.418 do Código Civil<sup>42</sup>, previstas para o contrato preliminar e

por perdas e danos na hipótese de inadimplemento” (GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008b; e AZEVEDO JUNIOR, José Osório de. *Compromisso de Compra e venda*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013; ZORZI, Juliano. op. cit., 2013, p. 59, 64 e 65).

<sup>40</sup> ZORZI, Juliano. op. cit., 2013, p. 53-57, *passim*.

<sup>41</sup> “Vale ter em conta que a Lei de Condomínio – Lei n. 4.591/64 –, no art. 32, *a*, prevê a promessa de permuta [...]. Assim, é possível existir a figura da promessa de permuta, em que as partes se comprometem a trocar no futuro as propriedades de seus bens, por meio de um contrato definitivo (que é a permuta efetivamente) (TEIXEIRA, Tarcisio. **Compromisso e promessa de compra e venda**: distinções e novas aplicações dos contratos preliminares. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 20).

<sup>42</sup> Do Contrato Preliminar

Art. 462. O contrato preliminar, exceto quanto à forma, deve conter todos os requisitos essenciais ao contrato a ser celebrado.

Art. 463. Concluído o contrato preliminar, com observância do disposto no artigo antecedente, e desde que dele não conste cláusula de arrependimento, qualquer das partes terá o direito de exigir a celebração do definitivo, assinando prazo à outra para que o efetive.

Parágrafo único. O contrato preliminar deverá ser levado ao registro competente.

Art. 464. Esgotado o prazo, poderá o juiz, a pedido do interessado, suprir a vontade da parte inadimplente, conferindo caráter definitivo ao contrato preliminar, salvo se a isto se opuser a natureza da obrigação.

Art. 465. Se o estipulante não der execução ao contrato preliminar, poderá a outra parte considerá-lo desfeito, e pedir perdas e danos.

Art. 466. Se a promessa de contrato for unilateral, o credor, sob pena de ficar a mesma sem efeito, deverá manifestar-se no prazo nela previsto, ou, inexistindo este, no que lhe for razoavelmente assinado pelo devedor.

[...]

Do Direito do Promitente Comprador

Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e



para o promitente comprador, de modo que o compromisso de permuta deve atender a todos os pressupostos de um contrato definitivo, exceto pela forma, que pode ser particular, devendo ser levada a registro para fins de reconhecimento do direito real ao contrato<sup>43</sup>.

Segundo Juliano Zorzi, no contrato de promessa de permuta “as partes assumem, cada qual, uma obrigação de fazer, a de celebrar futuramente a escritura definitiva de permuta, quando devida e nas condições já ajustadas no compromisso”<sup>44</sup>. Para José Osório de Azevedo Junior, baseado em Trabucchi e Montesano, por outro lado, o compromisso de compra e venda (portanto também o de permuta) geraria, além da obrigação de fazer a escritura, outros direitos próprios dos contratos definitivos<sup>45</sup>. Tais autores divergem, porquanto encaram os efeitos da promessa de compra e venda/permuta de forma diversa: para o segundo esse contrato faz as vezes do contrato definitivo, para o primeiro, não. Nota-se que o primeiro, aliás, é mais coerente diante da necessidade de transferir bens para efetivar a operação.

Nesse panorama, conclui-se que a promessa de permuta se destaca da permuta em si, porque, na promessa de permuta, as partes, sob as condições que acharem cabíveis, assumem a obrigação de futuramente celebrar o contrato de permuta propriamente dita, por meio de escritura definitiva. A promessa de permuta consiste em uma fase antecedente e preparatória, que se condiciona à efetivação do negócio de forma definitiva. Imagina-se que sua razão de ser deve estar atrelada a alguma pendência para realizar o negócio jurídico. No mais, a tudo que foi estudado, acrescenta-se que os efeitos da promessa de permuta, na verdade, vão depender do que as partes estipularem entre si.

---

registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

Art. 1.418. O promitente comprador, titular de direito real, pode exigir do promitente vendedor, ou de terceiros, a quem os direitos deste forem cedidos, a outorga da escritura definitiva de compra e venda, conforme o disposto no instrumento preliminar; e, se houver recusa, requerer ao juiz a adjudicação do imóvel.

<sup>43</sup> ZORZI, Juliano. op. cit., 2013, p. 55 e 56.

<sup>44</sup> Ibidem, p. 57.

<sup>45</sup> AZEVEDO JUNIOR, José Osório de. op. cit., 2013, p. 22.

## 2.3 A PERMUTA E SUA EVOLUÇÃO NA HISTÓRIA

Percorrer-se-á neste tópico a história da permuta no Direito brasileiro, a fim de se conhecer como essa operação funcionava e funciona até os presentes dias e quais as mudanças legislativas que a afetaram, transformando-a no decorrer dos anos. O objetivo principal aqui é fazer uma interpretação sistemática das normas aplicáveis à permuta no Direito Civil brasileiro, de modo que a chegar a alguma conclusão que interfira na resolução do tema abordado neste trabalho.

A permuta é o primeiro contrato que existiu na história e o mais antigo do direito brasileiro<sup>46</sup>. Sylvio Capanema de Souza relata que a permuta foi o primeiro contrato utilizado para a circulação de riquezas, antes mesmo da criação da moeda e da compra e venda<sup>47</sup>. Orlando Gomes afirma que sua importância diminuiu apenas com o surgimento da compra e venda<sup>48</sup>. Por outro lado, em artigo escrito em janeiro de 2016, Rodrigo Cury Bicalho afirma que a permuta ainda é um dos instrumentos mais praticados e, muitas vezes, de maior complexidade<sup>49</sup>.

O Código Comercial, Lei n. 556/1850, em seu art. 221 e seguintes – revogados pela Lei 10.406/2002, atual Código Civil – tratava da permuta, utilizando-se dos termos escambo ou troca mercantil:

### DO ESCAMBO OU TROCA MERCANTIL

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.

Art. 222. Se um dos permutantes, depois da entrega da coisa trocada, provar que o outro não é dono dela, não será obrigado a entregar a que prometera, mas somente a devolver a que recebeu.

Art. 223. O permutante que for vencido na

---

<sup>46</sup> LIMA, Frederico Henrique Viegas de. op. cit., 2012, v. 3. (Doutrinas essenciais), p. 232.

<sup>47</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 4.

<sup>48</sup> GOMES, Orlando. **Contratos**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008a, p. 325.

<sup>49</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. Permuta imobiliária e fraude de execução. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 105, n. 963, p. 379 - 400, jan. 2016, p. 380.

evicção da coisa recebida em troca terá a opção, ou de pedir o seu valor com os danos, ou de repetir a coisa por ele dada (art. 215); mas se a esse tempo tiver sido alienada só terá lugar o primeiro arbítrio.

Art. 224. Se uma coisa certa e determinada, prometida em troca, perecer sem culpa do que a devia dar, deixa de existir o contrato, e a coisa que já tiver sido entregue será devolvida àquele que a houver dado.

Art. 225. Em tudo o mais as trocas mercantis regulam-se pelas disposições do Título VIII - Da compra e venda mercantil.

Pontes de Miranda esclareceu que a menção a *duas verdadeiras vendas* (art. 221) proveio das considerações, encontradas no século XIX e no começo do século XX, “sobre se supor, sempre, nas trocas mercantis, que se deu preço a cada bem e assim mais se trocaram valores do que coisas”<sup>50</sup>. O autor diz ser falsa essa premissa de que, no contrato de troca, existem dois contratos, afirmando que “só há a prestação de A e a contraprestação de B, sem que uma delas seja dinheiro”<sup>51</sup>.

Ademais, Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>52</sup> preceitua que a norma do Código Comercial, mesmo na sua vigência, não parecia sustentável, uma vez que “o escambo mercantil, sociologicamente, precedeu a compra e venda, sendo uma impropriedade técnica falar de *res* como se *pretium* fosse”.

Tais artigos estão atualmente superados e revogados. O Código Civil de 1916, desde o seu início concomitante ao Código Comercial, tratou da permuta de forma diversa, estipulando que:

#### Capítulo II – Da Troca

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

---

<sup>50</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Direito das Obrigações: Compra-e-venda. Troca. Contrato estimatório.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984b, t. 39, p. 381. e edição 2012.

<sup>51</sup> Ibidem, p. 380.

<sup>52</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. op. cit.. 2015.

instrumento da troca.

II – é nula a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento expresso dos outros descendentes.

Atualmente, o contrato de permuta está previsto no art. 533 do Código Civil, o qual, como se verá abaixo, manteve-se quase igual ao dispositivo equivalente do Código Civil de 1916:

Capítulo II – Da Troca ou Permuta

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.

As inovações de um Código para outro referem-se: a) à validade da permuta de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem o consentimento dos outros descendentes (antes tratava-se de hipótese de nulidade, agora de anulabilidade); b) à necessidade de consentimento do cônjuge do alienante, que não existia anteriormente; e c) à natureza do consentimento, que não mais precisa ser expresso.

Nesse cenário, constatam-se poucas alterações quanto à permuta na transição do Código Civil de 1916 para o atual, nenhuma delas de grande relevância para a análise do tema central, a não ser o fato de possibilitarem a constatação de que, de um ordenamento para o outro, as especificidades da permuta se tornaram ainda mais evidentes e, por conseguinte, as diferenças entre ela e, por exemplo, a compra e venda, destacaram-se ainda mais.

## 2.4 A PERMUTA ENQUANTO NEGÓCIO JURÍDICO

Pretende-se aqui inserir a operação de permuta no âmbito do Direito Civil brasileiro, especificamente enquanto negócio jurídico que é. No mais, almeja-se uma análise do negócio jurídico (gênero) no Direito Civil com base em seus elementos, visando a identificar o enquadramento da permuta nesse cenário, essencialmente enquanto

espécie de negócio jurídico. Objetiva-se, com isso, verificar se os elementos aplicáveis à permuta podem interferir de alguma forma no deslinde do tema central deste trabalho.

O negócio jurídico é um fato jurídico produtor de normas, de auto-regulamentação, de autodeterminação, bastante focado na capacidade das pessoas de regularem seus interesses por meio da vontade, permitindo que elas elejam os efeitos que lhes pretendem atribuir<sup>53</sup>. Ele é a exteriorização ou declaração da vontade privada, por meio do qual as partes pretendem obter efeitos jurídicos compatíveis com seus interesses e, certamente, com a ordem jurídica<sup>54</sup>.

Além disso, ele corresponde à união da autonomia da vontade com a autonomia privada: as partes podem fixar as regras para o seu comportamento, regras essas que variam conforme seus interesses e a natureza do contrato<sup>55</sup>.

Ao contrário do Código Civil de 1916, que definiu negócio jurídico em seu art. 81<sup>56</sup>, o Código Civil atual apenas refere-se a ele no art. 104 e seguintes, sem apresentar o seu conceito.

O contrato, tema que será visto mais adiante, é espécie de ato jurídico e, por conseguinte, de negócio jurídico, de modo que o conceito de negócio jurídico deve estar integrado à ideia de contrato<sup>57</sup>.

Os negócios imobiliários são negócios jurídicos envolvendo bem imóvel ou direitos a ele relativos, estando profundamente vinculados ao conceito de contrato [...] <sup>58</sup>.

Nesses parâmetros, o contrato de permuta é um negócio jurídico em que as partes – permutantes – *se obrigam*, reciprocamente, a *dar* uma coisa em troca de outra sem envolver dinheiro.

<sup>53</sup> FIGUEIRA, Eliseu. Renovação do sistema de direito privado. In: FRANZOLIN, Cláudio José. **Negócios jurídicos**: interpretação, integração, conteúdo negocial e efeitos. Revista de Direito Privado: São Paulo, v. 10, n. 39, p. 61-86, jul./set. 2009, p. 69.

<sup>54</sup> CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. **Curso de direito civil**: teoria geral das obrigações e dos contratos - institutos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 509 e 510.

<sup>55</sup> Ibidem, p. 509, *passim*.

<sup>56</sup> Art. 81. Todo o ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, se denomina ato jurídico.

<sup>57</sup> CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. op. cit., 2014, p. 509.

<sup>58</sup> AVVAD, Pedro Elias. **Direito imobiliário**: Teoria Geral e Negócios Imobiliários. 4. ed., rev., atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 305 e 307.

### 2.4.1 Os elementos de um negócio jurídico aplicáveis também ao contrato de permuta

Para que um negócio jurídico seja válido, o Código Civil, no seu art.104, exige: capacidade dos agentes, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei.

Sílvio de Salvo Venosa<sup>59</sup> chama esses três itens de *elementos essenciais dos negócios jurídicos* – que são todos aplicáveis ao contrato de permuta e à promessa de permuta – e alerta para a importância de colocar a vontade como elemento do negócio jurídico e, ainda, como pressuposto fundamental que ora interferirá na validade, ora na eficácia, em razão da aparência de vontade<sup>60</sup>.

A *capacidade dos agentes* aqui citada se refere à idoneidade da pessoa para obter direitos ou assumir obrigações no mundo dos negócios jurídicos. Assim como a legitimidade, a capacidade é forma de aptidão do agente para pactuar negócio jurídico. Legitimidade, por sua vez, é a competência específica para a prática de certos atos em um negócio jurídico, que depende da relação do sujeito com o objeto negocial<sup>61</sup>.

Orlando Gomes alerta que *é pressuposto ou elemento extrínseco do contrato* (termos acima substituídos por *elemento* apenas) a capacidade legal de agir, e não a incapacidade natural<sup>62</sup>.

O elemento em questão se enquadra no contrato da permuta perante os seus sujeitos que são os permutantes. Trata-se de modalidade que se subordina à regra da capacidade civil dos contraentes, estando sujeita a nulidade ou anulabilidade em caso de incapacidade absoluta ou

---

<sup>59</sup> “Pelo conceito léxico, *elemento* é tudo que se insere na composição de alguma coisa, cada parte de um todo. *Pressuposto* é a circunstância ou fato considerado como antecedente necessário de outro. E *requisito* é a condição necessária para a obtenção de certo objetivo, para preenchimento de certo fim. No sistema tradicional de classificação, parte-se da noção inicial de elemento para qualificar o negócio jurídico. Distinguem-se os elementos *essenciais* (genéricos e específicos), *naturais* e *acidentais*. [...] Sob esse aspecto, são elementos essenciais do negócio jurídico o *agente capaz*, o *objeto lícito* e a *forma*, estampados no art. 104 do Código Civil, como requisitos de validade” (VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017b, v. 1, p. 383).

<sup>60</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017b, v. 1, p. 384.

<sup>61</sup> Ibidem, p. 390-392, *passim*.

<sup>62</sup> LÔBO, Paulo. op. cit., 2011, p. 52 e 53.

relativa dos permutantes<sup>63</sup>.

No que diz respeito ao elemento *forma prescrita ou não defesa em lei*, o art. 107 do Código Civil determina que “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente exigir”, ou seja, em regra, é um ato não solene.

Em regra, as formas não afetam a consensualidade, e a não-observância da forma exigida por lei trará as mesmas consequências dos demais contratos à permuta<sup>64</sup>. Para existir um negócio jurídico, a vontade deve ser expressa, na forma escrita, verbal ou por meio de gestos, enquanto os negócios jurídicos que dependem de forma específica são atos solenes<sup>65</sup>.

Os contratos solenes constituem exceção no universo dos contratos, onde vigora o princípio da *forma livre*, e a forma escrita é a mais adotada, uma vez que faz prova do negócio jurídico, e comumente os contratos são realizados por instrumento particular<sup>66</sup>.

Quanto ao elemento *objeto lícito, possível, determinado ou determinável*, significa que o objeto do negócio jurídico deve ser idôneo. A *licitude* do objeto significa claramente o atendimento às leis de ordem pública; *objeto possível* quer dizer que o negócio jurídico deve estar de acordo com as forças humanas e da natureza; *objeto determinado ou determinável* significa que o objeto do negócio jurídico deve ser certo, com prestações especificadas<sup>67</sup>.

Na permuta o objeto é a obrigação recíproca de dar, e o conteúdo da obrigação é uma coisa, dada contra outra coisa móvel ou imóvel, corpórea ou incorpórea<sup>68</sup>.

O elemento *vontade* nada mais é do que fundamento de um negócio jurídico, o seu principal elemento formador, uma vez que denota a intenção das partes<sup>69</sup>. Ele concebe a liberdade humana de atuar juridicamente, configurando o elemento nuclear de todo e qualquer ato jurídico<sup>70</sup>.

<sup>63</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. **Código Civil Comentado: Compra e Venda. Troca. Contrato Estimatório** – Art. 481 a 537. São Paulo: Atlas, 2008, t. 1 – 4, p. 489.

<sup>64</sup> Ibidem, p. 496.

<sup>65</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017b, v. 1, p. 386.

<sup>66</sup> LÔBO, Paulo. op. cit., 2011, p. 62 e 63.

<sup>67</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017b, v. 1, p. 395-399, *passim*.

<sup>68</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t.1 – 4, p. 490.

<sup>69</sup> CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. op. cit., 2014, p. 512.

<sup>70</sup> Ibidem, p. 512 e 513.

Todo homem é livre para obrigar-se por meio de contrato e para escolher a maneira para atingir seus objetivos, obviamente dentro da legalidade, podendo escolher o momento de contratar, com quem contratar e a forma como vai contratar<sup>71</sup>.

Os negócios jurídicos devem ser interpretados em razão da vontade que se extrai da declaração das partes, uma vez que o ordenamento jurídico lhe dá preponderância<sup>72</sup>.

André Guimaraes Avillés trata da vontade de conteúdo enquanto elemento interno das circunstâncias negociais<sup>73</sup>.

Para esclarecer o tema, o autor exemplifica com a locação onde há a intenção de uma parte em alugar um bem e de outra parte em dispor seu bem para locar<sup>74</sup>. Além do mais, traz o exemplo da compra e venda, onde se tem um contratante cuja declaração negocial é de comprar e outro cuja declaração negocial é de vender, e dessa troca de declarações surgirá o negócio jurídico que objetiva a transmissão da propriedade de algum bem<sup>75</sup>.

Otávio Luiz Rodrigues Junior analisa o elemento *consentimento* e seu papel na formação e na eficácia negocial:

[...] o consentimento é elemento da permuta tanto quanto da compra e venda. E, por assim, diz-se que a troca é um contrato consensual, da mesma forma que a compra e venda. O direito brasileiro, ao contrário do francês e do italiano, afastou-se da tradição romana e vinculou à perfeição desse negócio jurídico ao acordo volitivo [...]<sup>76</sup>.

Sílvio de Salvo Venosa aponta duas correntes acerca da vontade em si: a teoria da vontade, segundo a qual se deve buscar a real intenção das partes; e a teoria da declaração, segundo a qual não há necessidade de buscar a intenção das partes, sendo suficiente a declaração em si<sup>77</sup>.

<sup>71</sup> AVVAD, Pedro Elias. op. cit., 2014, p. 317.

<sup>72</sup> WEISFLOG, Heloísa Cardillo. Anotações sobre a vontade formadora do negócio jurídico. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 15, n. 57, p. 159-176, jan./mar. 2014, p. 172 e 173, *passim*.

<sup>73</sup> AVILLÉS, André Guimarães. **A declaração de vontade negocial na formação do negócio jurídico**. São Paulo: [s.n.], 2016, p. 33.

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 56 e 57.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>76</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t. 1 – 4, p. 494-495.

<sup>77</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017a, v. 3, p. 387.



Em suma, diante de todas essas ponderações sobre os negócios jurídicos, é importante registrar desde já que dentre os elementos que lhes são intrínsecos, o da *vontade* será o mais polêmico numa análise em que pretende averiguar se o contrato é ou não é de permuta. No caso, o elemento vontade servirá principalmente para diferenciar a permuta de outras transações de transmissão de propriedade, como a compra e venda e a dação em pagamento.

## 2.5 A PERMUTA E A PROMESSA DE PERMUTA IMOBILIÁRIA ENQUANTO CONTRATO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO UTILIZADO NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA

Analisa-se neste momento a figura do contrato no âmbito do Direito Civil, também na intenção de definir especificamente a natureza da permuta.

A figura do contrato deve ser estudada sob a perspectiva do negócio jurídico, como preceitua Orlando Gomes, segundo o qual contrato é uma espécie de negócio jurídico que se destaca por exigir a presença pelo menos de duas partes, sendo bilateral ou plurilateral. Fazendo um paralelo entre os conceitos de contrato e de negócio jurídico, tem-se que o daquele contém todas as características deste, por ser um conceito dele derivado<sup>78</sup>. Tanto é que o Código Civil possui normas gerais para os contratos que nada mais são que aquelas previstas para todos os negócios jurídicos<sup>79</sup>.

Caio Mário da Silva Pereira esclarece, de forma bastante interessante, a noção de *contrato* também com base no negócio jurídico<sup>80</sup>. Afirmar que o negócio jurídico se trata de um pressuposto de fato ansiado ou posto pela vontade humana, reconhecido com fundamento no efeito jurídico pretendido, realizado de acordo com a ordem jurídica, criador de direitos e obrigações, e que é dele que vem a noção de *contrato* que, por sua vez:

É um negócio jurídico bilateral, e de conseguinte exige o *consentimento*; pressupõe, de outro lado, a conformidade com a ordem legal, sem o que não teria o condão de criar direitos para o agente; e, sendo ato negocial, tem por escopo aqueles

<sup>78</sup> GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 4.

<sup>79</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017a, v. 3, p. 1.

<sup>80</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. op. cit., 2017, v. 3, p. 7.

objetivos específicos. Com pacificidade da doutrina, dizemos então que o *contrato é um acordo de vontades, na conformidade da lei, e com a finalidade de adquirir, resguardar; transferir, conservar, modificar ou extinguir direitos*. Dizendo-o mais sucintamente, e reportando-nos à noção que demos de negócio jurídico (n. 82, *supra*, vol. I), podemos definir contrato como o “acordo de vontades com a finalidade de produzir efeitos”<sup>81</sup>.

A permuta imobiliária ou até mesmo sua promessa podem constituir um tipo de contrato. Trata-se de um formato muito utilizado na incorporação imobiliária.

É o caso do contrato de permuta de parte ideal de um terreno por unidades imobiliárias a serem construídas, por exemplo, onde o proprietário de determinado terreno contrata a transmissão ao incorporador de seu terreno e o incorporador, por sua vez, obriga-se a construir para o proprietário-permutante determinadas unidades imobiliárias.

Por oportuno, incorporação imobiliária quer dizer “mobilizar fatores de produção para edificações coletivas, envolvendo a arregimentação de pessoas e a articulação de uma série de medidas no sentido de levar a cabo a construção até sua conclusão, com a individualização e discriminação das unidades imobiliárias”<sup>82</sup>.

O art. 28, da Lei n. 4.591/64 conceitua incorporação imobiliária da seguinte forma: “a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações compostas de unidades autônomas”<sup>83</sup>.

O art. 29 da mesma lei, por sua vez, preceitua o que é incorporador:

[...] a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem

---

<sup>81</sup> Ibidem.

<sup>82</sup> CHALHUB, Melhim Namem. **Da incorporação imobiliária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 10.

<sup>83</sup> Ibidem.

construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Melhim Namem Chalhub ensina que incorporador é a pessoa natural ou jurídica, que mobiliza e coordena um meio de produção para viabilizar a construção de edifícios com unidades imobiliárias autônomas, assim como a constituição de condomínio edilício<sup>84</sup>.

### **2.5.1 A permuta e a promessa de permuta diante da classificação dos contratos no Direito Civil**

A fim de classificar os contratos, a doutrina aponta os seguintes critérios: a) bilateral e unilateral; b) oneroso e gratuito, subdividindo-se em comutativo e aleatório; c) consensual e real; d) solene e não solene; e) principais e acessórios; f) instantâneos e de duração; g) de execução imediata e de execução diferida; h) típicos e atípicos; i) pessoais e impessoais; j) civis e mercantis; l) individuais e coletivos; e, finalmente, m) casuais e abstratos<sup>85</sup>.

Ou ainda: a) oneroso e gratuito; b) comutativo e aleatório; c) típico e atípico; d) consensual e real; e) solene e não solene; f) principal e acessório; g) instantâneo e de duração; h) por prazo determinado e por prazo indeterminado; i) pessoal e impessoal; j) civil e mercantil; k) preliminar; l) derivado; m) autocontrato<sup>86</sup>.

E mais: a) típicos, atípicos e mistos; b) consensuais, formais e reais; d) onerosos e gratuitos; e) bilateral e unilateral; e) comutativo e aleatório; f) de execução imediata, diferida e sucessiva; g) individuais e coletivos; h) de adesão; i) ligados<sup>87</sup>.

A doutrina específica sobre contratos em espécie utiliza-se de grande parte desses critérios para classificar os contratos de permuta e de promessa de permuta.

---

<sup>84</sup> Ibidem, p. 17.

<sup>85</sup> GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 83 e 84.

<sup>86</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017a, v. 3, p. 55-88.

<sup>87</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. op. cit., 2017, v. 3, p. 53-68.

Nesse âmbito, aqui se adota a linha de Sylvio Capanema de Souza, segundo a qual o contrato de permuta é bilateral, oneroso, comutativo, consensual<sup>88</sup>, não solene – exceto nos casos do art. 108 do Código Civil, referente às permutas de bens imóveis, de valor superior ao da taxa legal que corresponde a trinta vezes o valor do maior salário mínimo vigente no país<sup>89</sup> -, instantâneo, típico, paritário, principal, impessoal e translativo<sup>90</sup>.

Entende-se que a promessa de permuta, por sua vez, é também contrato bilateral, oneroso e comutativo. Quanto à forma é um contrato *não solene*, diante do que dispõe o art. 462, do Código Civil<sup>91</sup>, destinado a compra e venda.

## 2.6 PERMUTA IMOBILIÁRIA

O presente tópico é de suma importância para compreender o tema central deste trabalho, de modo que se passa a definir a permuta imobiliária propriamente dita.

Essencialmente nos anos 80, o mercado imobiliário 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<sup>92</sup>.

Nesses contratos, 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

---

<sup>88</sup> Orlando Gomes disse que a consensualidade do contrato de permuta é relativa, porquanto é circunstancial: “Se uma ou as duas coisas permutadas forem imóveis de valor superior ao estipulado na lei, o contrato há de celebrar-se, para valer, por escritura pública” (GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 326).

<sup>89</sup> Código Civil: “Art. 108. Não dispõem a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País”.

<sup>90</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 6.

<sup>91</sup> “Art. 462. O contrato preliminar, exceto quanto à forma, deve conter todos os requisitos essenciais ao contrato a ser celebrado.”

<sup>92</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 382.

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 a quais unidades corresponderão ou com as unidades da contraprestação já identificadas<sup>93</sup>.

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<sup>94</sup>.

Por meio da Instrução Normativa n. 107 de 1988 – que dispõe sobre os procedimentos adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis – a Receita Federal determina que, para fins dessa norma, permuta imobiliária é “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”.

No mais, a citada instrução normativa, na seção II, itens 2 e 3, elenca as seguintes operações de permuta imobiliária: a) permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas sem pagamento de torna; b) permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas com pagamento de torna; c) permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidade imobiliária pronta incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, sem pagamento de torna; d) permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, com pagamento de torna; e) permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas sem pagamento de torna; f) permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas com pagamento de torna; g) permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal, terreno para construção ou edificação, e

---

<sup>93</sup> MEZZARI, Mario Pazzutti. **Condomínio e incorporação no registro de imóveis**. 3. ed. Porto Alegre: Norton, 2010, p. 113.

<sup>94</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 383.

unidade imobiliária a construir, sem pagamento de torna; h) 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, com pagamento de torna.

Em resumo, são três tipos de critérios: a permuta pode ser entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física; a permuta pode ter como objeto terreno X unidade a construir ou unidade pronta X unidade pronta; e a permuta pode ser sem torna ou com torna.

Por conveniência, é dentro dessa classificação que se abordará o tema, buscando esclarecer neste capítulo como funcionam juridicamente essas operações, incluídas as promessas de permuta nessa análise.

O primeiro critério de classificação é autoexplicativo, de modo que uma pessoa jurídica pode permutar tanto com outra pessoa jurídica, quanto com uma pessoa física. É hora de tratarmos dos demais critérios.

### **2.6.1 Troca de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas**

Analisadas as características de uma permuta imobiliária enquanto gênero de negócio jurídico, cabe aqui verificar a troca de terreno por unidades imobiliárias enquanto possível operação de permuta. O objetivo dessa análise é definir a verdadeira natureza dessa operação, a fim de fixar relevante premissa para, posteriormente, definir se sobre ela há ou não incidência de IRPJ.

Os empreendedores podem usar várias estruturas negociais e contratuais para a formação comercial pretendida. No mercado imobiliário é usual que o terreno onde será construído o prédio seja permutado por unidades futuras. Aliás, como já se viu aqui, a permuta de um terreno edificável por unidades futuras do empreendimento que serão construídas nele é a modalidade mais usada no âmbito empresarial imobiliário<sup>95</sup>.

A permuta de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas permite ao empreendedor uma melhor equação financeira, uma vez que não precisará descapitalizar tanto o seu caixa para iniciar a obra.

---

<sup>95</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 380, *passim*.

Nessa operação, o proprietário do terreno transfere a propriedade e a posse do bem para a incorporadora, que vai promover o registro de memorial de incorporação na matrícula.

Na prática, uma incorporadora permuta com o proprietário um terreno, prometendo, em contrapartida, entregar-lhe determinadas unidades imobiliárias que se firmarão futuramente em edificação a ser realizada no terreno.

Rodrigo Cury Bicalho entende que há vantagem 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<sup>96</sup>.

Paulo Lôbo esclarece:

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 [...] <sup>97</sup>.

A Lei n. 4.591/1964, que dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias, prevê a operação em questão<sup>98</sup>:

---

<sup>96</sup> Ibidem, p. 383 e 384.

<sup>97</sup> LÔBO, Paulo. op. cit., 2011, p. 274 e 275.

<sup>98</sup> “Do texto não se extrai, com precisão, a natureza jurídica do contrato assim celebrado, o que é lamentável, tendo em vista que ele se torna cada vez mais frequente, pelas inegáveis vantagens de que se reveste” (SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 15).

Art. 39. Nas incorporações em que a aquisição do terreno se der com pagamento total ou parcial em unidades a serem construídas, deverão ser discriminadas em todos os documentos de ajuste:

I - a parcela que, se houver, será paga em dinheiro;

II - a quota-parte da área das unidades a serem entregues em pagamento do terreno que corresponderá a cada uma das unidades, a qual deverá ser expressa em metros quadrados.

Parágrafo único. Deverá constar, também, de todos os documentos de ajuste, se o alienante do terreno ficou ou não sujeito a qualquer prestação ou encargo.

Embora não indique a natureza contratual da operação que menciona, Rodrigo Cury Bicalho assegura que o dispositivo supra, da denominada Lei de Condomínio e Incorporações, prevê expressamente a permuta de terreno por unidades a serem construídas<sup>99</sup>. Na mesma linha, J. Nascimento Franco e Niske Gondo<sup>100</sup> corroboram esse pensamento, que será o mesmo adotado no presente trabalho.

Sylvio Capanema de Souza chama atenção para a importância desse tipo de operação:

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 carreado às despesas iniciais de projeto, lançamento e construção<sup>101</sup>.

No entanto, o mesmo autor, ao comentar o art. 39 da Lei n. 4.591/64, enfatiza a divergência doutrinária sobre a natureza dessa operação, se de compra e venda, dação em pagamento, empreitada,

<sup>99</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 383.

<sup>100</sup> FRANCO, J. Nascimento; e GONDO, Niske. **Incorporações imobiliárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 16.

<sup>101</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 15.



compra e venda com preço convertido em obrigação de fazer ou de permuta ou promessa de permuta<sup>102</sup>:

Não nos parece caracterizar-se a compra e venda, porque, nela, o preço deve ser pago, pelo menos majoritariamente, em dinheiro, o que não se verifica na hipótese agora em debate.

Fala-se, ainda, em uma dupla venda, sendo que na primeira o proprietário do terreno o aliena ao incorporador, mediante certo preço em dinheiro, enquanto que na segunda o incorporador vende ao dono do terreno unidades autônomas do edifício a ser ali construído [...].

Por igual, não conseguimos vislumbrar na avença uma venda com dação em pagamento, com a substituição da prestação, que seria em dinheiro, por outra, representada pelas unidades a serem construídas.

E isto porque a dação em pagamento, disciplinada nos artigos 356 a 359 do novo Código, ocorre na execução da obrigação, quando o devedor, não dispondo da prestação, propõe ao credor substituí-la por outra, que a aceita.

Na hipótese a que alude o artigo 39 da Lei de Condomínios e Incorporações, a entrega das unidades já está convencionada desde o nascimento do contrato, o que, no nosso entendimento, já afasta a possibilidade da ocorrência de dação em pagamento.

Da empreitada também não se trata, já que nela o empreiteiro se obriga, mediante remuneração, a realizar uma obra determinada, cujo projeto lhe é apresentado pelo seu dono, só que podendo reclamar o pagamento se a entregar na forma combinada, o que traduz uma obrigação de resultado. Ao contrário do que sucede na empreitada, o incorporador constrói com absoluta liberdade técnica e de atuação, geralmente partindo dele o projeto.

As hipóteses que nos parecem mais aceitáveis são as da permuta ou promessa de permuta [...].

[...] Tendo em vista a similaridade a que alude o

---

<sup>102</sup> Ibidem, p. 14.

Código Civil, entre a compra e venda e a permuta, e, admitindo-se a compra e venda de coisa futura, [...] não vemos razão para não se considerar como possível a permuta de coisa futura, ou a se determinar.

Entendemos, assim, perfeitamente válida a troca de uma coisa presente por outra futura, ou de uma coisa futura por outra coisa futura [...].

Pode-se, também, sem maior esforço, considerar a hipótese de promessa de permuta, que se tornaria definitiva quando concluída a obra, e, finalmente, entregues as unidades prometidas ao proprietário do terreno<sup>103</sup>.

Nesse cenário, novamente Marcelo Terra entende que o art. 39 trata tanto da permuta em si como do contrato preliminar de compromisso de permuta e, ainda, chama atenção para a aceitação, na prática, do dispositivo enquanto compra e venda com promessa de dação em pagamento ou compra e venda com preço convertido em obrigação de fazer, ou como dupla compra e venda com compensação do preço<sup>104</sup>.

No mesmo sentido, ensina o desembargador do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Marcelo Guimarães Rodrigues:

Trata-se de um tema muito importante para o avanço do mercado imobiliário [...], uma nova modalidade de negócio jurídico, qual seja, a alienação do imóvel pelo proprietário a terceiro, para receber deste, em contrapartida, área construída no próprio local, e não dinheiro.

Encontrou-se a solução, com reflexo na área notarial e de registros, no instrumento adequado para formalizar o negócio jurídico – promessa de permuta – definindo-se qual o contrato apropriado para a espécie e que melhor reflita a realidade da

---

<sup>103</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 15-17.

<sup>104</sup> TERRA, Marcelo. Permuta de terreno por área construída (art. 39 da Lei 4.591/64). In: DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral**. Registro imobiliário: aquisição da propriedade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 3, n. 27, p. 483 – 511. (Doutrinas essenciais)

relação pactuada pelas partes<sup>105</sup>.

Otávio Luiz Rodrigues Junior diz que o negócio previsto no art. 39, inciso II trata de uma espécie de permuta e não de compra e venda (pois inexiste preço), ou dação em pagamento (não há prestação primária substituída por pagamento)<sup>106</sup>.

Juliano Zorzi afirma que a intenção das partes deve prevalecer sobre os termos dos contratos, de modo que a estrutura na modalidade de compra e venda com dação em pagamento não altera a natureza de permuta do contrato. Por outro lado, confirma que, para fins fiscais, tal instrumentalização é admitida no formato da Instrução Normativa 107/1988 da Secretaria da Receita Federal, que equipara a compra e venda com promessa de dação em pagamento à permuta<sup>107</sup>:

4.1 São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta instrução normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;

b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979

4.1.1. A não observância das condições cumulativas aqui estipuladas sujeitará o promitente da dação à apuração dos resultados da operação tomando-se por base, para determinação do preço de alienação dos bens permutados, o valor de mercado tal como previsto no subitem

---

<sup>105</sup> RODRIGUES, Marcelo Guimarães. op. cit., 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mai-12/nao-obice-registro-promessa-permuta-cartorio>>. Acesso em: 21 mar. 2017.

<sup>106</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t. 1 - 4, p. 513-516.

<sup>107</sup> Ibidem.

1.2, ou, na ausência de laudo de avaliação, o valor que vier a ser arbitrado pela autoridade fiscal. Nesta hipótese, a apuração do resultado da operação reporta-se ao ano-base ou período-base em que esta tiver ocorrido, sujeitando-se o promitente da dação ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro da compra e venda como tributo postergado.

O autor ressalta que a equiparação só terá efeito se houver necessidade de financiamento de obras<sup>108</sup>.

Juliano Zorzi ainda refuta a modalidade da permuta de frações ideais (a incorporadora tem apenas uma fração ideal do terreno e o proprietário fica com o restante, formando um condomínio civil sobre o bem), sob o argumento de que se trata de um contrato inominado onde a intenção das partes é a permuta de um bem em troca da prestação de um serviço (construção das unidades)<sup>109</sup>.

E arremata sua análise tratando da permuta ou do compromisso de permuta:

[...] as hipóteses mais aceitáveis para a classificação do negócio aludido no artigo 39 da Lei de Incorporações são a permuta ou o compromisso de permuta. [...] O negócio aludido no artigo 39 da Lei de Incorporações caracteriza, portanto, a *emptio rei speratae*, pois tem por objeto uma coisa futura, mas esperada, que condiciona a efetivação do negócio pretendido<sup>110 111</sup>.

Mario Pazzutti Mezzari acredita que se trata efetivamente de um contrato de permuta, com todos os requisitos para tanto<sup>112</sup>. Por conseguinte, faz críticas às classificações correspondentes a compra e venda (em razão da falta do elemento *preço certo em dinheiro*), bem

---

<sup>108</sup> Ibidem, p. 44.

<sup>109</sup> Ibidem, p. 47 e 48.

<sup>110</sup> *Emptio rei speratae* quer dizer venda condicional, como ocorre na compra e venda.

<sup>111</sup> ZORZI, Juliano. op. cit., 2013, p. 48-51, *passim*.

<sup>112</sup> MEZZARI, Mario Pazzutti. op. cit., 2010, p. 111 e 112.

como à compra e venda com promessa de dação em pagamento de unidade futura:

[...] não parece razoável que se distorça o contrato de compra e venda e o de dação em pagamento, a fim de adequá-los às peculiaridades do caso que encontram melhor definição no contrato de permuta. Vejamos: ao prever que o pagamento se dará mediante dação em pagamento de um determinado bem futuro, está sendo descumprido o conceito de contrato de compra e venda, pois falta o preço em dinheiro (que seria fixado apenas simbolicamente, o que desvirtua o pacto em si); e está-se ferindo o contrato de dação em pagamento, que funciona como substitutivo de uma obrigação contratada em dinheiro e não pode ser assim cumprida. Ora, fixar desde logo que a compra não será paga em dinheiro, mas por um bem, é o mesmo que dizer não ser compra e venda, mas, sim, permuta<sup>113</sup>.

Rodrigo Cury Bicalho, por sua vez, preceitua que, embora a incorporação imobiliária possa ser realizada por meio de promessa de permuta, “é mais usual – e mais indicado – que a incorporação seja feita já com a transferência do domínio para a incorporadora”<sup>114</sup>.

Diz que a escritura definitiva pode ser de permuta (ainda que seja de unidades futuras), no entanto, a maneira mais comum é lavrar duas escrituras: uma de venda e compra (proprietário transfere para incorporadora, sendo o preço estimado pelas partes e correspondente às futuras unidades, e o pagamento por nota promissória com vencimento a vista em caráter *pro soluto* por parte da incorporadora) e outra de novação, confissão de dívida com promessa de dação em pagamento (escritura pública apartada na mesma data, onde as partes novam a obrigação de pagamento da nota promissória, substituindo-a por confissão de dívida, em que a incorporadora se diz devedora do valor da nota e promete pagar por meio de dação em pagamento das unidades futuras)<sup>115</sup>.

Para o autor “o negócio jurídico continua essencialmente de

---

<sup>113</sup> Ibidem, p. 111.

<sup>114</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 385.

<sup>115</sup> Ibidem, p. 385-387, *passim*.

permuta, com a troca de bens imóveis entre as partes, mas adota tal formação por razões próprias da sistemática de crédito imobiliário<sup>116</sup>.

É curioso que o autor faz essa afirmação sem analisar a natureza da dação em pagamento<sup>117</sup>. Aliás, ele próprio afirma que essa sistemática pode causar estranheza (e realmente causa!).

Além do mais, Rodrigo Cury Bicalho alega que, ciente de tal situação, a Receita Federal fixou, por meio da Instrução Normativa n. 107 de 1988, tratamento equiparado à permuta para os casos de escritura pública de venda e compra com nota promissória *pro soluto* e outra novação, confissão de dívida, com promessa de dação em pagamento<sup>118</sup>.

Mario Pazzutti Mezzari critica as classificações referentes a promessa de compra e venda e promessa de permuta, justificando, para ambas as situações, que as partes têm interesse na transmissão definitiva do domínio do terreno em que serão construídas as unidades; e, para a primeira hipótese, que se trata de modalidade incompatível com elemento *preço certo em dinheiro*<sup>119</sup>.

Já Frederico Henrique Viegas de Lima esclarece que essa operação não pode ser realizada por meio de contrato de compra e venda, pois “o equivalente do preço a ser pago pelo construtor será materializado em unidades a serem construídas, o que impede, de todo, a utilização desta forma contratual”<sup>120</sup>. E, “[...] tampouco trata-se aqui de uma permuta nos moldes tradicionais, haja vista que um dos bens a ser permutado não possui existência no momento da contratação. Existirá no futuro”<sup>121</sup>. Por outro lado, o autor afirma que a promessa de permuta imobiliária é um contrato perfeitamente qualificado, embora inominado pela lei, uma vez que são aplicáveis à troca as disposições da compra e venda que não se opõem à sua natureza especial<sup>122</sup>.

Em contraponto, lembra que a doutrina diverge sobre a questão da obrigatoriedade ou não da existência dos imóveis quando da contratação nas promessas de permutas imobiliárias<sup>123</sup>. Isso porque, nos

<sup>116</sup> Ibidem, p. 395.

<sup>117</sup> Mais adiante far-se-á um paralelo entre a dação em pagamento e a permuta.

<sup>118</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 386.

<sup>119</sup> MEZZARI, Mario Pazzutti. op. cit., 2010, p. 111.

<sup>120</sup> LIMA, Frederico Henrique Viegas de. op. cit., 2012, v.3, (Doutrinas essenciais), p. 230.

<sup>121</sup> Ibidem.

<sup>122</sup> LIMA, Frederico Henrique Viegas de. op. cit., 2012, v. 3, (Doutrinas essenciais), p. 235.

<sup>123</sup> Ibidem.

termos do art. 32, da Lei n. 4.591/64, o incorporador apenas poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório de Registro de Imóveis o título de propriedade de terreno, ou de promessa, irrevogável e irretroatável, de permuta do qual conste cláusula de imissão na posse do imóvel, sem estipulações impeditivas de sua alienação em frações ideais e inclua consentimento para demolição e construção devidamente registrado<sup>124</sup>.

E mais: Marcelo Terra chama atenção para as incertezas nos casos em que o projeto do empreendimento não tenha sido aprovado ao tempo da contratação e os casos em que as partes ainda não tenham definido a fração ideal que caberá ao proprietário do terreno<sup>125</sup>.

Juliano Zorzi, com fundamento em J. Nascimento Franco e Niske Gondo<sup>126</sup>, critica ainda a modalidade de dupla compra e venda, onde as partes celebram, ao mesmo tempo, dois contratos de compra e venda em instrumentos diversos. Um dos instrumentos trata da venda do imóvel à incorporadora, e o outro instrumento trata da venda das futuras unidades autônomas pela incorporadora.

O autor diz que nesses casos as partes criam obrigações fictícias de pagamento de preço (para o terreno e para as unidades), as quais pretendem extinguir desde o princípio pela compensação prevista no art. 368, do Código Civil. No entanto a compensação ocorre apenas entre dívidas líquidas e vencidas e de coisas fungíveis, o que não é o caso. Além disso, não há real intenção de pagar o preço em dinheiro pelas partes contratantes:

O que as partes buscam, por meio desta estrutura, é possibilitar a transferência da totalidade do terreno à incorporadora, ainda que o pagamento seja realizado pela entrega de futuras unidades autônomas.

[...]

Ademais, a Lei de Incorporações veda a negociação de unidades autônomas antes que a incorporadora tenha apresentado, ao Cartório de Registro de Imóveis competente, os documentos

---

<sup>124</sup> SILVA, Ulysses da. op. cit., 2013, p. 258 e 259, *passim*.

<sup>125</sup> TERRA, Marcelo. op. cit., 2012, p. 505-507.

<sup>126</sup> FRANCO, J. Nascimento; e GONDO, Niske. op. cit., 1991, p. 16.

elencados no seu artigo 32<sup>127</sup>, tipificando-a como contravenção relativa à economia popular, nos termos do artigo 66, inciso I da mesma lei<sup>128 129</sup>.

Pedro Elias Avvad diz que a Lei n. 4.591/64 cria a permuta local, que é a promessa de venda do terreno (no todo ou em parte) com o pagamento do preço (total ou parcial) realizado por meio da promessa de construir e entregar unidades prontas no local<sup>130</sup>.

Como se vê, ainda que esteja comentando a operação de permuta, o autor usa a expressão *venda com pagamento de preço*. Não se sabe se propositalmente ou equivocadamente. E ainda assegura:

Via de regra, o proprietário reserva para si uma parte do terreno, que corresponderá às frações a serem vinculadas às unidades que lhe caberão na incorporação, transferindo, para o incorporador, a fração de terreno restante, que será permutada pela construção (benfeitorias) das unidades que caberão ao dono do terreno e que corresponderão à fração retida<sup>131</sup>.

O autor esclarece: como as unidades ainda não existem no momento da negociação, o meio hábil é a promessa, que será definitiva quando da conclusão da obra. Para ele, “concluídas as obras e obtido o habite-se, o proprietário recebe a quitação da construção das unidades que lhe caberão, e efetiva a venda, ao incorporador, ou aos cessionários [...] das frações de terreno compromissadas, concluindo-se [...] a permuta”<sup>132</sup>.

Melhim Namem Chalhub diz que o contrato de permuta e o contrato de promessa de permuta foram regulamentados para as incorporações imobiliárias nos termos do art. 32, *a*, e art. 39, da Lei

<sup>127</sup> Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos (...).

<sup>128</sup> Art. 66. São contravenções relativas à economia popular, puníveis na forma do artigo 10 da Lei nº 1.521, de 26 de dezembro de 1951:

I - negociar com o incorporador frações ideais de terreno, sem previamente satisfazer às exigências constantes desta Lei (...).

<sup>129</sup> ZORZI, Juliano. *op. cit.*, 2013, p. 37 e 38.

<sup>130</sup> AVVAD, Pedro Elias. *op. cit.*, 2014, p. 588.

<sup>131</sup> *Ibidem*, p. 589.

<sup>132</sup> *Ibidem*.



4.591/64, bem como do art. 483, do Código Civil (que trata da compra e venda de coisa futura<sup>133</sup>), uma vez que, antes disso, só eram admitidas a permuta ou promessa de permuta que objetivavam coisa já existente e não futura:

A alínea *a* do art. 32, ao tratar da titularidade sobre o terreno, para efeito de realização de incorporação imobiliária, indica, além do título de propriedade, também o da “promessa, irrevogável, de compra e venda ou de cessão ou de permuta”. O art. 39, por sua vez, cuida das incorporações em que a aquisição do terreno se faça mediante permuta de unidades a serem construídas no local[...].

Os efeitos jurídicos da promessa de permuta, para fins de incorporação imobiliária, são idênticos aos da promessa de compra e venda irrevogável<sup>134</sup>.

Não obstante, o autor demonstra que no mercado existem outras modalidades de negócio que não a permuta e a promessa de permuta:

Para atender a essa modalidade de negócio, em que o proprietário de determinado terreno entrega-o a um incorporador para, em troca, receber unidades a serem construídas no local, é também comum no mercado uma outra estrutura formal de negócio, embora com a mesma causa e os mesmos efeitos da permuta tradicional: [...] o proprietário contrata a venda, ou promessa de venda, do terreno, na sua totalidade, ao incorporador, e, em ato subsequente, o incorporador, já como titular do terreno, contrata com o antigo proprietário uma promessa de compra e venda, ou promessa de dação, de determinadas unidades a serem construídas, obrigando-se a vender ou a dar ao antigo dono do terreno as unidades equivalentes

---

<sup>133</sup> “Por analogia à regra do art. 533 do Código Civil, que manda aplicar à permuta as disposições referentes à compra e venda, com as necessárias adaptações, aplicam-se às promessas de permuta as regras relativas às promessas de compra e venda” (CHALHUB, Melhim Namem. op. cit., 2012, p. 226).

<sup>134</sup> CHALHUB, Melhim Namem. op. cit., 2012, p. 225-226.

ao preço do terreno [...] <sup>135</sup>.

No entanto, faz uma crítica veemente a essa prática, alegando que não seria possível permutar coisa existente por coisa ainda futura, aduzindo que é imprópria ao negócio da incorporação, e que, além disso, cria risco para o proprietário do terreno, que transmite sua propriedade ao incorporador, restando apenas como titular de um direito de crédito de difícil realização <sup>136</sup>.

Nesse cenário, em geral adota-se aqui a linhada maioria dos doutrinadores acima mencionados, aquela que se baseia na premissa de que o contrato ora analisado, referente a concessão de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas, trata-se de uma verdadeira permuta ou de um contrato preliminar de compromisso de permuta.

Tal conclusão foi atingida tanto por exclusão (definindo-se o tipo de contrato que não pode ser) como por definição do que esse contrato realmente significa.

Na análise por exclusão, ponderam-se dois tipos de contrato: compra e venda e dação em pagamento, porque são as únicas duas espécies contratuais que até certo ponto poderiam enquadrar-se na operação ora analisada. No entanto, constata-se que o contrato analisado não pode ser compra e venda, uma vez que não detém um preço, e não pode ser dação em pagamento, em razão da intenção das partes que desde o início pretendem permutar o terreno pelas unidades futuras, não havendo que se falar em prestação primária substituída por pagamento <sup>137</sup>.

Por definição, o contrato analisado coincide exatamente com o conceito que se adotou sobre permuta: contrato firmado entre partes que se comprometem em entregar um bem para receber outro, sem que haja dinheiro no objeto, o qual vai servir unicamente como complemento, e não como a base do contrato. Ou seja, o contrato de concessão de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas detém todas as características que diferenciam uma permuta de qualquer outra espécie: há uma troca de um bem por outro, sem preço como elemento principal.

---

<sup>135</sup> Ibidem, 2012, p. 226.

<sup>136</sup> Ibidem, p. 227.

<sup>137</sup> Logo adiante serão aprofundadas essas diferenças entre o contrato de permuta e a compra e venda e o contrato de permuta e a dação em pagamento.

### **2.6.2 Permuta de unidades prontas**

A modalidade de permuta de unidades prontas não foi abordada em nenhuma das obras estudadas, tendo sido apenas mencionada como existente na prática do mercado imobiliário. Não se sabe se isso ocorre por ausência de controvérsia ou se por outros motivos. No entanto, ainda assim, entende-se que é importante enfatizá-la enquanto tipo de permuta imobiliária, uma vez que sua tributação também será analisada neste trabalho.

Aparentemente, a controvérsia se concentra na permuta de terreno por unidades imobiliárias inexistentes no momento da contratação.

Nesse cenário, a permuta de unidades prontas nada mais é que a troca de imóveis já existentes, tanto entre pessoas jurídicas como entre pessoa jurídica e pessoa física.

### **2.6.3 Permuta sem torna ou com torna**

A permuta imobiliária pode ser realizada com ou sem complemento ou compensação em dinheiro, o qual se denomina torna. A torna em si não tem pertinência direta com o tema central aqui estudado, uma vez que a hipótese que se pretende verificar neste trabalho diz respeito à tributação do imóvel nas operações de permuta, e não da torna que lhe é complementar, como se verá a seguir. Ainda assim, entende-se que é relevante abordá-la com algum destaque, essencialmente para que se tenha uma compreensão da operação comercial em si, a qual é fortemente realizada com a presença da torna. Além disso, pretende-se identificar quando e como a torna pode desnaturar a permuta.

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<sup>138</sup>.

---

<sup>138</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t. 1- 4, p. 512.

A *torna* ocorre usualmente quando os objetos do contrato de permuta não representam valores idênticos. Por exemplo: se *A* permuta com *B* um terreno no valor de R\$ 600.000,00 em troca de um apartamento no valor de R\$ 550.000,00, as partes podem estipular um acréscimo em dinheiro no valor residual de R\$ 50.000,00. Esse acréscimo pode ser pago tanto pelo proprietário como pela incorporadora, sendo esta última hipótese mais comum.

A permuta não se descaracterizará se a contraprestação consistir em coisa acrescida de torna, para fins de correspondência dos valores: “O que é preciso é que o bem não pecuniário seja o objeto do contrato, em primeiro plano”<sup>139</sup>.

E como medir se o bem não pecuniário está em primeiro plano? São três posicionamentos sobre esta questão: 1. A definição da natureza do contrato depende se a torna é de valor superior ou inferior ao valor da coisa a que se vem crescer (se o valor for superior, o contrato será de compra e venda)<sup>140</sup>; 2. A definição da natureza do contrato depende da intenção das partes<sup>141</sup>; ou 3. A definição da natureza do contrato depende se o valor residual exceder ou não *flagrantemente* o valor da coisa (em caso afirmativo, o contrato será de compra e venda).

Caio Mário da Silva Pereira discorre sobre o tema:

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

---

<sup>139</sup> MIRANDA, Pontes de. op. cit., 1984b, t. 39, p. 379.

<sup>140</sup> Nesse sentido Sylvio Capanema de Souza cita doutrinadores, em sua maioria estrangeiros, como Pothier, Laurent, Aubry et Rau, Troplong, e os brasileiros Pontes de Miranda, em seu *Tratado de Direito Privado*, 1962, t. 34, e João Manuel Carvalho Santos, em seu *Código Civil Brasileiro Interpretado*, v. 16, Direito das obrigações (arts. 1.122-1.187), 13. ed., nota 1 do art. 1.164. Rio de Janeiro: Frei Bastos, 1991, p. 279.

<sup>141</sup> Nesse sentido, Sylvio Capanema de Souza cita Marcadé, em seus comentários ao Código de Napoleão; FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. op. cit., 2016, v. 4, p. 673; e AZEVEDO JÚNIOR, José Osório de. op. cit., 2005, p. 136. E ainda: “o intérprete deve contextualizar o negócio jurídico e observar as circunstâncias negociais, os usos do tráfico e a boa-fé das partes. Após essa investigação, incumbe-lhe buscar a *intenção consubstanciada* no negócio, à luz da teoria da confiança, observando o real sentido do acordo de vontades” (RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t. 1 – 4, p. 512).

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 a 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<sup>142</sup>.

O autor opta pela última posição, que considera intermediária, e afirma que há quem aplique o posicionamento 1 e, alternativamente, o posicionamento 2 (quando o valor residual é igual ao do bem, prevalece o critério da intenção das partes)<sup>143</sup>. E arremata:

Essa discussão, atualmente, e em nosso sistema, perde muito de seu interesse prático, tendo em vista a equiparação feita pelo Código Civil dos regimes jurídicos da compra e venda e da permuta, em razão de suas afinidades.

Qualquer que seja a definição ou o título do contrato, quando diferentes os valores das coisas, e existindo reposição em dinheiro, as consequências jurídicas serão praticamente as mesmas[...]<sup>144</sup>.

Quando tratada permuta com torna (que denomina permuta

<sup>142</sup> O autor destaca. PEREIRA, Caio Mário da Silva. op. cit., 2017, v. 3, p. 175 e 176.

<sup>143</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 12-14, *passim*.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 14.

mista), Otávio Luiz Rodrigues Junior analisa três diferentes maneiras de qualificá-la. Assim, primeiro o autor trata do critério objetivo segundo o qual, havendo dinheiro, o contrato de permuta se desnatura, independentemente da relação de preponderância com a coisa<sup>145</sup>. Após, trata do critério subjetivo de acordo, no qual se deve investigar a intenção das partes (*animus* de permutar ou de vender), e ressalta 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”<sup>146</sup>:

Um outro exemplo de aplicação do critério subjetivo é encontrável diariamente nos anúncios classificados do mercado de imóveis. Frequentemente as construtoras, através de corretores, anunciam a venda de apartamentos, admitindo como pagamento um valor em dinheiro e o complemento do valor do imóvel com outro imóvel ou com veículo automotor. A intenção da construtora não é permutar e sim vender. Por questões de conjuntura econômica nacional ou inerentes à própria empresa, consente-se em combinar dinheiro com objeto não-monetário, como uma forma de encerrar as atividades de divulgação e venda de um determinado empreendimento imobiliário sem grande sucesso<sup>147</sup>.

O autor trata ainda do critério matemático ou aritmético, que utiliza como parâmetro para definir a natureza da operação o percentual de dinheiro utilizado no negócio<sup>148</sup>. Por fim, apresenta solução teórica que combina os aspectos quantitativo e volitivo: inicialmente, o intérprete deve contextualizar o negócio jurídico e observar as circunstâncias negociais, os usos do tráfico e a boa-fé das partes; após essa investigação, incumbe-lhe buscar a *intenção consubstanciada no negócio*, à luz da teoria da confiança, observando qual é o real sentido do acordo de vontades; em caráter supletivo a esse procedimento, é de

---

<sup>145</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t. 1 – 4, p. 509.

<sup>146</sup> Ibidem.

<sup>147</sup> Ibidem, p. 510.

<sup>148</sup> Ibidem, p. 511.

todo conveniente syndicar a natureza do neg6cio à luz do crit6rio quantitativo<sup>149</sup>.

Orlando Gomes fala do tema descrevendo apenas dois crit6rios sobre a natureza do contrato para os casos em que h3 torna: 1. Crit6rio objetivo do maior valor (compra e venda quando a parte em dinheiro 6 maior que o valor do bem); e 2. Crit6rio subjetivo relativo à inten73o das partes (o autor chama aten73o para a dificuldade de aplicar esse crit6rio)<sup>150</sup>.

Humberto 3vila e Pontes de Miranda<sup>151</sup> ensinam que o contrato deve ter como elemento mais relevante o objeto para que mantenha a natureza de permuta. “[...] deve-se atentar para a preval6ncia do interesse das partes: se o foco da contraprestaç3o recebida 6 a coisa (objeto) ou dinheiro)<sup>152</sup>. 6 a inten73o das partes que prevalece”<sup>153</sup>.

Como j3 foi dito anteriormente, a Receita Federal, em sua Instru73o Normativa n. 107 de 1988 – que disp6e sobre os procedimentos adotados na determina73o do lucro real das pessoas jur6dicas e do lucro imobili3rio das pessoas f6sicas, nas permutas de bens im6veis – diz que a permuta consiste em “toda e qualquer opera73o que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobili3rias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro”.

A mesma Instru73o Normativa, no item 1, 1.1, delibera que a permuta n3o se descaracteriza com a torna.

Ademais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais j3 decidiu que “para que fique caracterizado o contrato de permuta com pagamento de torna, em vez de compra e venda, 6 necess3rio que a coisa seja o objeto predominante do contrato e n3o o montante em dinheiro”<sup>154</sup>.

<sup>149</sup> Ibidem, 2008, p. 508.

<sup>150</sup> GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 326.

<sup>151</sup> MIRANDA, Pontes de. op. cit., 1984a, p. 383.

<sup>152</sup> GRUNEWALD, Barbara. Kaufrecht. T6bingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 41. In: 3VILA, Humberto. **Contribui73es e Imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. S3o Paulo: Malheiros, 2015, p. 250.

<sup>153</sup> 3VILA, Humberto. **Contribui73es e Imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. S3o Paulo: Malheiros, 2015, p. 250 e 251.

<sup>154</sup> CARF, Processo 11516.000095/2004-18, Ac6rd3o 103-22.974, Rel. Aloysio Jos6 Perc6nio da Silva, 25/04/2007. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

No presente trabalho adota-se a premissa semelhante à de Caio Mário da Silva Pereira, acima exposta, mas com algumas particularidades. Parte-se da ideia de que a torna, enquanto verdadeiro *complemento* em dinheiro, não desnatura a permuta, mas que o complemento em dinheiro, enquanto *essência* de um contrato, desnatura a torna e, por conseguinte, a permuta.

Nessa linha, para que se considere ocorrida uma verdadeira permuta e uma verdadeira torna, o valor do bem imóvel deve ser *necessariamente* maior do que o valor do complemento em dinheiro.

Assim, deve-se analisar individualmente o caso concreto para averiguar o que *prepondera na operação realizada entre as partes: se o bem imóvel ou se valor em dinheiro*. Entende-se que essa é a forma de apreciação que mais preserva a segurança jurídica.

Convém salientar que, possivelmente, os contratantes denominem, por exemplo, de contrato de compra e venda o que, na verdade, pretendiam chamar de permuta. E vice-versa. Assim, deve-se avaliar a intenção verdadeira das partes, de modo que o que está formalizado não necessariamente legitima ou confirma a situação fática existente (aqui não importa o nome que as partes derem ao negócio jurídico, mas os termos em que ele foi feito). Aliado a isso, deve-se averiguar se a situação fática existente legitima a intenção das partes.

## 2.7 DIFERENÇA ENTRE PERMUTA E COMPRA E VENDA

É chegada uma hora crucial do presente trabalho, na qual se fará um paralelo entre a permuta e a compra e venda, na intenção de definir se essas operações podem ou não podem ser equiparadas. Essa análise partirá das premissas aqui adotadas acerca da permuta e importará, principalmente, no que se irá definir para fins de tributação dessa operação imobiliária a título de IRPJ.

O Código Civil disciplina a compra e venda a partir do seu art. 481 até o seu art. 532. No art. 481<sup>155</sup>, define que no contrato de compra e venda um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro contratante a pagar certo preço em dinheiro.

Nesse diapasão, todo contrato de compra e venda faz nascer uma obrigação de dar do vendedor, que permite a transferência do

---

<sup>155</sup> Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.



domínio e que exige uma contraprestação do comprador, concebida pelo pagamento em dinheiro. Nesse cenário, na compra e venda “o preço apresenta-se tão essencial quanto o consentimento das partes e a determinação do objeto”<sup>156</sup>.

Por outro lado, ao tratar da permuta, o Código Civil dedica apenas um dispositivo (art. 533), que, por sinal, define que se lhe aplicam as disposições destinadas à compra e venda, com apenas duas ressalvas: uma relativa ao rateio das despesas do contrato, e outra no que tange à proibição de contratos entre ascendente e descendente com valores desiguais:

#### 4. Despesas do contrato

Ao contrário do que ocorre com a compra e venda (art. 490), em que as despesas com o contrato ficam a cargo de uma das partes, na permuta ocorrem elas por metade a cada um dos contratantes, o que é compreensível, pois cada um deles é, a sua vez, comprador e vendedor, o que faz ver que a solução da lei é mais natural.

Mas as partes podem regular seus interesses como bem convierem.

No que diz respeito ao imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, de competência municipal – CF, art. 156, II -, cada permutante paga sobre o bem que está adquirindo.

#### 5. Negócio entre ascendente e descendente

O Código é menos severo com as partes na permuta do que na compra e venda – art. 496 – quando envolvidos ascendentes e descendentes. Aqui não há vedação do negócio jurídico propriamente dito. A anulabilidade só vai alcançar o contrato de permuta se os valores forem desiguais.

Também foi omitida a exigência de consentimento expresso constante do art. 496<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup> FIORANELI, Ademar. Da compra e venda no registro imobiliário. In: DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral, registro imobiliário**: aquisição da propriedade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 3. (Doutrinas essenciais).

<sup>157</sup> AZEVEDO Júnior, José Osório de. op. cit., 2005, p. 137.

Resta avaliar a que título essa regra se aplica. Certamente ela não pode ser interpretada de forma restritiva, sendo necessárias adaptações, pois, há diferenças bem marcantes entre a permuta e a compra e venda que não podem ser deixadas de lado nessa hora. A principal delas refere-se à relação indissolúvel da coisa com preço que ocorre na segunda modalidade, mas é dispensada na primeira. Ela faz com que os dois contratos se distingam na função econômico-social, e na causa, uma vez que na compra e venda obtém-se uma coisa em troca de dinheiro e na permuta dá-se uma coisa por outra<sup>158</sup>.

São diversos os autores que apontam como principal diferença entre compra e venda e permuta a existência ou não de preço<sup>159</sup>.

Nessa linha, a norma enunciada no art. 533 do Código Civil deve ser encarada como se tivesse dito “onde couber”<sup>160</sup>, havendo ressalvas na aplicação analógica das regras da compra e venda à permuta preconizada no Direito Civil, apesar de não existir previsão legal para tanto, pois “nem todas as disposições da compra e venda podem ser seguidas pelo contrato de permuta”<sup>161</sup>.

Enfim, analogia entre compra e venda e troca não quer dizer identidade, uma vez que é impossível submeter *totalmente* a troca ao regime legal da *compra e venda*<sup>162</sup>.

No direito alemão e no espanhol<sup>163</sup>, por exemplo, estipula-se uma limitação para utilizar as disposições da compra e venda nos

<sup>158</sup> GOMES, Orlando. **Compra e venda e Troca. Disposições inaplicáveis à troca**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 56-57.

<sup>159</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. op. cit., 2016, v. 4, p. 669; GOMES, Orlando. Op. cit., 2008a, p. 325; JUNQUEIRA, Gabriel José Pereira. **Contratos em geral no novo código civil de 2002 comentado artigo por artigo: teoria e prática**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Leme: Imperium, 2009, p. 140 e 141; LÔBO, Paulo. op. cit., 2011, p. 272; MEZZARI, Mario Pazzutti. op. cit., 2010, p. 111; PINTO, Cristiano Vieira Sobral. op. cit., 2016, p. 385; ROSENVALD, Nelson. Art. 533. In: PELUSO, Cezar. op. cit., 2016, p. 556, *passim*; SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 3 e 4; TERRA, Marcelo. op. cit., 2012, p. 492; e, VENOSA, Sílvio de Salvo. op. cit., 2017a, p. 363-368.

<sup>160</sup> LÔBO, Paulo. op. cit., 2011, p. 275, *passim*.

<sup>161</sup> LIMA, Frederico Henrique Viegas de. op. cit., 2012. (Doutrinas essenciais), v. 3, p. 233, *passim*.

<sup>162</sup> GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 326.

<sup>163</sup> Frederico Henrique Viegas de Lima, p. 234, utiliza-se da seguinte obra para comentar o direito alemão: Enneccerus, Ludwig e Lehmann, Heinrich – *Tratado de Derecho Civil* de Enneccerus, Kipp e Wolff, t.2, v. 2, Parte 1<sup>a</sup>,

contratos de permuta, sendo por previsão legal (no caso da Alemanha<sup>164</sup>) ou por previsão da doutrina e da jurisprudência (no caso do espanhol<sup>165</sup>).<sup>166</sup> Aliás, o *artículo* 1.541, do *Código Civil español* dispõe: “*En todo lo que no se halle especialmente determinado en este título, la permuta se regirá por las disposiciones concernientes a la venta*”<sup>167</sup>.

Ademais, outras diferenças também afastam a compra e venda da permuta, como nos casos de vício redibitório, onde na compra e venda o comprador pode suscitar a resolução do contrato com a restituição ou o abatimento do preço, enquanto na permuta a prejudicada pode suscitar a resolução do contrato, mas volta ao estado anterior<sup>168</sup>.

Para diferenciar o contrato de permuta do contrato de compra e venda, além de adotar o critério *preço* na forma supracitada, Flávio Tartuce adota o critério da *devolução*: “na compra e venda, o vendedor, uma vez entregue a coisa vendida, não poderá pedir-lhe a devolução no caso de não ter recebido o preço, enquanto na troca o tradente terá o direito a repetir o que deu se a outra parte não entregar o objeto

trad. espanhola de Perez Gonzáles Alguer, 3<sup>a</sup> ed. Por José Fernandes Villela, Barcelona: Bosch, 1966, p. 189. Já para comentar o direito espanhol utiliza-se de: TOBEÑAS, José Castan. **Derecho Civil Español**: Común y Foral, 13. ed., Madri: Reus, 1986, t. 4, p. 204-205; e, BERDEJO, V. José Luis Lacruz. **Elementos de Derecho Civil**. Barcelona: Bosch, 1979, v. 3, t. 2, p. 35.

<sup>164</sup> O Código Civil Alemão (BGB), §515, assim determina: “Aplicam-se oportunamente à permuta as disposições sobre a compra e venda”.

<sup>165</sup> Frederico Henrique Viegas de Lima esclarece que no direito espanhol a principal diferença é a inexistência de preço no contrato de permuta. Para corroborar seus ensinamentos cita a jurisprudência e a doutrina espanhola, das quais esta última foi conferida direto na fonte: “La diferencia esencial entre los repetidos contratos radica en la intervención o no intervención del precio em dinero (sentencia de 19 de diciembre de 1956)”. E ainda: “Las demás diferencias que se pueden anotarse se deducen naturalmente de la anterior. Al no Haber precio en la permuta, no pueden distinguirse em Ella lãs cualidades de comprador y vendedor (en la realidad cada uno de los permutantes há de ser considerado como vendedor frente al outro) y la obligación de garantía por evicción, en vez de ser exclusiva del vendedor, es común a ambos contratantes” (TOBEÑAS, José Castan. op. cit., 1986, t. 4, p. 204-205).

<sup>166</sup> LIMA, Frederico Henrique Viegas de. op. cit., 2012. (Doutrinas essenciais), v. 3, p. 234, *passim*.

<sup>167</sup> “Em tudo o que se faz especialmente determinado nesse título, a permuta se regerá pelas disposições concernentes à venda.”

<sup>168</sup> LÓBO, Paulo. op. cit., 2011, p. 273.

permutado”<sup>169</sup>. Ou seja, nos casos de inadimplemento, a permuta se diferencia da compra e venda pela possibilidade de devolver a coisa (exceção do contrato não cumprido).

Henri de Page afirmou que a troca encerra uma dupla venda e que, no fundo, a compra e venda constitui uma verdadeira troca, porém com a particularidade de uma das coisas trocadas ser dinheiro<sup>170</sup>.

Bastante interessante é o que defende Rodrigo Cury Bicalho em seu estudo sobre a permuta imobiliária e a fraude à execução. Para diferenciar a permuta da compra e venda, o autor opta por um caminho diverso dos outros doutrinadores pesquisados, apresentando fundamentos um tanto quanto inovadores na doutrina:

[...] o contrato de permuta difere essencialmente da compra e venda em pelo menos um aspecto: a compra e venda tem por princípio a alienação de bens, que de acordo com a concepção originária de Watcher tem dois ângulos: “o positivo, que é a integração da coisa ao patrimônio do adquirente, e o negativo, que é a redução do patrimônio do alienante”<sup>171</sup>. A permuta não comporta o ângulo negativo da teoria em questão, pois não há redução do patrimônio dos permutantes, mas sim a substituição de um bem por outro, de tal sorte que o patrimônio originário das partes permutantes permanece, em tese, igual após a celebração do contrato de permuta<sup>172</sup>.

Sylvio Capanema de Souza esclarece que a permuta é uma dupla venda porque cada um dos permutantes é, ao mesmo tempo, vendedor e comprador, obrigando-se pela transferência do domínio<sup>173</sup>, mas, mesmo assim, entende que a permuta se subsumirá nas regras da compra e venda *no que couber*<sup>174</sup>.

Humberto Ávila alerta que a aplicação das disposições alusivas à compra e venda ao contrato de permuta pode levar a equívocos com

<sup>169</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**. p. 299.

<sup>170</sup> *Apud* MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. Direito das coisas. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 3, 1a parte, p. 139.

<sup>171</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva. *op. cit.*, 2017, v. 3.

<sup>172</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. *op. cit.*, 2016, p. 381 e 382.

<sup>173</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. *op. cit.*, 2004, v. 8, p. 7.

<sup>174</sup> *Ibidem*, p. 20 e 21.

relação à delimitação desses dois tipos de contratos, de modo que não há dúvida de que as duas operações não se confundem<sup>175</sup>.

Na antiguidade, ao analisar a permuta, Aristóteles observou que, nessas operações “buscar-se-ia um equilíbrio entre a maior e a menor necessidade (desejo) do bem, de um pelo bem de outro, enquanto as relações mediadas pelo dinheiro seriam um “sinalagma” que envolve a mensuração por um elemento externo e que visa à obtenção de lucro”<sup>176</sup>.

Na mesma linha, Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>177</sup> ensina que enquanto na permuta há uma implicação recíproca de interesses específicos (e, por isso, os sujeitos são denominados da mesma forma: permutantes), na compra e venda há um interesse específico contra um interesse genérico representado por um meio genérico: o dinheiro (e, por isso, os sujeitos são denominados de forma diversa: vendedor e comprador):

Na troca, é verdade, como na compra e venda, pressupõe-se equilíbrio econômico. Mas, enquanto na compra e venda esse equilíbrio econômico é referido imediatamente ao mercado (preço de mercado) e tem um sentido objetivo (valor das coisas), o “equilíbrio” na permuta está no recíproco interesse subjetivo (valor para cada permutante)<sup>178</sup>.

No contrato de permuta, até o momento da tradição, cada um dos permutantes assume os riscos a que a coisa que lhe cabe permutar está exposta<sup>179</sup> (pericimento ou deterioração em razão de casos fortuitos, perda ou mora); no contrato de compra e venda os riscos restringem-se ao vendedor<sup>180</sup>.

Aplicam-se à permuta as regras da teoria dos vícios redibitórios (ação redibitória, ação estimatória ou *quantum minoris* e/ou perdas e

---

<sup>175</sup> ÁVILA, Humberto. **Op. cit.**, 2015, p. 249.

<sup>176</sup> ARISTÓTELES. *Política*. I, 9, 1258<sup>a</sup>. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *op. cit.* 2015.

<sup>177</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *op. cit.* 2015.

<sup>178</sup> *Ibidem*.

<sup>179</sup> *Princípio res perit domino*.

<sup>180</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. *op. cit.*, 2004, v. 8, p. 19.

danos) com algumas peculiaridades em relação ao que acontece com a compra e venda tendo em vista a inexistência do preço<sup>181</sup>.

No contrato de permuta aplica-se a garantia de evicção; no entanto, diferentemente da compra e venda, em razão da sua natureza contratual, o permutante evicto pleiteará a devolução da coisa que lhe pertencia, e não do preço pago<sup>182</sup>.

A cláusula de reserva de domínio não se adapta à permuta, sendo aplicável somente à compra e venda de coisa móvel, com pagamento do preço das parcelas<sup>183</sup>.

A necessidade de consentimento do cônjuge, obrigatória para a compra e venda de bem imóvel segundo o art. 1.647 do Código Civil<sup>184</sup>, *pode* ser também uma questão que a distingue da permuta. *Pode*, uma vez que, segundo Sylvio Capanema de Souza, o tema é polêmico a ponto de provocar a concepção de três correntes.

Uma delas defende a dispensa da outorga conjugal no caso da permuta, sob o argumento de que nessa operação não há desfalque no patrimônio, sendo um bem substituído por outro de valor equivalente, não havendo que se falar em alienação. A outra corrente escolhida por esse autor defende a inafastabilidade de autorização conjugal, sob o argumento de que a permuta importa em alienação. A terceira corrente, defendida por Azevedo Marques, entende que a outorga só é dispensada se o imóvel recebido em troca for, no mínimo, de valor igual ao imóvel transferido<sup>185</sup>.

Como já dito anteriormente, o ônus da despesa do contrato é previsto pelo Código Civil de forma diversa comparando a permuta e a compra e venda, o que para Sylvio Capanema de Souza “confirma que os seus regimes, embora parelhos, não são idênticos”<sup>186</sup>.

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald entendem que a aplicação das disposições sobre a compra e venda nas permutas tem razão de ser nas similaridades entre ambas as modalidades contratuais. Afirmam que, nesse cenário, a garantia de responsabilidade pelos vícios redibitórios e pela evicção aplicam-se também às permutas, *com*

<sup>181</sup> Ibidem, p. 21-23.

<sup>182</sup> Ibidem, p. 24.

<sup>183</sup> Ibidem, p. 30.

<sup>184</sup> “Art. 1.647. Ressalvado o disposto no art. 1.648, nenhum dos cônjuges pode, sem autorização do outro, exceto no regime da separação absoluta:

I - alienar ou gravar de ônus real os bens imóveis;”

<sup>185</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 30-33, *passim*.

<sup>186</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 37.

*algumas singularidades.* As regras da compra e venda para as operações entre cônjuges também se aplicam à permuta, desde que os bens façam parte do patrimônio particular de cada cônjuge. Da mesma forma, a regra da compra e venda sobre fração ideal de coisa indivisível *versus* o direito de preferência dos condôminos (art. 504, do Código Civil)<sup>187</sup>.

Cristiano Sobral Pinto tem um entendimento mais simplista:

A dificuldade é quando for rigorosamente meio a meio, ou seja, compra-se um apartamento de R\$ 100.000,00 entregando ao vendedor um terreno e de R\$ 50.000,00 e os restantes R\$ 50.000,00 em dinheiro. Daí surge a dúvida: Isso é permuta ou compra e venda? Depende. Nesse caso, o magistrado, dentro da sua livre convicção, terá que verificar qual a verdadeira intenção das partes, mas, qualquer que seja a opção que o juiz fizer, será inteiramente irrelevante, porque se aplicam à permuta as mesmas regras da compra e venda<sup>188</sup>.

Enquanto o contrato de permuta é sempre comutativo, o contrato de compra e venda pode ser também aleatório, uma vez que a compra e venda pode envolver risco com fundamento nos arts. 458 a 461 do Código Civil, que dispõe sobre os contratos aleatórios<sup>189</sup>. O contrato de permuta é comutativo em razão da intenção dos agentes de dar e receber prestações equilibradas entre si, sendo que eventual diferença de valores não descaracteriza essa qualidade do contrato<sup>190</sup>.

Assim como para Orlando Gomes<sup>191</sup>, Humberto Ávila ensina que os bens trocados não precisam ser de igual valor: “Trata-se de uma troca, em que basta que ambas as partes considerem justo o bem dado em contrapartida, sem necessidade de aferir valores para que se prove a equivalência<sup>192</sup>”.

---

<sup>187</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. op. cit., 2016, v. 4, p. 674 e 675, *passim*.

<sup>188</sup> PINTO, Cristiano Vieira Sobral. op. cit., 2016, p. 386.

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 386 e 387.

<sup>190</sup> ALVIM, Agostinho. op. cit., 1961, p. 273.

<sup>191</sup> GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 268 e 269.

<sup>192</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 249.

O autor justifica assim: se o Código Civil<sup>193</sup> é taxativo ao dispor que uma troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes é anulável, por exclusão, as demais trocas de valores desiguais não o serão. O autor conclui que “a disparidade entre os valores contábeis dos bens não descaracteriza o contrato de permuta, porque basta que as partes entendam que o bem dado em troca é justo enquanto contrapartida pelo bem fornecido.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou nessa linha:

PERMUTA DE BENS E DIREITOS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. PERMUTA DE COTAS E AÇÕES ENTRE EMPRESAS. [...] A permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda, um bem imóvel ou móvel por um direito. A interpretação tributária que restringe à permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital. [...] <sup>194</sup>.

E ainda, enquanto o contrato de permuta é sempre paritário, o contrato de compra e venda pode ser de adesão, “quando uma das partes se limita a aceitar as cláusulas e condições previamente estipuladas pelas outras”<sup>195</sup>.

Como já dito em outra oportunidade, Otávio Luiz Rodrigues Junior ensina que, em regra, sendo a torna um valor acessório, inferior ao valor atribuível à coisa trocada, não desnaturaliza a permuta em uma compra e venda<sup>196</sup>.

---

<sup>193</sup> Inciso II do art. 533.

<sup>194</sup> CARF, Recurso Voluntário, Processo n. 10680.019097/2007-51, Acórdão 2102-001.909, Rel. Giovanni Christian Nunes campos, 18.04.2012.

Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>

<sup>195</sup> Ibidem, p. 387.

<sup>196</sup> RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. op. cit., 2008, t. 1 – 4, p. 508.



Diante de todas essas proposições doutrinárias, entende-se aqui que a permuta e a compra e venda não podem ser equiparadas livremente, devendo a regra do art. 533 do Código Civil ser interpretada e aplicada dentro dos limites criados pelas distinções existentes entre ambas, as quais se resumem no quadro a seguir:

Quadro 1: Compra e venda versus permuta

<b>Compra e venda</b>	<b>Permuta</b>
Objeto: coisa em troca de dinheiro/preço.	Objeto: uma coisa em troca de outra.
Vício redibitório: o comprador pode suscitar a resolução do contrato com a restituição ou o abatimento do preço.	Vício redibitório: o prejudicado pode suscitar a resolução do contrato, mas volta-se ao estado anterior.
Despesas do contrato: salvo cláusula em contrário, ficarão as despesas de escritura e registro a cargo do comprador, e a cargo do vendedor as da tradição (art. 490 do Código Civil)	Despesas do contrato: salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca; (inciso I do art. 533 do Código Civil)
Negócio entre ascendente e descendente: É anulável a venda de ascendente a descendente, salvo se os outros descendentes e o cônjuge do alienante expressamente houverem consentido (art. 496 do Código Civil).	Negócio entre ascendente e descendente: É anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante (inciso II do art. 533).

A premissa de que as operações de compra e venda e permuta não podem ser tratadas irrestritamente de igual forma será de suma importância para a resolução do tema central proposto no presente trabalho, uma vez que, de antemão, tem-se claro que a regra do art. 533 do Código Civil, por si só, não autoriza que ambas as operações sejam tributadas a título de IRPJ como se fossem a mesma coisa porque, como visto, permuta e compra e venda, embora semelhantes, são institutos jurídicos diversos.

Antecipa-se que, conforme será demonstrado no capítulo III, ao contrário do que se conclui, a Receita Federal e algumas jurisprudências encontradas no Poder Judiciário (TRF da 1ª região, por exemplo) adotam premissa diversa de que as operações de permuta, de acordo com o art. 533 do Código Civil, estão sujeitas às mesmas disposições relativas a compra e venda, estando as permutas imobiliárias, portanto, sujeitas, em princípio, à incidência do imposto de renda.

Por outro lado, toda a jurisprudência do TRF da 4ª região vai ao encontro da premissa aqui adotada, de que o art. 533 do Código Civil não permite concluir que a permuta de imóveis produz os mesmos efeitos da compra e venda, inclusive no que se refere ao ingresso de

receitas, restringindo-se a estabelecer que na esfera civil a troca e a compra e venda seriam disciplinadas basicamente pelas mesmas normas, o que não significa dizer que se equivalham.

## 2.8 DIFERENÇA ENTRE PERMUTA E DAÇÃO EM PAGAMENTO

Importante ainda traçar um paralelo entre a permuta e a operação de dação em pagamento.

A dação em pagamento é um meio de extinção das obrigações, consistente na entrega, pelo devedor ao credor, de coisa diversa daquela originariamente pactuada para a quitação da sua dívida<sup>197</sup>. Ela ocorre quando credor e devedor fixam um objeto diferente da obrigação constituída originalmente por ambos.

Trata-se de instituto disciplinado pelos arts. 356 a 359 do Código Civil que se dá na execução da obrigação, quando o devedor, não dispondo da prestação pactuada inicialmente, convencionou com o credor de substituí-la por outra<sup>198</sup>.

Assim, “consentido o credor em receber coisa que não seja dinheiro, em substituição da prestação que lhe era devida, configura-se a dação em pagamento”<sup>199</sup>.

Como se vê, a dação em pagamento ocorre após o credor e o devedor já terem acordado sobre a prestação devida, e antes da execução do contrato. Ambos consentem que a prestação tenha objeto diverso daquele acordado originariamente.

Ou seja, o momento da dação em pagamento é o da execução do contrato e não o do início do negócio. Assim, não se pode acordar uma futura dação em pagamento de áreas construídas.

Há dação em pagamento quando o contrato originário é de compra e venda e, no pagamento, o devedor oferece coisa em vez do preço e o credor aceita.

“[...] não conseguimos vislumbrar na avença uma venda com dação em pagamento, com a substituição da prestação, que seria em dinheiro,

---

<sup>197</sup> DEPERON, Mariana Pazianotto. Dação em pagamento. In: LOTUFO, Renan; NANNI, Giovanni Ettore. **Obrigações**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 441.

<sup>198</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 14.

<sup>199</sup> TERRA, Marcelo. Op. cit., 2012, p. 489.

por outra representada pelas unidades a serem construídas<sup>200</sup>.

Mariana Pazianotto Deperon ensina que a dação em pagamento exige três pressupostos: existência de relação jurídica obrigacional válida e eficaz previamente estipulada (entre credor e devedor); objeto final dado em pagamento diverso da prestação pactuada inicialmente, que tenha a finalidade de extinguir a dívida; consentimento das partes e capacidade para exercer os atos da vida civil<sup>201</sup>.

Há quem confunda a dação em pagamento com a permuta (assim como confundem com a novação e com a compra e venda). Pois bem, chega-se ao ponto central deste tópico.

Mariana Pazianotto Deperon critica essa confusão:

[...] não se pode confundir a permuta com a dação em pagamento, por mais que a doutrina afirme que, se a dação é *rem pro re*, esta deva ser realizada com base nas normas aplicáveis à troca e não à compra e venda, conforme ensinam alguns juristas, como Pontes de Miranda.

Na permuta, um dos contratantes promete ao outro a entrega de uma coisa em troca de outra, não havendo preço, podendo as coisas terem valores distintos, desde que assim seja ajustado entre as partes.

A permuta não se identifica com a dação em pagamento – que é modo de extinção de obrigações e não de constituição de obrigação. As figuras são distintas, especialmente no que se refere à qualificação, caracterização e finalidade<sup>202</sup>.

Antunes Varela também aponta essa confusão/equiparação como algo equivocado, pois não retrata fielmente o perfil psicológico-jurídico das espécies de fato que integram a dação<sup>203</sup>.

A posição que aqui se adotará é de que a permuta não se confunde com a dação em pagamento, em razão da origem desses

<sup>200</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 14.

<sup>201</sup> DEPERON, Mariana Pazianotto. op. cit., 2011, p. 441.

<sup>202</sup> Ibidem, p. 451 e 452.

<sup>203</sup> VARELA, Antunes. **Das obrigações em geral**. 7. ed., reimpressão de 1997. Coimbra: Almedina, 2015, v. 2, p. 183.

negócios: na permuta, o acordo inicial já determina a transferência da propriedade de dois bens, enquanto na dação em pagamento há um contrato original – compra e venda, por exemplo – em que uma das partes se obriga a entregar determinado bem e a outra a pagar o respectivo preço, e, posteriormente, substituir uma das prestações pela entrega de bem de outra natureza (por exemplo: entrega de bem imóvel no lugar de dinheiro).

No entanto, por meio da retromencionada Instrução Normativa n. 107 de 1988 – que dispõe sobre os procedimentos adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis – a Receita Federal determina, em sua Seção III, item 4.1, que são aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, os procedimentos e normas das Seções I e II<sup>204</sup> (aplicáveis às permutas).

---

<sup>204</sup> Registra-se que a norma se aplica desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

- a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;
- b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obter financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

### **3 CAPÍTULO II – O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

Do capítulo anterior para o presente capítulo, o debate transita do direito civil para o direito tributário, uma vez que o tema central permeia ambas as esferas, exigindo esse trânsito para chegara uma conclusão.

Enquanto o capítulo I tratou da permuta no Direito Civil Brasileiro, o capítulo II vai tratar do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – IRPJ, com o objetivo de estudar o tributo em si, dando maior ênfase às empresas optantes pelo lucro presumido.

Para tanto, a análise se dará a partir da história do imposto sobre a renda e dos princípios que informam este tributo, evidenciando-se a capacidade contributiva. Em seguida, tratar-se-á do conceito de renda com base na Constituição Federal, na doutrina e na lei complementar (CTN), abordando, nesse contexto, a definição de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica de renda, com base no art. 43 do CTN.

Construída essa base, a qual se entende relevante para a compreensão do tema principal, o estudo fixará os aspectos gerais do imposto sobre a rendada pessoa jurídica – IRPJ, além de seus regimes tributários de apuração (com ênfase no real e no presumido) e regimes de apuração de resultados/reconhecimento de receita (caixa e competência).

Com tudo isso, pretende-se obter uma compreensão da natureza, dos atributos e da incidência do IRPJ que conduzirá ao tema central a ser abordado no capítulo III, com elementos necessários para uma conclusão bem fundamentada e sistemática.

#### **3.1 A ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL**

Visitar o histórico do imposto sobre a renda no Brasil parece relevante para o presente trabalho, porquanto se conhecerão as suas origens e as verdadeiras intenções que motivaram sua criação.

O imposto sobre a renda propriamente dito foi criado no Brasil durante segunda década do século XX pela Lei orçamentária n.

4.625/1922<sup>205</sup> – emendada no ano de 1923 (art. 3º da Lei 4.783)<sup>206</sup> – e passou de fato a ser exigido em 1924. De acordo com os novos dispositivos, os rendimentos eram classificados da seguinte forma: a) comércio e indústria; b) capitais e valores mobiliários; c) salários

---

<sup>205</sup> “Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem:

I. as pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional;

II. é isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional;

III. será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a) imposto e taxas;

b) juros de dívidas, por que responda o contribuinte;

c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda.

IV. os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de réis) e 20:000\$ (vinte contos de réis) terão dedução de 2% (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cinquenta por cento) da importância normal do imposto;

V. o imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração, o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante da renda e da taxa devida;

VI. a cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior;

VII. o Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efetiva em 1924;

VIII. no regulamento que expedir, o Poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).”

<sup>206</sup> AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2000, p. 255.

públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração; e d) exercício de profissões não comerciais<sup>207</sup>.

Interessante o fato contado por Ubaldo Cesar Balthazar, de que se deu, na verdade, em razão da necessidade de amenizar as deficiências do Erário e não como meio de equilibrar as riquezas das pessoas<sup>208</sup>.

No mesmo sentido, Fernando José Amed<sup>209</sup> afirma que o imposto sobre a renda individual do cidadão foi admitido no Brasil para reduzir as crônicas dívidas do Erário<sup>210</sup>. Além disso, o imposto veio em nome da “manutenção de uma situação favorável para os poucos que se integram junto ao poder”.

Percebe-se que, notoriamente, na criação do imposto sobre a renda no Brasil – se forem considerados os motivos para tanto – não foram priorizados os preceitos do princípio da capacidade contributiva, hoje tão básico e tão consolidado.

Por outro lado, a criação desse imposto adveio de debates sobre a criação de um Estado nos moldes iluministas<sup>211</sup>, ou seja, atrelado à ideia de que “os homens podem caminhar para a existência de uma sociedade mais justa, na medida em que se equilibre o acesso de ricos e pobres à riqueza produzida por uma nação”<sup>212</sup>.

Antes disso, durante o Império (1822-1889), houve outros impostos que se assemelhavam ao imposto sobre a renda: em 1843, “foram instituídos impostos sobre rendimentos (impostos sobre subsídios, vencimentos e dividendos; estes só atingiam as pessoas que recebessem vencimentos dos cofres públicos)”; em 1867 – na época da Guerra do Paraguai – foi instituído ainda o imposto pessoal, “cobrado de cada nacional residente no Império e que tivesse por sua conta casa de habitação arrendada ou própria, ainda que nela não morasse”<sup>213</sup>; em

<sup>207</sup> Ibidem, p. 255.

<sup>208</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 2. ed. Florianópolis: Conceito, 2013, p. 81.

<sup>209</sup> AMED, Fernando José. op. cit., 2000, p. 247.

<sup>210</sup> Ibidem, p. 247.

<sup>211</sup> Ou seja, centrado em ideais como liberdade, progresso, fraternidade e governo constitucional.

<sup>212</sup> AMED, Fernando José. op. cit., 2000, p. 250.

<sup>213</sup> “Já em 1867, durante o Segundo Império, Francisco de Montezuma, o Visconde de Jequitinhonha, conselheiro de D. Pedro II, fazia praça que, embora ninguém goste de contribuir com somas de dinheiro para a manutenção do Estado, havia boas possibilidades de o IR vingar, pois acreditava que “entre nós, há muita gente que antes quer parecer que é rica, do que confessar que é pobre” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto**

1891“foram retomadas as discussões quanto à criação do IR”, quando Rui Barbosa e Rodrigues Alves, sem muita força, atuaram em defesa da sua instituição; em 1921 criou-se um imposto sobre o capital (juros, lucro líquido das sociedades, lucro de fábricas etc.), em função da “grave crise econômica enfrentada pela Primeira Guerra Mundial”<sup>214</sup>.

### 3.2 PRINCÍPIOS QUE INFORMAM O IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONCEITO DE RENDA

A União tem competência para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, que deverá ser devidamente informado pelos princípios da generalidade, universalidade e progressividade. É o que dispõe o art. 153, inciso III e § 2º da Constituição Federal<sup>215</sup>. Em tal cenário, cabe aqui uma análise do que esses princípios representam para que se possa, posteriormente, analisar o conceito de renda em si.

O princípio da generalidade quer dizer que o imposto sobre a renda deverá incidir sobre a renda e os proventos de toda e qualquer pessoa que realize sua hipótese de incidência.

Já o princípio da universalidade exige que o patrimônio do contribuinte seja considerado globalmente, de modo que o imposto

**sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 23 e 24).

Desconhecemos se o Visconde tinha ou não razão. O fato é que o IR acabou consolidando-se em nosso país e, cobrado das pessoas físicas e jurídicas, é responsável por significativa parte da arrecadação federal.

<sup>214</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. op. cit., 2013, p. 81 e 82.

<sup>215</sup> São princípios também norteadores do imposto sobre a renda: a legalidade (art. 5º, II, e, art. 150, I, da Constituição Federal); a anterioridade (art. 150, III, *b*, da Constituição Federal); a irretroatividade (art. 150, III, *a*, da Constituição Federal); e a isonomia/igualdade (art. 5º, *caput*, e, art. 150, II, da Constituição Federal).

O princípio da igualdade consta na Constituição Federal em diferentes momentos: dentre os direitos e garantias fundamentais (artigo 5º); no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional (art. 150, II), proibindo tratamento desigual entre contribuintes equivalentes; enquanto princípio derivado, na uniformidade dos tributos federais (art. 151, I); na vedação à diferenciação tributária em razão da procedência dos bens ou serviços (artigo 152); na capacidade contributiva (art. 145, §1º); e na progressividade e generalidade (art. 153, §2º, I) (LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 32).



sobre a renda alcance todas as espécies de rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, no território nacional e no estrangeiro<sup>216</sup>.

A progressividade, por sua vez, consiste em princípio que permite personalizar o imposto sobre a renda, uma vez que, quanto maior a base de cálculo do imposto sobre a renda, maior será a alíquota aplicável; as deduções também cumprem o papel desse princípio<sup>217</sup>.

Todos esses princípios relacionam-se com o núcleo da hipótese de incidência e com os aspectos quantitativos e temporais do imposto sobre a renda.

### 3.3 A CONSTITUIÇÃO E O CONCEITO DE RENDA

Percorre-se aqui grande parte da doutrina mais relevante que examina a existência ou não de um conceito constitucional de renda, destacando-se os posicionamentos existentes sobre o tema, para definir a linha que será adotada no presente trabalho. É importante definir a renda, por sua ligação direta com o conceito de receita bruta – que é de suma importância para esta pesquisa – e, por conseguinte, com a hipótese de incidência do imposto de renda, tema central deste trabalho.

A Constituição indica conteúdos semânticos mínimos para a criação do tributo, que devem ser observados pelo ente tributante. Nesse cenário, Roque Antônio Carrazza defende que a regra matriz do imposto sobre a renda, assim como de todos os outros tributos, está na Constituição Federal<sup>218</sup> e, por conseguinte, critica genericamente os doutrinadores que atribuem liberdade ao legislador federal para formular o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza, de forma a refutar qualquer noção constitucional a respeito do assunto.

Para ele, “laboram em equívoco, pois, os que sustentam que configura renda e proventos de qualquer natureza, tudo quanto a lei

---

<sup>216</sup> “Universalidade diz respeito à totalidade dos elementos positivos ou negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado por lei” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 214.

<sup>217</sup> A progressividade difere da proporcionalidade, uma vez que esta última é atingida com a aplicação de uma alíquota só sobre a base de cálculo.

<sup>218</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2009, p. 38.

assim considera”, adotando a chamada teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza:

A matéria gravataria, assim, em torno da discricionariedade do legislador, a quem caberia definir, sem maiores peias, a *hipótese de incidência* do imposto.

Com devido acatamento, ousamos discordar, já que estamos convencidos de que há, sim, uma noção constitucional de *renda e proventos de qualquer natureza*, que não pode deixar de ser considerada (seja pelo legislador complementar nacional, seja pelo ordinário federal)<sup>219</sup>.

Partem da mesma premissa autores como Hugo de Brito Machado<sup>220</sup>, Roberto Quiroga Mosquera<sup>221</sup> e José Artur Lima Gonçalves<sup>222</sup>.

Adotando um posicionamento menos extremo (e mais intermediário), Luiz Cesar Souza de Queiroz acredita que a Constituição utilize expressões com o propósito específico de esclarecer o conceito de renda, embora mantenha boa dose de indeterminação. Ainda assim, o autor entende que a Constituição tem características definitórias que informam limites, que permitem identificar e diferenciar o conceito de renda<sup>223</sup>.

Edmar Oliveira Andrade Filho adota posicionamento também intermediário, mas com base em fundamentos diversos. O autor afirma que a Constituição não contém elementos linguísticos para que se saiba

---

<sup>219</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>220</sup> “Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e proventos importa em deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo [...]” (MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha tributária, v. 11, n. 248).

<sup>221</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 117.

<sup>222</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323.

<sup>223</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: perfil constitucional. In: **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, 3 v, v. 1, p. 464.

qual o sentido semasiológico<sup>224</sup> de *renda* e *proventos de qualquer natureza*, uma vez que esses termos têm mais de uma significação e que existem teorias econômicas ou financeiras que podem contribuir no conceito de *renda* utilizado no texto constitucional<sup>225</sup>. Nas palavras do autor: “Parece claro que o texto constitucional alberga, de fato, um conceito constitucional de renda, mas este conceito não seria unívoco a ponto de que se permitisse afirmar que ao legislador infraconstitucional nada mais restaria fazer”<sup>226</sup>.

Conforme alerta José Maurício Carvalho, alguns autores como Horácio A. García, divulgam que Rubens Gomes de Sousa adotou teoria legalista, pois defendeu que renda seria o que a lei infraconstitucional dissesse<sup>227</sup>; no entanto, nas palavras de Eduardo Schoueri, na verdade, para o autor brasileiro:

“a renda será disponibilidade econômica sobre valores em dinheiro ou que possam ser avaliados em dinheiro, que sejam provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e que esteja compreendida na definição legal. A definição legal, portanto, é o último passo no conceito de renda de Rubens Gomes de Sousa, e não a primeira, como entendera Horácio A. García Belsunce. [...] dentro do conceito econômico renda será o fenômeno descrito pelo legislador. A lei restringe-se, portanto, ao conceito econômico;

---

<sup>224</sup> “Semasiologia: estudo da significação cuja metodologia de análise parte das formas linguísticas para indicar as noções ou conceitos a elas correspondentes; sematologia” (Dicionário de Português licenciado para Oxford University Press Copyright © 2012 Editora Objetiva, under licence to Oxford University Press. All Rights reserved).

<sup>225</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda: acréscimos patrimoniais sob a forma de receitas, lucros, ganhos e transferência de capital. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: questões pontuais no curso da APET. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 98 e 99.

<sup>226</sup> Ibidem, p. 99.

<sup>227</sup> “[...] não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda” (SOUZA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 339 – 346, 1970, p. 339).

o limite do conceito legal de renda é econômico. Ainda assim, nem toda renda econômica o será juridicamente, se não for reconhecida pelo legislador.<sup>228</sup>

Por outro lado, Pedro Anan Junior aduz que a Constituição Federal não traz o conceito de renda nem de proventos de qualquer natureza, mas delinea esses termos com base no princípio da capacidade contributiva, da universalidade e da progressividade, dizendo ainda que o conceito de renda é traçado pelo CTN no art. 43<sup>229</sup>. No mesmo sentido ensinam Leandro Paulsen<sup>230</sup> e Thiago Duca Amoni<sup>231</sup>.

André Milchtein apresenta um ponto de vista extremo e bem diverso dos demais, uma vez que para ele não existe *a priori* conceito constitucional de renda sob nenhuma perspectiva. Para tanto, utiliza-se de linguagem algébrica e demonstra que o termo constitucional “renda e proventos de qualquer natureza” comporta-se analogamente à acepção de “Tû-Tû” – enquanto termo intermediário entre causas e consequências – cujo significado é indiferente:

[...] sob a ótica da Ciência do Direito Positivo é impossível se formular um conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, e

---

<sup>228</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). In: ABREU, José Maurício Carvalho. **A base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas: análise à luz da competência tributária e do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica–PUC-SP, São Paulo, 2010, p. 91 e 92.

<sup>229</sup> ANAN JUNIOR, Pedro. Regras Gerais da Dedutibilidade de Despesas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). op. cit., 2006, p. 346.

<sup>230</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 288.

<sup>231</sup> AMONI, Thiago Duca. Conceito de renda na visão da jurisprudência brasileira. **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**, Belo Horizonte, v. 13, n. 77, p. 93-106, set./out. 2015, p. 94.

com supedâneo em Ross (2004)<sup>232</sup> e Lindahl e Odelstad (2000a) e (2000b)<sup>233</sup>, [...] a função da positivação na Constituição Federal da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, *viz*: introduz-se a concepção de termos intermediários”: palavras desprovidas de significados ou referências empíricas, mas que no Direito Positivo comportam-se como elementos de relação entre causas e consequências.

[...]

A expressão “renda e proventos de qualquer natureza” comporta-se como Tû-Tû, termo intermediário entre causas e consequências jurídicas, cuja definição proceder-se-á exclusivamente pelo legislador complementar, *ex vi* do art. 146, da Constituição Federal<sup>234</sup> e nos termos da sistemática de repartição de competência tributária entre pessoas políticas<sup>235</sup>.

<sup>232</sup> ROSS, Alf. **Tû-Tû**. Harvard Law Review, v. 7, p. 812-825, 1957.

<sup>233</sup> LINDAHL, Lars; ODELSTAND, Jan (2000a). **An algebraic analysis of normative systems**. Ratio Juris, v. 13, n. 3, p. 261-278; LINDAHL, Lars; e, ODELSTAND, **Normative systems represented by Boolean quasi-orderins**. Nordic Journal of Philosophical Logic, v. 5, n. 2, p. 161-174.

<sup>234</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, §§ 12 e 13, I, e da contribuição a que se refere o art. 239.

[...].”

<sup>235</sup> MILCHTEIM, André. O conceito constitucional de “rênda-rênda”. Estudos e Comentários. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 115, p. 184-195, 2012, *passim*.

Ao estudar a compensação de prejuízos fiscais, Humberto Ávila tratou da construção do conceito constitucional de renda e afirmou que a concepção doutrinária de renda passou por três etapas: primeiro econômica, depois legislativa e, por fim, constitucional. Nesse quadro, a definição de renda deve ser construída com base no art. 153, III, da CF, nos princípios constitucionais fundamentais e gerais (da dignidade humana, da proteção da propriedade e da liberdade, igualdade, proporcionalidade e razoabilidade), nas regras de competência (delimitação positiva – art. 153, III, da CF e art. 43, do CTN, e negativa – com base na distinção do conceito de renda e outras hipóteses de incidência previstas na CF que não podem ser renda, como patrimônio, capital, faturamento e lucro<sup>236</sup>) e nas normas que delimitam a hipótese material de incidência do imposto sobre a renda (art. 43, do CTN, que delimita os elementos da hipótese constitucional de incidência do imposto sobre a renda)<sup>237</sup>.

Sobre as teorias acima e o conceito de renda, Ricardo Mariz de Oliveira entende que a doutrina se divide em dois polos opostos: um deles diz não existir conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza; o outro acredita em um conceito constitucional que limita o legislador infraconstitucional. Ambos têm valor científico, mas nenhum conseguiu apresentar uma conclusão pacífica e capaz de solucionar todos os embates dos casos práticos<sup>238</sup>.

O autor faz uma ressalva sobre encontrar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza em princípios como o da capacidade contributiva, o da proibição ao confisco e o da garantia do mínimo existencial, dizendo que significa buscar a definição em requerimentos não específicos do imposto sobre a renda<sup>239</sup>.

Para entender o sentido da norma constitucional que trata do imposto sobre a renda (art. 153, III), o autor utiliza-se de elemento histórico, comparando as Constituições de 1934 e de 1988 *versus* a

---

<sup>236</sup> Nos arts. 5º, XLV e LXXII; 23, I; 24, VIII; etc. (patrimônio). Nos arts. 156, § 2º, I; 165, §§ 1º, 2º e 5º; 167, III; 170, IX; 192, III; 222, §§ 1º e 2º (capital). No art. 195, I (faturamento). Nos arts. 7º, XI; 172; 173, § 4º; e, 195, I (lucros).

<sup>237</sup> ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 9-37, *passim*.

<sup>238</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 170 e 171, *passim*.

<sup>239</sup> *Ibidem*, p. 171.

previsão nelas contidas sobre o imposto sobre a renda (não se trata de um elemento novo trazido pela Constituição nova, estando presente, inclusive, no art. 43 da lei complementar – CTN que complementava a prévia constituição e passou a complementar a atual); a possibilidade de um conceito único e abrangente das expressões *renda e proventos de qualquer natureza* (a separação desses fatores é desnecessária, pois o que importa é a existência do aumento patrimonial); e o sentido das palavras utilizadas pelo dispositivo constitucional<sup>240</sup>.

Nesse estudo, o autor entendeu que “há um sentido semântico mínimo nos termos constitucionais, dentro do qual a lei complementar deve se ater”<sup>241</sup>.

No mais, ao analisar o conceito de renda na doutrina, o autor conta que dentro da ciência econômica e também no campo jurídico criaram-se duas correntes que definem o termo: a) a de *renda-produto* (renda enquanto produto ou resultado de uma fonte econômica da qual ela se origina); b) a da *renda-acrécimo* (renda enquanto acréscimo patrimonial originado de qualquer fonte eficiente, interna ou externa ao patrimônio aumentado, não tendo relevância a participação do patrimônio na aquisição do acréscimo).

Para ele, ambas as correntes coadunam-se com os moldes da Constituição (*renda e proventos de qualquer natureza*). E mais: a definição de renda do art. 43 do CTN (que será tratado mais adiante) está de acordo com as duas correntes, não conflitando com a Constituição e dando amplitude que o conceito possui entre os economistas, financistas e juristas<sup>242</sup>:

O que se constata é que as duas leis fundamentais do imposto de renda ficaram num terreno híbrido em que as duas teorias foram acolhidas, na Constituição como uma possibilidade ante a extensão da denominação constitucional atribuída ao imposto e, no CTN como uma certeza decorrente dos incisos I e II do seu art. 43, aquele reflexo pleno da renda-produto, e este reflexo limitado da renda-acrécimo. Em outras palavras, há vestígios das duas correntes na definição do fato gerador fornecida pelo art. 43 do CTN.  
[...]

---

<sup>240</sup> Ibidem, p. 172-175, *passim*.

<sup>241</sup> Ibidem, p. 174.

<sup>242</sup> Ibidem, p. 176, 181 e 182, *passim*.

Isso permite fazer uma afirmação conclusiva e até confirmatória do que vem sendo afirmado desde o capítulo I: o fato gerador é sempre acréscimo patrimonial, mas nem todo fato de acréscimo participa do fato gerador e da sua base de cálculo<sup>243</sup>.

Afastando imediatamente sua aplicação, o autor trata ainda de uma terceira corrente restrita ao campo jurídico – a *legalista* – segundo a qual o que importa é o que as ciências pré-jurídicas entendem por renda, pois “renda é o que a lei diz que é”<sup>244</sup>.

Para o Supremo Tribunal Federal, eventual violação do conceito constitucional de renda, da vedação do uso de tributo com efeito confiscatório e da capacidade contributiva, seria indireta ou reflexa à Constituição, uma vez que é imprescindível interpretar os conceitos legais de renda<sup>245</sup>.

Há que se destacar decisão do Tribunal Pleno do STF onde restou consignado que a “Constituição [...] permite a tributação da “renda e proventos de qualquer natureza”[...] sem estipular, expressamente, um conceito para renda ou para proventos, que são as bases de cálculo constitucionais do tributo”<sup>246</sup>. A mesma decisão registrou que não há um conceito ontológico de caráter imutável para *renda*, uma vez que se trata de um objeto cultural. E concluiu:

“Assim, nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de renda somente pode ser estipulado a partir de uma série de fluxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém

---

<sup>243</sup> Ibidem, p. 200.

<sup>244</sup> Ibidem, p. 177 e 180.

<sup>245</sup> Dentre outros julgados: RE 613556 AgR, Relatora Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe-037 de 25/02/2015, publicado em 26/02/2015; e RE 607826 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe-051 14/03/2014 publicado em 17/03/2014.

<sup>246</sup> RE 582525, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Acórdão Eletrônico, Repercussão Geral – Mérito, Dje-026 de 06/02/2014, publicado em 07/02/2014.



acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil.

*Não há consenso, na doutrina ou na jurisprudência, acerca do alcance da expressão renda.*

Nesse cenário, diante de toda a doutrina e da jurisprudência analisada, parte-se aqui do pressuposto de que a Constituição dá balizas absolutas – mas não exaustivas – ao legislador infraconstitucional acerca do que seja renda para fins de imposto sobre a renda. Ela faz isso a partir não só de sua regra de competência contida no dispositivo 153, inc. III, como dos princípios fundamentais que regem a tributação do imposto sobre a renda dispostos no §2º desse mesmo dispositivo (generalidade, universalidade e progressividade) e dos princípios constitucionais gerais e tributários, como da garantia do mínimo existencial, da dignidade humana, da proteção da propriedade e da liberdade, da igualdade, da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva e da proibição ao confisco.

Nessa linha, a Constituição apenas fixa limites à materialidade do imposto sobre a renda, conduzindo a atividade do intérprete no que tange ao conceito de renda, bem como do legislador infraconstitucional, que tem o papel de contornar o conceito propriamente dito.

### 3.4 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RENDA PARA A DOCTRINA

Analisa-se aqui mais detidamente a doutrina acerca do conceito de renda em si e suas variações para que se possa delimitar o conceito que será adotado neste trabalho enquanto premissa.

Renda é um acréscimo patrimonial líquido apurado entre duas datas determinadas. É uma aquisição de riqueza nova produzida pelo contribuinte e que aumenta o seu patrimônio, podendo ser consumida ou reinvestida sem reduzi-lo<sup>247</sup>.

O conceito de renda está atrelado a um acréscimo patrimonial verificado em um espaço de tempo, gerado pelo trabalho, pela remuneração do capital ou por ambos<sup>248</sup>.

---

<sup>247</sup> SOUZA, Rubens Gomes. **Pareceres-1:** Imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 66-67 (edição póstuma).

<sup>248</sup> KNOPFELMACHER, Marcelo. O Conceito de Receita na Constituição: a importância da análise do conceito de renda. In: FLEISCHMANN, Antônio Carlos et al. **Teses tributárias.** São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 324.

Em resumo, Ricardo Mariz de Oliveira define como renda ou provento tributável o fruto do trabalho da pessoa ou do emprego do seu próprio patrimônio. Para ele, o fato gerador do imposto sobre a renda é sempre um aumento patrimonial<sup>249</sup>.

Já Ricardo Lacaz Martins diz que conceito de renda significa a tributação da chamada *renda líquida*, que constituiu o valor da renda percebida, subtraído dos valores necessários à obtenção da renda, resultando, em última instância, na tributação do valor do acréscimo patrimonial<sup>250</sup>.

Roque Antônio Carrazza entende que “*renda não é, juridicamente, o mesmo que rendimento. Este é qualquer ganho, isoladamente considerado; ao passo que aquela [...] é o excedente de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção*”<sup>251</sup>.

Nas palavras do autor, *a renda e os proventos de qualquer natureza* consistem em “*ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio*”<sup>252</sup>,

---

<sup>249</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 368.

<sup>250</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 193 e 193.

<sup>251</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2009, p. 39.

<sup>252</sup> Clóvis Bevilacqua conceitua patrimônio como projeção econômica da personalidade civil, que engloba os elementos ativos e passivos (BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ministério da Justiça e Negócios Interiores, 1966, p. 173).

Ricardo Mariz de Oliveira enfatiza que o conceito de *patrimônio* deve estar inculcado na mente do intérprete que analisa qualquer situação à luz da incidência ou não do imposto sobre a renda, uma vez que o termo é parte integrante tanto no fato gerador como na base de cálculo desse tributo.

Destaca ainda que a forma como a ciência contábil encara o patrimônio é importante para os efeitos legais, inclusive para a base de cálculo do IRPJ, apesar de muitas vezes ela consignar ativos ou passivos que não existem no conceito jurídico de patrimônio.

No entanto, o autor chama atenção para a supremacia do conceito jurídico de *patrimônio* sobre os demais e, no âmbito do direito positivo (inclusive do direito tributário), evidencia o conceito de patrimônio advindo do direito privado, essencialmente do artigo 91 do Código Civil, segundo o qual é “universalidade de direito do complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

No mais, o autor ressalta que para o direito o patrimônio de uma pessoa é composto por seus direitos e obrigações com valor econômico, quando

num certo lapso de tempo”<sup>253</sup>. Assim, o autor vincula o conceito de *renda* a um acréscimo patrimonial (mutação patrimonial positiva) apurado num espaço de tempo (exercício financeiro), ou seja, a uma riqueza nova, vinculando a definição de *renda tributável* ao lucro/resultado positivo<sup>254</sup>.

O autor faz esta ressalva: os ingressos consistentes em adiantamentos, reembolsos, indenizações, permuta de bens ou direitos, retorno de investimentos e afins não têm condições jurídicas para servirem de alvo do imposto sobre a renda<sup>255</sup>.

Modesto Carvalhosa entende que para ser renda é necessário consistir em acréscimo patrimonial, como produto do patrimônio já pertencente a seu dono ou obtida a título oneroso, verificada em determinado período de tempo<sup>256</sup>.

Vitor Borges Polizelli vai na linha da teoria de que o art. 43 do CTN incorpora em seus dois incisos os conceitos de *renda-produto* e *renda-acréscimo*, respectivamente<sup>257</sup>. E esclarece que, no primeiro caso, renda é a totalidade de bens materiais que está à disposição de alguém como ingresso de fonte duradoura de produção de bens em determinado período; e no segundo caso, a renda não depende de característica de sua fonte produtora, mas se constitui de eventuais acréscimos patrimoniais líquidos auferidos pelo contribuinte em certo período<sup>258</sup>.

certos, definitivos e incondicionais. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 38, 39, 45, 47 e 48, *passim*).

<sup>253</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2009, p. 39.

<sup>254</sup> *Ibidem*, p. 39-44, *passim*.

<sup>255</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>256</sup> CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da carta constitucional. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, n. 1, p. 188-196.

<sup>257</sup> POLIZELLI, Vitor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receita e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária*. São Paulo: Quartier Latin. 2012, v. 7, p. 73; COELHO, Renato Souza; NÓBREGA, João Henrique Salgado. Permuta Imobiliária, valor justo e a Lei n. 12.973/2014: Aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Operações Imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 730.

<sup>258</sup> COELHO, Renato Souza; NÓBREGA, João Henrique Salgado. Permuta Imobiliária, valor justo e a Lei n. 12.973/2014: Aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. op. cit., 2016, p. 730.

Em seu interessante estudo sobre o IRPJ (sistemas e normas), Renato Valter Pinto demonstrou que as doutrinas apresentam diferentes teorias sobre o conceito de renda as quais podem partir de premissa econômica, legalista ou fiscal, sendo esta última subdividida em *renda-produto* e *renda-acrécimo patrimonial*<sup>259</sup>. Para tanto, embasou-se na doutrina de 1967, do argentino Horácio A. García Belsunce<sup>260</sup>.

Ao explicar a teoria econômica – que estuda a renda enquanto fenômeno precipuamente econômico – Renato Valter Pinto menciona que os economistas europeus Adam Smith, David Ricardo, Thomas Robert Malthus e John Stuart Mill foram os articuladores dessa vertente<sup>261</sup>. No mais, replica o conceito de renda de Luís Cesar Souza de Queiroz, o qual foi formatado com base nos pressupostos adotados pelos partidários das teorias econômicas:

Renda é o acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento de valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado; que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real<sup>262</sup>.

Essa teoria e este conceito não servirão de base para o presente estudo, entendendo-se relevante ressaltar aqui apenas a existência dessa hipótese.

Por outro lado, ao elucidar a teoria legalista da renda – que defende que a renda é o que a lei quiser que seja – Renato Valter Pinto

---

<sup>259</sup> PINTO, Renato Valter. **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas: sistemas e normas**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2008, p. 58.

<sup>260</sup> *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*.

<sup>261</sup> PINTO, Renato Valter. op. cit., 2008, p. 59.

<sup>262</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2008, p. 60.

menciona autores como o brasileiro Rubens Gomes de Souza<sup>263</sup> e os italianos Dino Jarach e Carlos M. Giuliani Fonrouge<sup>264</sup>.

Assim como a teoria econômica, a teoria legalista e seu conceito também não servirão de base para o presente estudo, daí entender-se relevante registrar aqui apenas a existência dessa hipótese.

No mais, para explicar a teoria fiscal da renda – que busca o conceito como base para a imposição tributária – Renato Valter Pinto menciona a subdivisão apresentada por Horácio A. Garcia Belsunce e replicada por Luís Cesar Souza de Queiroz entre *renda-produto* (renda enquanto acréscimo de valor patrimonial que representa a obtenção de produto) e *renda-acréscimo patrimonial* (renda enquanto acréscimo de valor patrimonial que representa a obtenção de produto)<sup>265</sup>.

Para o próprio Renato Valter Pinto, renda ainda é um conceito discutível, deixando claro que o legislador infraconstitucional não tem ampla liberdade para definir o termo. O autor acredita que *auferir renda* advém das ciências econômicas e que a competência constitucional para criar o imposto sobre a renda oferece critérios que, conjugados com os critérios econômicos, proporcionam a conclusão do que seja renda<sup>266</sup>. Nessa linha, conceitua renda como o saldo positivo obtido na comparação de *certas* entradas e *certas* saídas ocorridas em certo período de tempo (nem todas as entradas estão sujeitas ao imposto sobre a renda e nem todas as saídas são dedutíveis para fins de imposto sobre a renda)<sup>267</sup>.

Por outro lado, Natanael Martis explica ainda que a definição de renda está atrelada ao conceito de *patrimônio* dado pelo direito civil: “constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico” (art. 91 do Código Civil)<sup>268</sup>. O patrimônio, por seu turno, é apreciado economicamente e consubstancia-se em uma universalidade de direitos cambiante, que

---

<sup>263</sup> Vide tópico sobre a Constituição e o conceito de renda, onde se menciona o posicionamento de Eduardo Schoueri sobre Rubens Gomes de Sousa e a teoria legalista.

<sup>264</sup> PINTO, Renato Valter. op. cit., 2008, p. 162.

<sup>265</sup> Ibidem, p. 60 e 61.

<sup>266</sup> Ibidem, p. 74.

<sup>267</sup> Ibidem, p. 79.

<sup>268</sup> MARTIS, Natanael. **Contabilidade e direito tributário** – do fato (jurídico) contábil ao fato jurídico tributário - a construção da renda tributável. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012, p. 130.

sofre constantes mutações no tempo, pela sucessão de fatos jurídicos também com substrato econômico. Esse dinamismo do patrimônio é captado pelo conceito de *renda* implícito no texto constitucional.

Nesse cenário, conclui-se que *renda* pressupõe acréscimo patrimonial num espaço de tempo, que pode ser derivado tanto de trabalho do contribuinte, quanto da remuneração do capital (empregado do próprio patrimônio do contribuinte), e que vai ser fruto do resultado positivo da comparação do estado patrimonial precedente, confrontado com os prejuízos anteriores, despesas e custos do mesmo período.

### 3.5 O CONCEITO DE RECEITA

Importante aqui dar destaque também à definição de receita, pois, ao que tudo indica, as conclusões do presente trabalho partirão principalmente dessa análise.

Segundo o disposto no pronunciamento técnico CPC n. 47, exarado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)<sup>269</sup>, na visão contábil, receita quer dizer o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades habituais da entidade, na forma de fluxos de entrada, aumentos nos ativos ou redução nos passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

De acordo com os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira, a receita, para fins de contabilidade, compõe o resultado do período; ocorre no recebimento de pagamento de uma transação ou do compromisso firme de pagamento em decorrência de uma venda ou de serviços; pode existir pela extinção de uma dívida ou pela geração natural de ativos, ou, ainda, pelo recebimento de doações e subvenções<sup>270</sup>.

---

<sup>269</sup> Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

<sup>270</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 91.

Para fins jurídicos, a receita consiste em ingresso de direito que se incorpore ao patrimônio positivamente, como remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações do titular do patrimônio, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados, de modo que a receita é o produto que vem de fora do patrimônio, mas que, ao mesmo tempo, é derivado de dentro, por advir de atos, operações ou atividades do titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que fazem parte desse patrimônio, de que resulta algum benefício direto para a pessoa jurídica que, a título de contraprestação, o remunera<sup>271</sup>.

Embora o conceito contábil de receita não seja substancialmente diferente do conceito jurídico, Ricardo Mariz de Oliveira entende que se trata de um conceito que precisa ser fixado com base no direito<sup>272</sup>, e é nessa linha que o presente estudo vai caminhar.

O autor alerta que não existe definição única e geral para o termo *receita*, devendo ser determinada pelo direito em cada situação particular<sup>273</sup>. Ou seja, é um conceito regulado pela norma que se aplica em cada situação<sup>274</sup>.

Para afirmar isso o autor parte da verdade jurídica, baseada no art. 91 do Código Civil<sup>275</sup>, de que o patrimônio é composto exclusivamente por um conjunto de direitos e de obrigações com conteúdo econômico, portanto, por elementos jurídicos. No mais, considera receita como um fator positivo acrescido ao patrimônio e isso ninguém discute, de modo que consiste até em proposição inserida nos princípios contábeis e nas leis que aludem à receita, se não expressa, implicitamente. Logo, se o patrimônio é uma soma de direitos e de obrigações do titular, conforme o que o direito define como direitos e obrigações dessa pessoa, e se receita é um acréscimo a esse acervo jurídico, qualquer mutação positiva no mesmo patrimônio representa um acréscimo de direito, ainda que sob o formato de extinção ou redução de obrigações sem contraprestação, quando ocorre o acréscimo do direito de não pagar<sup>276</sup>.

---

<sup>271</sup> Ibidem, p. 90, 97 e 98, *passim*.

<sup>272</sup> Ibidem, p. 90, 97 e 98, *passim*.

<sup>273</sup> Ibidem, p. 98.

<sup>274</sup> Ibidem, p. 96.

<sup>275</sup> Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

<sup>276</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 96.

Sendo assim, o autor entende que receita é um conceito jurídico que representa o fenômeno do aumento quantitativo pactuado sobre um direito já existente no patrimônio ou um acréscimo de um novo direito ao patrimônio ou, ainda, a redução de valor ou a total eliminação de uma obrigação anteriormente existente no patrimônio, visto que o resultado de qualquer um desses fatores é um aumento na soma algébrica dos valores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que constituem o patrimônio<sup>277</sup>.

Com base na doutrina de Aliomar Baleeiro, Eduardo Domingos Botallo, Ruy Barbosa Nogueira, Aires Fernandino Barreto, Marco Aurélio Greco, Sidney Apocalypse e de Luiz Bulhões Pedreira, Ricardo Mariz de Oliveira conclui:

- receita é um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita;
- receita é o tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo;
- a receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência;
- a receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas;
- a receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade da empresa pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado;
- a receita exprime a capacidade contributiva da entidade;
- a receita modifica o patrimônio, incrementando-o<sup>278</sup>.

No mais, adverte que “a renda (quando existe) está embutida em qualquer receita, além de que se confunde com a parcela de acréscimo patrimonial (novo elemento positivo no patrimônio), que é representada por qualquer receita”<sup>279</sup>.

---

<sup>277</sup> Ibidem, p. 97.

<sup>278</sup> Ibidem, p. 102.

<sup>279</sup> Ibidem, p. 144.



Nessa linha, parte-se do pressuposto aqui de que os conceitos de receita e de renda divergem; no entanto, a renda sempre será receita, e a receita pode ou não se traduzir em renda, porque, para chegar à renda, consideram-se os ganhos e as perdas, enquanto para se chegar à “receita” consideram-se apenas os ganhos<sup>280</sup>. Tanto é que a Constituição utiliza os dois termos em situações bastante diversas: ao delimitar a competência tributária da União fala em imposto sobre a *renda* e ao delimitar a competência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (alínea *a* do inciso III do §2º do artigo 149) fala em *receita* (bruta).

Aurora Tomazini de Carvalho<sup>281</sup> segue a linha de que a definição de renda e de lucro (renda da pessoa jurídica) abrangem a definição de receita, ou seja, para auferir renda é preciso ter receita, mas o inverso não é verdadeiro. Para a autora, a receita, enquanto ingresso que é, pode ser aferida na materialização de cada operação jurídica isolada realizada por uma pessoa jurídica que exteriorize uma entrada financeira, ao passo que a renda, enquanto resultado, só pode ser aferida ao final de determinado espaço de tempo, pelo confronto entre receitas e despesas.

Nessa linha, a receita representa cada ingresso financeiro, e a renda, ou lucro, representa um acréscimo patrimonial, enquanto resultado positivo da contraposição de receitas e despesas auferidas pela empresa em determinado período de tempo. Assim, em determinado espaço de tempo uma pessoa jurídica pode ter vários ingressos (receitas), mas se o valor das despesas for muito maior, haverá receita e não renda<sup>282</sup>.

Portanto, o fenômeno jurídico de renda e lucro abrange e pressupõe o conceito de receita, de forma que os ingressos que não implicam receita são irrelevantes para quantificar a renda ou lucro.

Solon Sehn esclarece que, enquanto a *receita* é um incremento patrimonial isoladamente considerado, a renda compõe um acréscimo

---

<sup>280</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). op. cit., 2006, p. 186.

<sup>281</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’ para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 117.

<sup>282</sup> *Ibidem*, p. 117.

relativo, que requer periodicidade e comparação com um estado patrimonial precedente, descontados os prejuízos anteriores, despesas e custos. Para ele, receita não é uma simples entrada de caixa, mas um ingresso em dinheiro ou na forma de qualquer outro bem ou direito passível de apreciação pecuniária, derivado de ato, fato ou negócio jurídico que provoque alteração positiva do patrimônio líquido do contribuinte, o qual a aufere, sem reservas, condicionamentos nem correspondências no seu passivo<sup>283</sup>.

No entanto, em contraponto a tudo que foi dito sobre renda *versus* receita, José Antônio Minatel manifesta que a primeira não necessariamente deriva da segunda, uma vez que a renda pode derivar de ganho não operacional em alienação de bem ou direito do ativo permanente ou de bem de uso da empresa. Para ele, nesses casos, o “ingresso não representa receita no sentido jurídico substancial”<sup>284</sup>.

Nesse panorama, adota-se aqui a premissa de que renda e receita são distintas entre si e que a primeira, ao contrário do que defende José Antônio Minatel – acerca de renda não necessariamente derivar de receita – sempre decorre da segunda, nos ditames do inc. I do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Além do mais, conclui-se que *receita* é um ingresso, ou seja, um incremento patrimonial isoladamente considerado. Para aferi-la se consideram só os ganhos e não as perdas.

A receita é, em suma, signo representativo de todo tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição nem compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo.

Assim, renda e receita diferenciam-se, em suma, da seguinte forma:

---

<sup>283</sup> SEHN, Solon. O conceito de receita no direito privado e suas implicações no direito tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 127, p. 96-106, abr. 2006.

<sup>284</sup> MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de renda e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005, p. 107.

Quadro 2: Renda *versus* Receita

Renda	Receita
Acréscimo patrimonial num espaço de tempo	Incremento patrimonial isoladamente considerado
Resultado da comparação do estado patrimonial precedente com o atual, abatido dos prejuízos anteriores, despesas e custos.	Ingresso ou entrada que se integra ao patrimônio sem reserva
Consideram-se os ganhos e as perdas/prejuízos (confronto entre receitas e despesas).	Consideram-se os ganhos e não se consideram as perdas/prejuízos.
Deriva do conceito de receita. Não há renda sem receita.	Não abrange o conceito de renda. Pode haver receita sem haver renda.

### 3.6 A RENDA COMO MEDIDA DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS JUSTO – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sabe-se de antemão que o princípio da capacidade contributiva será necessariamente analisado para as conclusões deste trabalho, de modo que seu estudo é essencial e sua interferência no tema central é axiomática.

Como se sabe, nos termos do § 1º do art. 145 da Constituição federal, sempre que possível, o imposto sobre a renda deve ter caráter pessoal e deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Nesse cenário, quanto ao caráter pessoal que o imposto deve assumir, o “sempre que possível” quer significar que “a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária”<sup>285</sup>.

Portanto, o imposto sobre a renda, assim como os impostos em geral, objetiva gravar cada contribuinte de acordo com o incremento de seu potencial econômico em certo período, e não em razão de suas despesas ou com base na sua riqueza disponível em dado momento<sup>286</sup>.

<sup>285</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

<sup>286</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, 2009, p. 120.

O caráter pessoal mencionado no artigo da Constituição Federal quer dizer que a pessoa seja tributada em razão de suas características pessoais (capacidade contributiva)<sup>287</sup>. Esclarece ainda que a possibilidade econômica de pagar tributos – *ability to pay* – é a capacidade contributiva, que a capacidade pretendida pelo constituinte é a real/objetiva, que considera a pessoa e não as manifestações objetivas da pessoa:

É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.<sup>288</sup>

A capacidade contributiva garante aos contribuintes que a tributação somente recaia sobre os signos presuntivos de riqueza manifestados nos negócios jurídicos tributados. No mais, associa-se ao verbo *aufferir*, uma vez que “a efetiva manifestação de capacidade contributiva se dá na ação de auferir renda”<sup>289</sup>.

Os fatos tributados pelo imposto sobre a renda devem representar ganhos ou riqueza nova, “do contrário não se terá atendido o princípio da capacidade contributiva”, que, para o autor, é uma regra cogente, que repercute também sobre a tributação da renda<sup>290</sup>.

Em outras palavras, a renda e os proventos de qualquer natureza, para serem tributados, implicam incremento na capacidade contributiva, porque, como bem disse Ubaldo Cesar Balthazar, o tributo (inclusive o imposto sobre a renda) – enquanto instrumento vital para realizar as propostas sociais, políticas e econômicas do Estado – não pode ser um obstáculo ao progresso da nação, devendo ser justo e compatível com a capacidade do contribuinte<sup>291</sup>.

---

<sup>287</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 79.

<sup>288</sup> Ibidem, p. 79.

<sup>289</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p.67.

<sup>290</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2009, p. 57 e 121.

<sup>291</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. op. cit., 2013, p. 142.

José Maurício Conti define que tem capacidade contributiva o contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir prestação tributária perante o ente tributante<sup>292</sup>. O autor distingue-a da capacidade econômica, argumentando que a primeira se refere ao potencial do contribuinte de arcar com o ônus tributário, enquanto a segunda se refere à aptidão dos indivíduos de obter riqueza exteriorizada na forma de renda, consumo ou patrimônio<sup>293</sup>.

Para o autor, o princípio da capacidade contributiva pode nortear uma estrutura justa e fundada na igualdade, sendo um dos instrumentos para obter-se a Justiça fiscal<sup>294</sup>. O princípio pode ser mensurado por meio da renda, do consumo e do patrimônio<sup>295</sup>.

Paulo de Barros Carvalho divide a capacidade contributiva em absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. A primeira hipótese significa a participação das pessoas em fatos que demonstrem signos de riqueza, exigindo que o legislador escolha fatos que signifiquem sinais de riqueza<sup>296</sup>, enquanto a segunda hipótese se configura em “fator lógico de discriminação que atua decisivamente para que se realize o princípio jurídico da igualdade tributária”, devendo denotar a repartição do impacto tributário para que as pessoas envolvidas no acontecimento tributado contribuam de acordo com o potencial econômico do evento<sup>297</sup>.

Regina Helena Costa também faz a mesma divisão, aduzindo que: a) a capacidade contributiva absoluta ou objetiva “atua como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos”; e b) a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por sua vez, “reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”<sup>298</sup>.

---

<sup>292</sup> CONTI, José Maurício. **Princípio Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 34 e 35.

<sup>293</sup> Ibidem, p. 34 e 35.

<sup>294</sup> Ibidem, p. 97.

<sup>295</sup> Ibidem, p. 34 e 35.

<sup>296</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 348.

<sup>297</sup> Ibidem, p. 348.

<sup>298</sup> COSTA, Regina Helena. Imposto de Renda e a Capacidade Contributiva. **Revista CEJ**, Brasília, v. 7, n. 22, jul./set. 2003, p. 26.

O princípio da capacidade contributiva é legitimado por outro princípio previsto também na Constituição, em seu art. 150, IV<sup>299</sup>, denominado vedação ao confisco – proibição de que o tributo usurpe, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte – aplicável aos tributos em geral, que também reforça o acima citado conceito de renda tributável.

Enfim, dentro dessas citadas previsões constitucionais, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza onera o patrimônio dos contribuintes, exigindo uma alteração que se constitua em acréscimo patrimonial num intervalo de tempo, que revelará capacidade econômica<sup>300</sup>.

### 3.7 A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E O CONCEITO DE RENDA

O conceito de renda deve ainda ser avaliado dentro dos parâmetros da legislação infraconstitucional, principalmente no âmbito do Código Tributário Nacional.

Nos parâmetros constitucionais acima vistos, o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN<sup>301</sup>, autorizado pelo art. 146, III, da Constituição<sup>302</sup>, veio implantar o que, citando o jurista alemão Peter

<sup>299</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

<sup>300</sup> BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p.67.

<sup>301</sup> É fato notório que tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem que o CTN foi recepcionado como lei complementar da Constituição Federal pelo regime de 1988.

<sup>302</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

Lerche<sup>303</sup>, Humberto Ávila chama de *concretização definitiva* da hipótese de incidência constitucional do imposto sobre a renda<sup>304</sup>.

O dispositivo definiu que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica sobre rendas e proventos de qualquer natureza:

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<sup>305</sup>.

A função do art. 43 do CTN é claramente complementar o art. 153, III da Constituição, fixando os limites do campo de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

---

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

[...].”

<sup>303</sup> *Facetten der ‘Konkretisierung’ von Vergassungsrecht, In Einheit und Folgerichtigkeit im juristischen Denken, Sumpson zu Ehren von Claus-Wilhelm Canaris, München, Beck, 1998, p. 16.*

<sup>304</sup> ÁVILA, Humberto. op cit., 2011, p. 9-37, *passim*.

<sup>305</sup> A lei pode atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art. 45, do CTN). E mais, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

[...] o art. 43 da lei complementar explicita o que está meramente implícito na discriminação constitucional dessa competência tributária. [...] a verdade é que o dispositivo tem direta e iniludível aplicação prática para a validade de toda e qualquer norma que defina o fato gerador do imposto de renda, em qualquer das suas facetas [...] por destoarem dele, diversas disposições de leis ordinárias carecem de valor jurídico, inserindo-se naquilo que se chama de “inconstitucionalidade indireta”, exatamente por representarem contrariedades com norma que é complementar da Constituição e que tem a única função de definir o que pode ou não pode ser feito segundo a própria Constituição, no exercício do poder tributário<sup>306</sup>.

Segundo Roberto Quiroga Mosqueira, o artigo veio diminuir a carência semântica que a multiplicidade de significados e a indeterminação do termo *renda* causa<sup>307</sup>.

O CTN cumpriu, assim, a função da lei complementar de fixar critérios para o que venha a ser *renda e proventos de qualquer natureza* para fins de imposto sobre a renda, dentro dos princípios e diretrizes constitucionais. Ou seja, o CTN cumpriu o seu papel enquanto lei complementar de ser explicativo-elucidativo, dando mais precisão à materialidade e à base de cálculo do imposto sobre a renda e respeitando os preceitos constitucionais<sup>308</sup>.

Segundo Roque Antônio Carrazza, desde que interpretado adequadamente, o art. 43 do CTN não fere os limites da Constituição Federal:

[...] o Código Tributário Nacional reforça o entendimento de que o IR só pode incidir sobre a *aquisição de disponibilidade de riqueza nova*, em dinheiro ou equivalente, advinda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. O mesmo diploma normativo sinaliza no sentido de que a

---

<sup>306</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 282.

<sup>307</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. op. cit., 1996, p. 140.

<sup>308</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. op. cit., 2010, p. 95 e 96.



tributação da renda só pode dar-se quando esta já está ao alcance da mão do contribuinte.

Ou, se preferirmos, adotou a teoria da *renda-acréscimo patrimonial*. Deveras, a expressão “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” encerra a ideia de um *resultado econômico positivo*, advindo de um investimento ou de um esforço/atividade, que leva, sempre, a um *plusem* relação à situação anterior – vale dizer, a uma *riqueza nova*, indicando maior capacidade contributiva da pessoa que a auferiu.

O inciso II do precitado art. 43 do CTN não infirma esta última assertiva quando estatui serem considerados *proventos de qualquer natureza* todos os demais “acréscimos patrimoniais” não compreendidos no conceito de renda. Com efeito, se patrimônio é o conjunto de bens e direitos, acréscimos a este conjunto só podem tipificar *riqueza nova*.

Ricardo Mariz de Oliveira faz duas constatações sobre o art. 43 do CTN – primeira: o fato gerador é sempre um aumento de patrimônio; e segunda: o aumento de patrimônio pode ser produzido por qualquer causa eficiente, de dentro do patrimônio ou no seu titular<sup>309</sup>.

O autor explica que a necessidade de haver sempre um *aumento patrimonial* é evidente no inciso II, porquanto:

[...] segundo o inciso I do art. 43, renda é o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos. E, se o inciso II afirma que os proventos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, está necessariamente dizendo que a renda também é acréscimo patrimonial, pois sua dicção textual equivale ao seguinte: proventos são acréscimos patrimoniais não compreendidos nos acréscimos patrimoniais compreendidos no inciso anterior<sup>310</sup>.

---

<sup>309</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 277 e 284.

<sup>310</sup> Ibidem, p. 277 e 285.

Para Ricardo Mariz de Oliveira a equação do fato gerador do imposto sobre a renda, dentro dos limites do art. 43 do CTN, é: mais direitos menos obrigações igual a lucro<sup>311</sup>.

Entende-se que a Constituição Federal não trouxe exatamente um conceito de renda, ao menos expresso. O CTN, por sua vez, delimitou a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, devendo o conceito de renda ser construído com base nele.

### **3.7.1 A disponibilidade econômica ou jurídica de renda referida no art. 43 do CTN**

Como visto acima, segundo o art. 43 do CTN, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica sobre rendas e proventos de qualquer natureza.

Nesse cenário e dentro das constatações antes registradas, cabe aqui uma análise do que significam tais *disponibilidades* para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Como o CTN, embora contraponha esses termos, não os conceitua, essa apreciação deve ser feita com base na doutrina, que os define, mas, muitas vezes, de forma divergente.

Trata-se de uma análise que importará no resultado deste trabalho, uma vez que diz respeito à hipótese de incidência em discussão. A intenção final é verificar se há ou não uma das duas espécies de disponibilidade nas operações de permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido.

Primeiro de tudo, a *disponibilidade* por si só quer dizer *algo que esteja disponível* para o contribuinte que teve seu patrimônio aumentado. Para que incida o imposto sobre a renda é preciso uma disponibilidade efetiva e incondicional da renda, e não só um acréscimo patrimonial. Ter disponibilidade está atrelado a ter propriedade. Essa definição não suscita grandes debates na doutrina em geral<sup>312</sup>.

Visto isso, é importante deixar claro o que dizem os ensinamentos sobre as espécies de disponibilidade exigidas pelo art. 43 do CTN para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Não é todo acréscimo patrimonial que pode ser considerado renda, devendo ele, para tanto, estar disponível ao sujeito passivo da obrigação tributária, econômica ou juridicamente, de modo que

---

<sup>311</sup> Ibidem, p. 276.

<sup>312</sup> Ibidem, p. 290.

acréscimo sem disponibilidade não resulta na incidência do imposto sobre a renda.

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que, para a doutrina, tradicionalmente, “disponibilidade jurídica se constitui na aquisição do direito à renda, sem ter havido ainda a sua percepção em dinheiro ou em valores suscetíveis de avaliação em dinheiro”<sup>313</sup>.

Esclarece, por outro lado, que a disponibilidade econômica é representada pelo “fato de o dinheiro da renda estar em caixa, isto é, no bolso do contribuinte”<sup>314</sup>. Nessa linha, em outras palavras, a disponibilidade econômica é representada pela riqueza nova efetivamente realizada, ou pela expressão monetária “entregue ao contribuinte”, ou ainda pela aquisição de título hábil para a imediata realização de um direito<sup>315</sup>.

Nesses parâmetros, o autor conclui que a aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza consiste no “acréscimo de patrimônio cuja causa eficiente e produtora seja regulada pelo direito, e ocorre no momento em que esteja definitivamente constituída de acordo com o direito aplicável”. A aquisição de disponibilidade econômica de proventos de qualquer natureza, por sua vez, consiste no “acréscimo de patrimônio cuja causa eficiente e produtora seja uma situação de fato, e ocorre no momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a produzir efeito”<sup>316</sup>.

Tal noção está intimamente ligada com a realização da renda e, por conseguinte, com a noção de capacidade contributiva<sup>317</sup>. O autor ensina que, pelo art. 43 do CTN, *aquisição da sua disponibilidade* confunde-se com *realização da renda* e também da receita (da qual surge a renda), para que possa haver a incidência, não sendo razoável

<sup>313</sup> Ibidem, p. 292.

<sup>314</sup> Ibidem, p. 292.

<sup>315</sup> Rubens Gomes de Sousa ensina que a disponibilidade econômica é o rendimento ou provento realizado (dinheiro em caixa) SOUZA, Rubens Gomes. op. cit., 1975, p. 70 e 71 (edição póstuma).

<sup>316</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. O fato gerador do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha tributária, 1986, v. 11, p. 411-452.

<sup>317</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reconhecimento de Receitas – Questões Tributárias Importantes (uma Nova Noção de Disponibilidade Econômica?) In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética. 2012, p. 310.

uma mera possibilidade de ocorrência futura, mesmo que haja alta previsibilidade de certeza da ocorrência<sup>318</sup>.

E mais: “a realização da renda confunde-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento de qualquer natureza, pois essa aquisição marca o instante a partir do qual ocorre o acréscimo patrimonial e o imposto pode ser exigido<sup>319</sup>”.

O autor esclarece que realização da renda quer dizer o recebimento do pagamento realizado em moeda de algum valor referente ao direito ao preço, isto é, o recebimento do preço, da renda ou do provento<sup>320</sup>.

E conclui que a realização da renda enquanto conceito informador do fato gerador do imposto sobre a renda significa o momento em que existe renda consumada, de modo que ela possa ser tributada<sup>321</sup>:

[...] cada fato aquisitivo de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, de per si, não é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária, que somente estará completa quando estiver completo o ciclo de formação do acréscimo patrimonial. Todavia, cada uma dessas disponibilidades adquiridas é elemento relevante e indispensável para a formação e complementação do fato gerador, pois cada uma delas é elemento positivo na mutação patrimonial.

[...] se dá a realização da renda quando o respectivo valor tiver entrado na disponibilidade do titular do patrimônio aumentado, afastada, para a exigência do imposto, a necessidade do recebimento financeiro [...]

[...]

Enfim, a realização significa que um acréscimo patrimonial se tornou efetivo, sempre instantaneamente, embora muitas vezes as causas geradoras do aumento tenham se formado antes, num único instante ou ao longo do tempo.<sup>322</sup>

---

<sup>318</sup> *Ibidem*, p. 308.

<sup>319</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *op. cit.*, 2008, p. 372.

<sup>320</sup> *Ibidem*, p. 370.

<sup>321</sup> *Ibidem*, p. 373.

<sup>322</sup> *Ibidem*, p. 373 e 374.

Para sustentar sua afirmação, remete-se a Rubens Gomes de Souza: “O próprio Rubens Gomes de Sousa [...] identificava a realização da renda principalmente com a disponibilidade econômica da mesma, talvez na sua acepção de renda recebida financeiramente”<sup>323</sup>.

No mais, a fim de dar sentido mais jurídico para o termo, esse autor diz que a *disponibilidade* do art. 43 do CTN se refere aos atributos da *propriedade* previstos no art. 1.228 do Código Civil: a “faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”<sup>324</sup>.

O autor resume suas conclusões acerca das duas espécies de disponibilidade. Embora extensas, elas merecem ser aqui transcritas quase que integralmente pela clareza e concisão do texto:

A primeira delas é a seguinte:

- renda é sempre objeto de aquisição de disponibilidade jurídica, porque ela é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, o resultado de fatores de produção regidos pelo direito, que disciplina os múltiplos negócios jurídicos cujas causas sejam prestações consistentes no emprego do capital do trabalho ou de ambos, e suas respectivas contraprestações, sendo estas as rendas adquiridas juridicamente;

- proventos de qualquer natureza tanto podem ser objeto de aquisição de disponibilidade econômica quanto de disponibilidade jurídica, pois pode advir tanto de atos da pessoa que não contem com proteção jurídica quanto de atos, situações ou negócios regidos pelo direito.

Além desta constatação, mais uma deriva da distinção entre as duas espécies de disponibilidade, mas, para esta, também se tendo presente a distinção entre situação econômica e situação financeira.

[...] a situação econômica de uma pessoa envolve todos os seus direitos e todas as suas obrigações, mesmo não representados por moeda (embora

---

<sup>323</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reconhecimento de Receitas – Questões Tributárias Importantes (uma Nova Noção de Disponibilidade Econômica?) In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). op. cit., 2012, p. 308.

<sup>324</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 290.

avaliáveis ou expressos em moeda de curso forçado), ao passo que a situação financeira é apenas uma parte da situação econômica, parte esta representada pelo dinheiro possuído e pelos direitos imediatamente ou em curto prazo conversíveis em dinheiro, como os direitos sobre contas bancárias e aplicações financeiras resgatáveis de pronto, desses bens deduzidas as obrigações pagáveis em curto prazo.

[...]

[...] podemos dizer que a disponibilidade jurídica se aproxima da disponibilidade econômica, mas nenhuma delas se identifica com a disponibilidade financeira.

Ainda nesta ótica, podemos arriscar a afirmação de que a disponibilidade jurídica é sempre econômica, mas a econômica nem sempre é jurídica.

Esta afirmação prende-se ao fato de que, para a disponibilidade econômica, entendida como um fato da economia (um dado de fato e não de direito), pouco importa a razão da integração patrimonial ser jurídica ou de fato, de modo que, para ela, também o que se considera disponibilidade jurídica representa disponibilidade econômica. Mas nem toda disponibilidade econômica seria jurídica porque as integrações patrimoniais marginais da lei seriam apenas econômicas e não jurídicas.

Não obstante, além de esta afirmação ser irrelevante e sujeita a críticas sob o ponto de vista jurídica emanado do art. 43, há que se distinguir uma disponibilidade da outra, como a doutrina e a jurisprudência têm feito, tal como acima apresentado.

Outra constatação decorrente da distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica tem a ver com os regimes de caixa e de competência, dos quais a ciência contábil se serve e que também tem reflexos no direito positivo brasileiro [...].

O chamado “regime de competência” caracteriza-se por atribuir a determinado período de apuração patrimonial o momento em que determinado acréscimo ao patrimônio deve ser computado

como receita, ou, ao contrário, o momento em que determinado custo ou despesa deve ser atribuído ao patrimônio.

[...] a referida expressão é tradicionalmente associada ao chamado regime econômico (“accrual basis”), que reconhece as receitas quando definitiva e incondicionalmente incorporadas ao patrimônio [...].

Ao “regime econômico” se contrapõe o “regime de caixa” (“cash basis”), segundo o qual as mutações patrimoniais ativas e passivas somente são consideradas quando recebidas ou pagas em moeda.

[...]

Seja como for, e perante a distinção tradicionalmente feita entre a disponibilidade econômica e jurídica a que alude o art. 43 do CTN, grosso modo pode-se dizer que a disponibilidade jurídica corresponde ao regime econômico ou de competência, enquanto que a disponibilidade econômica corresponde ao regime de caixa. Ou, ao menos, pode-se dizer que a disponibilidade jurídica se aproxima do regime de competência e a disponibilidade econômica do de caixa.

Entretanto, na visão mais rigorosa [...] quanto à distinção entre as duas disponibilidades, pode-se afirmar que o regime de competência tem tudo a ver com as disponibilidades econômica e jurídica, ao passo que o regime de caixa se identifica com a disponibilidade financeira.

[...]

Observa-se, portanto, que o regime de caixa, ou o prestígio do elemento financeiro – da aquisição de disponibilidade financeira –, não prescinde para ter validade perante o art. 43, da anterior ou concomitante aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento passível de tributação.

Muito pelo contrário, para ser validamente empregado, o regime de caixa depende que, quando da aquisição da moeda, tenha havido, simultaneamente ou antes, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da

correspondente renda ou do correspondente provento.

[...] o elemento financeiro – disponibilidade financeira – pode ser acrescentado pela lei ordinária à definição do fato gerador, desde que para postergar a ocorrência do fato gerador, e nunca para antecipá-la em relação ao momento de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento.

[...] a disponibilidade financeira não atua como parte do núcleo da hipótese de incidência, consistente sempre no aumento patrimonial derivado da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, mas, sim, ao elemento ou aspecto temporal do fato gerador<sup>325</sup>.

Sob outra perspectiva, Brandão Machado entende que o fato gerador é sempre a aquisição de direitos reais ou pessoais, sendo difícil explicar a existência de uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos. Para ele, a aquisição da disponibilidade econômica seria a aquisição da posse da renda, ou seja, de direitos reais e pessoais<sup>326</sup>.

Também sob perspectiva diversa da tradicional, define-se o termo disponibilidade jurídica como o poder de adquirir a posse do rendimento, e o critica argumentando que ele contribui para que se dissemine uma ideia equivocada de *disponibilidade de direito* e não de renda<sup>327</sup>.

Gilberto de Ulhôa Canto explica que a disponibilidade econômica existe quando o contribuinte tem o poder de, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito; a disponibilidade jurídica existe

---

<sup>325</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reconhecimento de Receitas – Questões Tributárias Importantes (uma Nova Noção de Disponibilidade Econômica?) In: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. (coord.). op. cit., 2012, p. 314-319.

<sup>326</sup> MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 107-124. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 292.

<sup>327</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, v. 1, p. 120-121; Acórdão n. 101-93103, de 12.7.2000, Processo n. 10166.018261/99-14, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Conselheiro Celso Alves Feitosa, p. 18; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 292.



quando o contribuinte, apesar de não ter recebido a coisa ou direito fisicamente, tem o poder de usá-lo ou tirar os proveitos do seu domínio<sup>328</sup>.

Luis Eduardo Schoueri<sup>329</sup> relaciona disponibilidade à capacidade contributiva, aduzindo que a renda estará disponível quando o contribuinte puder valer-se dela e pagar o tributo. Por exemplo: um acionista de sociedade anônima, mesmo que a sociedade tenha apurado os lucros no exercício anterior, não detém disponibilidade sobre dividendos até que uma assembleia geral determine o pagamento.

No mais, o autor acrescenta que o conceito de disponibilidade não exige a ocorrência de um ingresso financeiro, bastando que haja direito incontestável ao ingresso, ainda que ele não ocorra. Por exemplo: um crédito vencido constitui renda tributável, ainda que seu titular não o exija ou o exija posteriormente.

Nesse cenário, conclui-se que para que incida o imposto sobre a renda é cogente que exista renda e que esta esteja disponível, seja no sentido econômico ou jurídico. A disponibilidade quer dizer que o proprietário do patrimônio, enquanto contribuinte, tem as rendas ou proventos para fazer com eles o que quiser. Significa que o dinheiro (disponibilidade econômica) ou o crédito (disponibilidade jurídica) esteja à disposição do credor, livre, sem condicionantes nem reservas. Em outros termos, na disponibilidade econômica o contribuinte tem real obtenção de dinheiro ou de outros valores (monetização da renda), e, na disponibilidade jurídica, a renda não está economicamente disponível, mas o contribuinte possui título hábil para recebê-la. Para a configuração de ambas é necessário que se atenda ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>328</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 5. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 292.

<sup>329</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **O conceito da renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional:** entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 355 e 356.

### 3.8 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Para a compreensão e resolução do tema central é inevitável percorrer os aspectos gerais do IRPJ.

O imposto sobre a renda pode ser das pessoas físicas, das pessoas jurídicas e incidente nas fontes. Considerando as especificidades do tema do trabalho em questão, há que se analisar apenas o imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ.

Na linha do que foi explanado no item anterior, o IRPJ só pode incidir sobre a variação patrimonial positiva obtida pela empresa em determinado espaço de tempo, e não sobre os *ingressos* sem incremento patrimonial<sup>330</sup>, “daí a ideia de *plus*, de *riqueza nova*, de algo economicamente apreciável, que, inexistindo anteriormente, se incorpora no patrimônio da empresa, ampliando-o”<sup>331</sup>.

Os contribuintes do IRPJ, que terão seus lucros apurados de acordo com a lei, são as pessoas jurídicas e as empresas individuais<sup>332</sup>.

O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos<sup>333</sup>.

O art. 44 do CTN define que a base de cálculo desse tributo (grandeza mensurável do fato gerador) é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Sobre as alíquotas, cabe registrar que, no caso do IRPJ, a legislação fixou que a pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado<sup>334</sup>. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento)<sup>335</sup>.

---

<sup>330</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2009, p. 51 e 52, *passim*.

<sup>331</sup> *Ibidem*, p. 51 e 52.

<sup>332</sup> Art. 146 do Decreto n. 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda/RIR.

<sup>333</sup> Art. 218 do RIR.

<sup>334</sup> Art. 541 do RIR.

<sup>335</sup> Art. 542 do RIR; Lei n. 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 4º.

### 3.9 REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO IRPJ

Embora o tema central deste trabalho envolva apenas o regime de apuração com base no lucro presumido, é imperioso que se faça um paralelo dessa forma de tributação com as demais, porque se pretende analisar a pertinência da tributação da permuta entre o regime do lucro presumido, principalmente do lucro real.

Em regra, conforme dispõem o art. 1º da Lei n. 9.430/96 e os arts. 219 e 220 do RIR, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – IRPJ será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado por períodos de apuração trimestrais. Ou ainda, o IRPJ será determinado conforme outras formas de tributação, como, por exemplo, o Simples Nacional, previsto na Lei Complementar n. 123/06, que é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que engloba o IRPJ, assim como a CSLL, a contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins, o IPI, o ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica – CPP, e mais o regime especial de tributação para certas operações aplicável às incorporações imobiliárias objeto de patrimônio de afetação<sup>336</sup> ou o regime especial de tributação aplicável à construção de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV<sup>337</sup>.

Integram a base de cálculo do IRPJ todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto<sup>338</sup>.

José Eduardo Soares de Melo resume assim as diferenças entre os regimes de apuração pelo lucro real, arbitrado e presumido:

- a) *lucro real*, que é o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal; sendo que o lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados

---

<sup>336</sup> Arts. 1º a 10 da Lei n. 10.931/04.

<sup>337</sup> Art. 2º da Lei n. 12.024/09.

<sup>338</sup> Art. 219, parágrafo único, do RIR.

não-operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações.

A pessoa jurídica apura os resultados de sua atividade (lucro ou prejuízo societário), de conformidade com os princípios e critérios contábeis, considerando as receitas (remunerações de prestações de serviços, venda de mercadorias, aplicações financeiras etc.) e os dispêndios (custos, despesas tributárias e financeiras, encargos trabalhistas e previdenciários etc.).

Em seguida, promove os ajustes determinados pela lei tributária, mediante acréscimo ou diminuição de determinados valores, concluindo pela existência de resultado positivo (*lucro real*) ou negativo (*prejuízo fiscal*).

b) *lucro arbitrado*, que é o valor considerado pelo Fisco nos seguintes casos: ausência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais; falta de elaboração de demonstrações financeiras; escrituração com vícios, erros ou deficiências etc. No caso de ser conhecida a receita bruta, o lucro corresponderá a uma porcentagem da mesma; e, se desconhecida, o lucro é determinado mediante a utilização de coeficientes, segundo regras específicas.

c) *lucro presumido*, que é considerado para as empresas de pequeno porte (com determinado limite de receita bruta), salvo exceções previstas em lei (sociedades por ações, sociedades com participação de entidades da Administração pública em seu capital etc.). A base de cálculo é determinada mediante a aplicação de percentuais (variáveis de 1,6% a 32% sobre as receitas).<sup>339</sup>

Ricardo Mariz de Oliveira resume o cenário desses três regimes da seguinte forma:

- a base de cálculo real – ou, como diz o art. 44 do CTN, o montante real das rendas ou dos proventos tributáveis – prevalece sobre a base arbitrada e

---

<sup>339</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 313.

presumida, sempre que ela estiver determinada e comprovada;

- a base de cálculo arbitrada somente é aplicável quando a base real não puder ser aferida ou comprovada, sendo os critérios de arbitramento previstos na lei;

- a base de cálculo presumida somente é aplicável por escolha do contribuinte, nos casos autorizados pela lei e segundo os critérios nesta previstos<sup>340</sup>

Neste trabalho, devido às necessidades que envolvem o tema abordado, será analisado somente o regime de tributação pelo lucro real e, principalmente, o regime de tributação pelo lucro presumido.

### 3.10 REGIMES DE APURAÇÃO DE RESULTADOS/RECONHECIMENTO DE RECEITA

A análise em questão poderá interferir no tema central, essencialmente quanto ao momento da tributação pelo IRPJ na permuta, se for caso de incidência.

O regime de competência leva em consideração as receitas auferidas, independentemente da realização em moeda, os custos e despesas, independentemente de seu pagamento; o regime de caixa considera apenas o dinheiro ingressado ou saído do patrimônio<sup>341</sup>.

No regime de competência, registra-se o fato quando a receita integrar o patrimônio social jurídica e economicamente; no regime de caixa registra-se o fato apenas quando a receita é efetivamente recebida<sup>342</sup>.

Ambos os regimes relacionam-se com imputação temporal de rendimentos para formar o resultado da pessoa jurídica e apurar o lucro ou prejuízo<sup>343</sup>.

O regime de competência visa a “distribuir o fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica entre o exercício social segundo critério que

---

<sup>340</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 404.

<sup>341</sup> MELO, José Eduardo Soares de. op. cit., 2002, p. 310.

<sup>342</sup> FRANCO, Ademar. **Aspectos fiscais do balanço**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1979, p. 62.

<sup>343</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. op. cit., 2006, p. 113.

atribua a cada período a renda que lhe compete, ou cabe, por ser renda cuja disponibilidade foi adquirida (e [...] acresceu de patrimônio)<sup>344</sup>.

No regime de competência importa o momento em que o rendimento efetivamente ocorre, ou seja, quando ele aumenta o patrimônio. O regime de caixa, por sua vez, “privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidos quando houver a realização financeira deles”<sup>345</sup>.

Ricardo Mariz de Oliveira lembra que as leis ordinárias vinculam as pessoas jurídicas ao regime de competência, tanto para efeitos privados como para a apuração do IRPJ e, por outro lado, admitem o regime de caixa somente em casos peculiares. Por outro lado, vinculam as pessoas físicas ao regime de caixa na apuração do imposto sobre a renda. Para ele, é nítido que o regime de competência tem qualidade muito maior que o regime de caixa, sendo esta a causa de este último ser aplicado pela lei apenas em situações excepcionais, bem como na tributação das pessoas físicas pela facilidade de cumprimento da obrigação e da fiscalização<sup>346</sup>.

### 3.11 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

É inevitável ainda que se faça uma análise exclusiva e apurada do regime de tributação com base no lucro presumido, que será dividida entre o presente capítulo e o capítulo III. Por ora, serão apontados aspectos mais genéricos – para obter uma compreensão inicial do assunto – e no capítulo seguinte serão abordados aspectos mais específicos relacionados diretamente com o tema central.

Trata-se de regime de tributação criado pelo legislador infraconstitucional com base no princípio da praticabilidade, com o objetivo de simplificar a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Ele consiste na presunção relativa do lucro por um percentual fixo previsto na lei, opção concedida às pessoas jurídicas, sempre que não estejam obrigados ao regime do lucro real.

O mecanismo adotado é o da presunção de um percentual fixo do lucro, indicado pela lei de acordo com as atividades desenvolvidas

---

<sup>344</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. op. cit., 1979, v. 1, p. 167.

<sup>345</sup> FRANCO, Ademar. op. cit., 1979, p. 114.

<sup>346</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 316 e 317.

pela pessoa jurídica, sobre o qual incide a alíquota regular e o adicional, para fins de obter o valor do imposto sobre a renda a pagar:

O lucro tributável é determinado de forma presumida, e esta presunção se verifica da aplicação de um percentual definido em lei, sobre a totalidade do faturamento de um trimestre, segundo o objeto social explorado pela pessoa jurídica.

Às empresas prestadoras de serviços em geral [...], por exemplo, a lei determina o percentual de 32% sobre o total do faturamento. Isso quer dizer que ao final de um trimestre, 32% do faturamento dessas sociedades serão computados como lucro tributável pelo IR<sup>347</sup>.

O art. 25 da Lei n. 9.430/96 dispõe que o lucro presumido será a soma:

a) do valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n. 9.249/95<sup>348</sup>, sobre a receita bruta definida pelo art. 12

---

<sup>347</sup> PINTO, Renato Valter. op. cit., 2008, p. 58.

<sup>348</sup> “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput* deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de

do Decreto-Lei n. 1.598/77<sup>349</sup>, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

---

sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a vendai de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.”

<sup>349</sup> “Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]



b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas acima, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404/76<sup>350</sup>, e demais valores determinados na própria Lei n. 9.430/96, auferidos no período de apuração<sup>351</sup>.

Ganhos de capital são receitas não operacionais que, nos termos do art. 418 do RIR consistem em resultados obtidos na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

O conceito de receita bruta será um tema abordado com mais intensidade no capítulo seguinte, cabendo por ora registrar que o percentual de presunção (coeficiente) aplicável para conceber a base de cálculo varia em razão da natureza da atividade econômica que produziu a respectiva receita. Nas seguintes atividades, o percentual aplicável sobre a receita bruta será de<sup>352</sup>:

I -1,6% para atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º<sup>350</sup>.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

<sup>351</sup> Texto equivalente ao do art. 521 do RIR: Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519 do RIR (conceito de receita bruta), serão acrescidos à base de cálculo do imposto, para efeito de sua incidência e do adicional (Lei n. 9.430/96, art. 25, inciso II).

<sup>352</sup> § 1º do art. 15 da Lei n. 9.249/95 e §§ 1º, 2º e 3º do art. 519 do RIR.

II –16% para atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará 8%;

III –32% para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares, que será de 8%; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; e,

No caso de atividades diferentes exercidas pela mesma pessoa jurídica, será aplicado o coeficiente próprio de cada atividade, sobre a respectiva receita obtida.

A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R\$120.000,00, será determinada pela aplicação de 16% sobre a receita bruta auferida no período de apuração<sup>353</sup>.

A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro presumido<sup>354</sup>. Nessa linha, a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00<sup>355</sup> (ou a R\$

<sup>353</sup> Lei n. 9.250, de 1995, art. 40, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 1º.

Este dispositivo não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas. A pessoa jurídica que houver utilizado esse percentual para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido. A diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso. (art. 519, § 5º a 7º, do RIR e Lei n. 9.250/95, art. 40, parágrafo único).

<sup>354</sup> Art. 516, § 3º do RIR.

<sup>355</sup> “O limite de R\$78.000.000,00 refere-se à receita total do ano-calendário anterior. A Receita Federal tem esclarecido em seus manuais de orientação que integram a receita total:

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

A lei diz receita total e não receita bruta total. As duas expressões são totalmente diferentes. Na receita total estão compreendidas a receita bruta,

6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses), poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido<sup>356</sup>.

A pessoa jurídica poderá optar pelo regime de caixa ou de competência, contanto que o faça durante todo o ano-calendário e seja usada essa base para todos os tributos. No regime de caixa o reconhecimento da receita se dá na medida do recebimento dos recursos. No regime de competência, o reconhecimento da receita no período em que for gerada, sem depender do seu recebimento.

E ainda: a pessoa jurídica só poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido quando não se enquadrar nos impedimentos elencados no art. 14 da Lei n. 9.718/98<sup>357</sup>.

outras receitas operacionais e as receitas não operacionais, além dos ganhos de capital.

O livro de Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal em 2007 diz que para efeito da verificação do limite, consideram-se como receita bruta total o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital.

Na resposta, a Receita Federal considera a expressão receita total como sinônimo de receita bruta total. "A resposta leva a concluir que a contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial e os lucros e dividendos de participações societárias compõem a base de cálculo do limite para opção pelo lucro presumido." (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática. 41. ed. São Paulo: IR Publicações Ltda., 2016, p. 52)

<sup>356</sup> Art. 13 da Lei n. 9.718/98.

<sup>357</sup> I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei n. 12.814, de 2013)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário<sup>358</sup>.

### 3.12 A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

Requer-se ainda neste capítulo uma análise individual da tributação pelo lucro real, para fazer o já mencionado paralelo entre os regimes de tributação aplicados nas operações de permuta.

A apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime de tributação do lucro real é a que mais se aproxima da realidade econômica do que seja *renda*, porquanto o contribuinte pode computar suas entradas e saídas em um período de tempo para averiguar o lucro efetivamente havido para apuração do valor do tributo, que deverá representar o acréscimo patrimonial definitivo obtido<sup>359</sup>.

No lucro real são feitas concessões para que a apuração do imposto sobre a renda se torne possível, uma vez que o lucro real e o lucro contábil são calculados sobre convenções contábeis e fiscais, que possibilitam que se obtenham um lucro *aproximado* e não o lucro efetivamente auferido pelo contribuinte<sup>360</sup>.

Para apurar o lucro real há que se usar a contabilidade – que expressa elementos econômicos indicativos da renda auferida e da mutação patrimonial – e isso se faz por meio da colheita de seus elementos pelo Direito com base em definições da lei societária<sup>361</sup>.

---

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei n. 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

<sup>358</sup> Art. 516, § 5º do RIR.

<sup>359</sup> ABREU, José Maurício Carvalho. op. cit., 2010, p. 133.

<sup>360</sup> Ibidem, p. 135.

<sup>361</sup> Ibidem, p. 117.

Da contabilidade extrai-se o *lucro líquido* – que representa a movimentação patrimonial da empresa nos termos das normas societárias, pela diferença entre as despesas e as receitas do exercício – para então apurar-se o *lucro real*, que representará, após feitos ajustes definidos pela norma tributária (adições, exclusões e compensações), a base de cálculo do IRPJ<sup>362</sup>. O lucro real não englobará nem todas as receitas reconhecidas contabilmente, nem todas as despesas registradas, de modo que serão levadas em conta somente aquelas dedutíveis para fins tributários<sup>363</sup>. Nas palavras do autor:

[...] a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, mesmo quando apurada pelo lucro real, não é uma grandeza material ou concreta inserida no mundo fenomênico, mas sim uma representação daquela mesma grandeza, colhida pelas normas jurídicas e sujeita às distorções que o Direito lhe impõe. [...] a base de cálculo do Imposto sobre a Renda apurado pelo lucro real é o montante do lucro efetivamente obtido durante determinado período, verificado a partir do lucro líquido apurado e após os ajustes determinados pela norma tributária. Entretanto, se qualquer das fases deste processo construtivo implicar na inclusão de elementos estranhos ao conceito de renda (i.e. acréscimo patrimonial em caráter definitivo), então teremos irreversível desnaturação do perfil constitucional do imposto, estando tal processo sujeito ao inafastável teste de constitucionalidade<sup>364</sup>.

O art. 14 da Lei n. 9.718/98, anteriormente mencionado, elenca as pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do lucro real.

A alíquota do IRPJ a ser pago mensalmente será de 15% e parcela do lucro real – assim como do presumido e do arbitrado – apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 ficará sujeita ao adicional do IRPJ calculado com base em alíquota de 10% (§2º do art. 2º da Lei n. 9.430/96 e art. 228 do RIR).

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto por estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, e

---

<sup>362</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. op. cit., 2010, p. 136.

<sup>363</sup> ABREU, José Maurício Carvalho. op. cit., 2010., p. 133 e 134.

<sup>364</sup> *Ibidem*, p. 133 e 137.

na data do evento nos casos de extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, ou da incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica (§ 3º do art. 2º da Lei n. 9.430/96).

No fechamento do ano, a determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado descontará do imposto devido o valor referente aos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n. 9.249/95; aos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; o imposto sobre a renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; e o imposto sobre a renda pago na forma deste artigo<sup>365</sup>.

Ao final de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido, observando as disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. O lucro líquido do período deverá ser apurado segundo as disposições da Lei n. 6.404/76, que dispõe sobre Sociedades por ações (Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 67, inciso XI, Lei n. 7.450/85, art. 18, Lei n. 9.249/95, art. 5º e art. 274, § 1º do RIR), e que, em seu art. 187, § 1º determina que<sup>366</sup>:

Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

E em seu art. 177 fixa que “a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, [...] devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

Como se vê, tal legislação a respeito do imposto sobre a renda vincula o regime de competência à tribulação dos resultados das pessoas jurídicas, de modo que, “se não tiver uma disposição expressa em

---

<sup>365</sup> § 4º do art. 2º da Lei n. 9.430/96.

<sup>366</sup> HIGUCHI, Hiromi. op. cit., 2016, p. 37.

sentido contrário, as receitas, os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro”<sup>367</sup>.

A apuração do lucro real é feita a partir do lucro líquido, definido pelo art. 248 do RIR da seguinte forma: “lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

### 3.12.1 Despesas dedutíveis

O art. 299 do RIR apresenta as regras gerais sobre dedutibilidade de despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Assim, uma despesa – que é diferente dos custos – para ser dedutível deve: ser usual e normal perante as atividades da empresa; paga ou incorrida; e, ainda, necessária à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora<sup>368</sup>.

O Parecer normativo 32/81 da Secretaria da Receita Federal esclarece o tema:

---

<sup>367</sup> Ibidem, p. 37.

<sup>368</sup> ANAN JUNIOR, Pedro. op. cit., 2006, p. 348.

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Para Pedro Anan Junior, a classificação da despesa como dedutível ou não é subjetiva, dependendo da atividade operacional da empresa<sup>369</sup>.

O art. 13 da Lei n. 9.249 define algumas despesas que serão indedutíveis para o lucro real:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

---

<sup>369</sup> Ibidem, p. 349.



III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo<sup>370</sup>.

---

<sup>370</sup> § 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

A pessoa jurídica poderá deduzir do IRPJ apurado mensalmente, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo e os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual<sup>371</sup>.

Para o cálculo do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado anualmente, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor: dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os respectivos limites (o valor do adicional do IRPJ será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções<sup>372</sup>); dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV – do imposto pago por estimativa<sup>373</sup>.

Para a apuração do lucro real, poderão ser deduzidas as despesas com perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 9º, da Lei n. 9.430/96<sup>374</sup>.

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação.

<sup>371</sup> Art. 229 do RIR.

<sup>372</sup> Art. 543 do RIR e § 4º do art. 3º da Lei n. 9.249/95.

<sup>373</sup> Art. 231 do RIR e art. 2º, § 4º da Lei n. 9.430/86.

<sup>374</sup> “Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

[...]

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem [...] as alíneas *a* e *b* do inciso II do § 7º serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§ 4º No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento

Poderá ser deduzido do lucro líquido para apuração do lucro real o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito vencido após dois meses do vencimento, sem que tenha havido o seu recebimento,

---

da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito. \_

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

§ 7º Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa;\_

c) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor: \_

a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

b) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias.

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.”

contabilizado como receita, auferida a partir do prazo definido no art. 11 da Lei n. 9.430/96<sup>375</sup>.

No entanto, os créditos deduzidos que tenham sido recuperados deverão ser computados na determinação do lucro real<sup>376</sup>.

---

<sup>375</sup> “§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 1º do art. 9º, das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 7º do art. 9º e da alínea *a* do inciso III do § 7º do art. 9º, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito. (Redação dada pela Lei n. 13.097, de 2015)

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.”

<sup>376</sup> Art. 12 da Lei n. 9.430/96.

#### **4 CAPÍTULO III - A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA PERMUTA DE IMÓVEIS**

O capítulo III encerrará o trabalho com as conclusões do estudo sobre o IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes do regime do lucro presumido. O foco da pesquisa volta-se para a tributação (ou não) da permuta em si, e não da torna, a qual não gera maiores controvérsias entre o fisco e os contribuintes.

Em suma, a análise parte da tributação da renda nas atividades imobiliárias, para depois adentrar a tributação da renda nas operações de permutas imobiliárias realizadas especificamente por pessoa jurídica optante do regime de tributação com base no lucro presumido. Será feita apreciação das normas aplicáveis às permutas jurídicas e contábeis.

A partir de uma análise pragmática, será investigado o histórico de entendimentos da Receita Federal (nas decisões das Delegacias e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) e do Poder Judiciário (TRFs e Tribunais Superiores). Além disso, será apresentado o entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, proferido em Parecer no ano de 1992.

Tomando por base esse cenário, além do que foi exposto nos capítulos I e II, finalmente serão registradas as conclusões atingidas no presente trabalho.

Com efeito, serão demonstrados os cenários encontrados acerca da tributação cabível nas operações de permuta de imóveis registrados no ativo circulante do balanço patrimonial e do ativo não circulante. Serão consideradas as seguintes situações práticas: a) de terreno por unidades a serem construídas; b) de terreno por unidades construídas; e c) de imóveis prontos. Em todas as análises, serão avaliadas as possibilidades de tributação sob a perspectiva do proprietário do terreno e do incorporador.

No mais, serão enfrentados os temas: base de cálculo, momento da tributação e capacidade contributiva.

Por fim, serão definidos os temas estudados no decorrer dos capítulos que serviram de premissa para o presente trabalho e as hipóteses que condizem com as premissas adotadas para fins de tributação ou não das permutas.

#### 4.1 TRIBUTAÇÃO DA RENDA NAS ATIVIDADES

Neste momento é oportuna uma análise da tributação da renda, especificamente nas atividades imobiliárias, voltando-se o foco do estudo diretamente para as operações de permuta.

Em regra, os regimes de tributação aplicáveis às atividades imobiliárias são: o Simples Nacional; o Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação – RET; o Regime Especial Tributário – Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV; o lucro real; e o lucro presumido.

Nessa linha, Ricardo Lacaz Martins adverte que as várias hipóteses de incidência do imposto sobre a renda previstas na legislação originam normas especiais que implicam na tributação sobre a renda das pessoas jurídicas nos regimes do lucro real ou do presumido, sobre a renda das pessoas físicas que desempenhem atividade imobiliária usualmente ou sobre a renda obtida com a alienação de imóvel próprio. Além disso, há disposições acerca da tributação da renda em condições especiais, como quando as empresas afetam seu patrimônio ou detêm fundos de investimento imobiliário<sup>377</sup>.

O Simples Nacional é um benefício para os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social (Leis n. 10.931/2004, 13.097/2015 e 12.767/2012) e para as construções de unidades habitacionais de valor de até R\$100.000,00, no âmbito do PMCMV (Leis n. 12.024/2009 e 13.097/2015).

O Regime Especial de Tributação – RET, instituído pela Lei n. 10.931, de 02 de agosto de 2004, e disciplinado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil – IN RFB - n. 1.435 de 30 de dezembro de 2013, é aplicável às incorporações imobiliárias com patrimônio de afetação, em caráter opcional e irrevogável, enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador com os adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

Esse regime tem a finalidade de garantir direitos para os adquirentes de unidades autônomas de edifício em construção na hipótese de falência ou insolvência do incorporador, aprimorar as relações jurídica e econômica entre o adquirente, o incorporador e o agente financiador da obra, além de recuperar a confiança dos consumidores no mercado imobiliário.

---

<sup>377</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 26.

Para fins de RET, a IN RFB n. 1.435 definiu, em seu art. 2º, que se considera:

I - incorporador, a pessoa física ou jurídica que, embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas; e

II - incorporação imobiliária, a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas.

O Regime Especial Tributário – Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV trata de benefício para os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social (Leis n. 10.931/2004, 13.097/2015 e 12.767/2012) e para as construções de unidades habitacionais de valor de até R\$100.000,00 no âmbito do PMCMV (Leis n. 12.024/2009 e 13.097/2015).

O regime do lucro real destina sistemática própria ao setor imobiliário, prevista nos artigos 410 a 414 do RIR<sup>378</sup> - originalmente

---

<sup>378</sup> Seção X

Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis  
Determinação do Custo

Art. 410. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 27):

I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:

a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e

---

b) os custos diretos (art. 290) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos;

II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.

#### Apuração do Lucro Bruto

Art. 411. O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 27, § 1º).

#### Venda antes do Término do Empreendimento

Art. 412. Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28).

§ 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 28, § 1º).

§ 2º Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período de apuração da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado, observado o disposto no art. 874, quando for o caso (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28, § 2º).

§ 3º A atualização e os juros de mora de que trata o parágrafo anterior deverão ser pagos juntamente com o imposto incidente no período de apuração em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28, § 3º).

#### Venda a Prazo ou em Prestações

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 29):

I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;

II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;



introduzida na legislação tributária por meio do Decreto-Lei n. 1.598/77, em seus arts. 27 a 29 – e nas Instruções Normativas n. 84/79<sup>379</sup>, 23/83<sup>380</sup> e 67/88<sup>381</sup>. O tratamento específico destina-se a todo contribuinte que comprar imóvel para venda ou desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio para venda e não somente para pessoa jurídica que executa essas atividades.

No caso de venda à vista de imóvel pronto, o lucro deverá ser reconhecido no período-base da realização do negócio, uma vez que o recebimento do valor será no ato da transação. O resultado será apurado pela diferença do custo registrado no estoque<sup>382</sup>.

III - a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o consequente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;

IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do art. 412.

§ 1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos de apuração a que competirem (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 29, § 1º).

§ 2º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente (Decreto-Lei n. 2.429, de 14 de abril de 1988, art. 10).

#### Venda com Atualização Monetária

Art. 414. Na venda contratada com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da atualização, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do período de apuração, como variação monetária (art. 375), pelo valor que exceder a atualização, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o inciso I do artigo anterior (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 29, § 2º, e Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 28).

<sup>379</sup> Estabelece normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis.

<sup>380</sup> Altera normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, Incorporação e construção de Imóveis estabelecidas pela IN SRF n. 084, de 20 de dezembro de 1979.

<sup>381</sup> Estabelece normas alternativas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, em complemento às Instruções Normativas SRF n. 84/79 a 23/83.

<sup>382</sup> Item 11 da IN n. 84/79.

Na hipótese de venda à vista de unidade em construção, o vendedor deverá considerar, no momento de receber o preço, se existem custos futuros com a tributação da renda.

Os itens 12.1.2 e 12.1.3 da IN n. 84/7 permitem que, ao vender, o contribuinte apure os custos pagos, incorridos ou contratados, referentes à unidade comercializada, pelo critério de rateio com as outras unidades. Nessa hipótese, após apurado o custo, deve ser reconhecido o lucro quando receber o preço, ou seja, o lucro será o resultado da diferença entre o valor da venda e os custos pagos e incorridos<sup>383</sup>.

O lucro apurado na venda não é o lucro final, uma vez que o incorporador terá outros custos futuramente, essencialmente aqueles relacionados à construção do imóvel. Nesse contexto, a IN n. 84/79 permite que o incorporador registre os custos incorridos e pagos após a venda, desde que no período-base de apuração do resultado ou, no caso de custos ocorridos em período-base posterior, permite o reconhecimento dele contra o resultado do exercício subsequente à venda<sup>384</sup>.

Não se vai debater aqui se tal sistemática está de acordo ou não com a legislação vigente.

Por outro lado, o art. 412 do RIR<sup>385</sup> apresenta uma alternativa ao contribuinte, permitindo-lhe deduzir no ato da venda os custos que

---

<sup>383</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 157-159.

<sup>384</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 157-159.

<sup>385</sup> Art. 412. Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28).

§ 1º O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28, § 1º).

§ 2º Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período de apuração da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado, observado o disposto no art. 874, quando for o caso (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28, § 2º).

§ 3º A atualização e os juros de mora de que trata o parágrafo anterior deverão ser pagos juntamente com o imposto incidente no período de

serão incorridos para o término da unidade vendida. No caso, o contribuinte reconhece o lucro estimado do empreendimento proporcionalmente à receita recebida no exercício. Trata-se de um mecanismo de estimativa do custo (custo orçado) que permite a venda de unidade imobiliária como se ela estivesse concluída<sup>386</sup>.

No caso de venda em parcelas de unidade ainda em construção, o art. 413 do RIR determina que o incorporador poderá reconhecer o lucro bruto em cada período de apuração, proporcionalmente à receita de venda recebida<sup>387</sup>.

No mais, as compras e vendas de imóveis em regime de incorporação geralmente são contratadas sob condição suspensiva. Para esses casos, os itens 10.1 a 10.5 da IN 84/79 facultam o diferimento do momento em que se considera concretizada a venda para quando praticada a condição suspensiva a que a operação estiver vinculada.

Ricardo Lacaz Martins faz uma análise interessante sobre as normas do lucro real, constatando que privilegiam alguns princípios da tributação em geral e especialmente da renda; possibilitam identificar regras próprias; e testam a coerência de suas disposições normativas, permitindo a construção de um sistema autônomo<sup>388</sup>, porque, em suma, privilegiam<sup>389</sup>:

---

apuração em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 28, § 3º).

<sup>386</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 160.

<sup>387</sup> Para tanto: I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel; II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período; III - a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o item II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido; IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado.

<sup>388</sup> Ibidem, p. 182.

<sup>389</sup> Ibidem, p. 182.

a) O princípio da igualdade, ao dar um tratamento equitativo às empresas do ramo imobiliário;

b) O princípio de geração de riqueza nova, ao permitir a antecipação dos custos futuros nas vendas de imóveis;

c) A tributação da renda como acréscimo patrimonial, quando permitem a tributação do lucro efetivo antes de os custos serem incorridos;

d) O princípio da disponibilidade econômica e jurídica e da realização da renda, ao permitir o diferimento da tributação após o recebimento dos valores (reconhecimento da receita no momento efetivo do ingresso dos recursos e diferimento da tributação para o momento da implantação da condição suspensiva);

e) O emparelhamento das receitas e despesas, ao possibilitar o lançamento das vendas efetuadas na conta de resultados de exercícios futuros, bem como na sistemática do custo orçado.

O regime do PMCMV, nos limites de suas restrições legais, é o que proporciona menor tributação (1%)<sup>390</sup>, seguido do RET, que também gera importante economia tributária (4%)<sup>391</sup>.

#### 4.2 NORMAS APLICÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DA PERMUTA NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

Cabe aqui analisar como se dá a tributação da permuta em si com base no que já está definido na legislação e principalmente nos atos da Receita Federal. Ressalta-se, de antemão, que as normas direcionadas ao setor imobiliário são mais comuns e mais sistematizadas para o regime do lucro real, pois no âmbito do lucro presumido identifica-se até uma ausência de sistematização e de normas condutoras.

Em 1988 foi publicada a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - SRF n. 107 que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas nas permutas de bens imóveis. Na época, não era permitida a opção pelo lucro presumido por parte das empresas imobiliárias<sup>392</sup>, o que somente aconteceu a partir de 1º de janeiro de 1999<sup>393</sup>.

Dita instrução normativa é aplicável às operações realizadas

---

<sup>390</sup> § 6º do art. 4º da Lei n. 10.931/04.

<sup>391</sup> Art. 4º da Lei n. 10.931/04.

<sup>392</sup> Art. 1º, § 4º da Lei n. 6.468/77; artigo 5º, inciso IV da Lei n. 8.541/92; e, artigo 36, inciso IV, da Lei n. 8.981/95.

<sup>393</sup> Arts. 14 e 17, inciso II da Lei n. 9.718.

entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, cujo objeto seja a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra pagamento complementar em dinheiro (torna).

A norma determina que, em geral, tributa-se apenas o valor da torna, porque, sem torna, os permutantes não terão resultado a apurar: “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”<sup>394</sup>. No caso de pessoa física, ela deverá reconhecer o bem recebido pelo custo de aquisição do imóvel dado em permuta, conforme declarado à Receita Federal (3.1.1).

Na permuta com torna, o permutante beneficiário deve computá-la como receita no ano-base da operação, podendo deduzir na apuração do imposto a parcela do custo da unidade dada em permuta. O permutante que efetuar o pagamento da torna poderá computar seu valor no custo de aquisição da unidade adquirida (1.5).

A Lei n. 12.973/2014 – que alterou o Decreto-Lei no 1.598/77 - e a Instrução Normativa n. 1.700/2017<sup>395</sup> – que, dentre outras coisas, dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ no que se refere às alterações introduzidas pela Lei n. 12.973/14 – não alterou a possibilidade da neutralidade tributária aplicável às permutas realizadas por contribuintes do lucro real, na forma da IN 107/1988.

Por outro lado, a Lei n. 12.973/2014 modificou o tratamento tributário conferido às permutas imobiliárias, inserindo os §§ 3º e 4º do art. 27 do Decreto n. 1.598/77:

§ 3º Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo

---

<sup>394</sup> “1.4 São aplicáveis às operações de permuta, toda vez que aqui se fizer referência à expressão unidade imobiliária ou unidade as definições contidas no item 2 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 20 de dezembro de 1979, **as quais alcançarão todo e qualquer imóvel de propriedade da pessoa física ou da pessoa jurídica permutante, ainda que classificado no ativo permanente, na última hipótese.**”

<sup>395</sup> A IN n. 1.700/2017 revogou a IN n. 1.515/2014, que, por sua vez, revogou a IN n. 1.493/2014. Ela é produto da consolidação de várias Instruções Normativas, reproduzindo os dispositivos da Instrução Normativa RFB n. 1.515/2014 e incorporando os dispositivos relacionados à CSLL, devidamente atualizados, que estavam na IN n. 390/2004.

das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado. § 4º O disposto no § 3º será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, na tributação da permuta é obrigatório diferimento do imposto devido no ato da operação para quando o lucro eventualmente auferido for realizado, ou seja, na venda do bem permutado.

Supõe-se que objetivo da modificação legislativa era manter o tratamento tributário de neutralidade previsto na IN 107/88<sup>396</sup>.

A IN n. 1.700/2017 consolida o tratamento, sobretudo da Lei n. 12.973/14 – que deu tratamento tributário às normas contábeis internacionais e extinguiu o Regime Tributário de Transição (RTT) – e disciplina o dispositivo legal acima transcrito, essencialmente nos seus artigos de 97 até 101, quando trata do ganho decorrente da avaliação a valor justo na permuta de ativos e passivos, para empresas tributadas com base no lucro real<sup>397</sup>.

---

<sup>396</sup> COELHO, Renato Souza; NOBREGA, João Henrique Salgado. Permuta Imobiliária, valor justo e a Lei n. 12.973/2014: Aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. op. cit., 2016, p. 724.

<sup>397</sup> Quando se verificar ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo para empresas tributadas com base no lucro presumido, aplica-se o art. 217 da IN n. 1.700/2017: “Art. 217. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrará as bases de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido no período de apuração: I - relativo à avaliação com base no valor justo, caso seja registrado diretamente em conta de receita; ou II - em que seja reclassificado como receita, caso seja inicialmente registrado em conta de patrimônio líquido. § 1º Na apuração dos ganhos a que se referem os incisos I e II do § 3º do art. 215, o aumento ou redução no valor do ativo registrado em contrapartida a ganho ou perda decorrente de sua avaliação com base no valor justo não será considerado como parte integrante do valor contábil. § 2º O disposto no § 1º não se aplica caso o ganho relativo ao aumento no valor do ativo tenha sido anteriormente computado na base de cálculo do tributo”.

Luiz Flavio Neto esclarece que a neutralidade tributária das permutas no lucro real, após as modificações supra, pode ser compreendida em três estágios:

a) em relação aos bens que pertencem ao ativo da pessoa jurídica antes de qualquer operação de permuta, “o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo” (art. 97 da IN 1.700/2017<sup>398</sup>);

b) como regra geral, referido ganho será tributado quando da realização do ativo (§ 2º do art. 97 da IN 1.700/2017), pois na permuta

---

<sup>398</sup> Art. 97. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, caso não esteja registrado em conta de receita do período, o ganho deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

§ 5º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar:

I - redução de prejuízo fiscal do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho;

II - redução de base de cálculo negativa da CSLL do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista resultado ajustado positivo antes do cômputo do referido ganho.

[...]

§ 12. No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 10.

de ativos e passivos, “o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido em permuta” (§ 12 do art. 97 da IN 1.700/2017);

c) a tributação é diferida para o momento subsequente em que o ativo recebido vier a ser realizado, como por alienação (art. 99 da IN 1.700/2017<sup>399</sup>).

Assim, esse é o cenário normativo específico para as empresas optantes pelo regime do lucro real.

---

<sup>399</sup> Art. 99. A tributação do ganho decorrente de avaliação com base no valor justo em permuta que envolva troca de ativos de que trata o § 12 do art. 97 poderá ser diferida desde que a diferença entre os valores dos ativos seja registrada em subconta vinculada ao ativo recebido.

§ 1º Quando da permuta, o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo recebido.

§ 2º O ganho poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que for apropriado como receita.

§ 3º O valor registrado na subconta será baixado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

§ 4º No caso de ativo depreciável, amortizável ou exaurível, em que o controle é feito com a utilização de 1 (uma) subconta para cada conta, conforme disposto no § 2º do art. 89, a baixa relativa à depreciação, amortização ou exaustão a que se refere o § 3º deste artigo será feita na subconta vinculada à conta de depreciação acumulada, amortização acumulada ou exaustão acumulada.

§ 5º Caso o valor realizado do ativo seja dedutível, o valor da subconta baixado conforme previsto no § 3º deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.

§ 6º Caso o valor realizado do ativo seja indedutível, esse valor, incluído o valor da subconta baixado conforme o § 3º, deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à realização.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, não se considera permuta quando o ativo recebido for classificado em disponibilidades ou recebíveis.



### 4.3 A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA PERMUTA DE IMÓVEIS POR PESSOA JURÍDICA NO LUCRO PRESUMIDO

Como já dito no capítulo anterior, o presente trabalho exige uma análise singular e minuciosa do regime de tributação com base no lucro presumido, principalmente aplicado à permuta, enfatizando-se o conceito de receita bruta, uma vez que a sua definição é uma etapa fundamental para resolver o tema central.

O regime do lucro presumido é o mais procurado pelas construtoras e incorporadoras com faturamento anual de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais). Desde o ano de 1999, as empresas que têm como objeto social a exploração de atividades de compra e venda, loteamento e construção de imóveis, não estão mais impedidas de optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Antes disso, essas pessoas jurídicas eram obrigadas, pelo revogado inciso IV do art. 36 da Lei n. 8.981/95<sup>400</sup>, à tributação com base no lucro real<sup>401</sup>.

---

<sup>400</sup> “Art. 36. Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real em cada ano-calendário as pessoas jurídicas:

[...]

IV - que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;” (Revogado pelo art. 18, III da Lei n. 9.718/98).

<sup>401</sup> Por exclusão, a lei n. 9.718/98: “Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei n. 9.430, de 1996;

O regime é bastante utilizado pelas empresas do ramo imobiliário, essencialmente em razão de ser mais simplificado e menos oneroso. Além disso, para as empresas que organizam o empreendimento por meio de sociedades de propósito específico – SPE, as receitas auferidas são computadas individualmente para fins de limite de receita do lucro presumido.

Ricardo Lacaz Martins afirma que tal sistemática advém do art. 179 da Constituição Federal, segundo o qual a União dispensará às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las simplificando suas obrigações administrativas tributárias, ou eliminando-as ou reduzindo-as por meio de lei<sup>402</sup>.

Na linha do que preceitua Ricardo Lacaz Martins<sup>403</sup>, a sistemática presumida é baseada no conceito de renda, uma vez que parte de uma presunção de lucratividade da atividade do contribuinte, que consiste no resultado do cálculo das receitas menos as despesas necessárias à sua geração, porque a previsão desse regime parte do art. 44 do Código Tributário Nacional<sup>404</sup>, que enumera as bases de cálculo do IR nos ditames do art. 43<sup>405</sup> que, por seu turno, traça o conceito de renda:

---

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.”

<sup>402</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 193 e 182.

<sup>403</sup> Ibidem, p. 193 e 194.

<sup>404</sup> Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>405</sup> 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.

Evidentemente que na tributação presumida não se alcançará a renda real, no entanto, deve esta aproximar-se ao máximo dos percentuais que reflitam a capacidade econômica do contribuinte, sob pena de inobservância da coerência exigida pelo sistema e, em caso extremo, fazer letra morta da norma do art. 44 do CTN, na medida em que a escolha de percentual de presunção que se afasta da realidade impediria a livre opção do contribuinte<sup>406</sup>.

Por oportuno, lembra-se do pressuposto fixado no capítulo II de que os conceitos de receita e de renda divergem; no entanto, a renda sempre será receita, e a receita pode ou não traduzir-se em renda, porque, para chegar à renda, consideram-se os ganhos e as perdas, enquanto para chegar à “receita” consideram-se apenas os ganhos<sup>407</sup>.

Alinhado a isso, na linha do que ensina Ricardo Lacaz Martins, entende-se que o caráter opcional do lucro presumido não admite a tributação de qualquer valor pelo legislador sob o argumento de que *se trata de opção do contribuinte, sendo-lhe possível sempre optar pela tributação pelo lucro real*. A tributação no regime do lucro presumido deve atender os princípios da livre concorrência, do tratamento privilegiado às empresas de pequeno porte, da capacidade contributiva e da igualdade, além de ter de observar as mesmas restrições aplicadas às sistemáticas do lucro real e do lucro arbitrado, tributando apenas aquilo que for renda<sup>408</sup>.

O fator *acréscimo patrimonial* não é abandonado na sistemática do lucro presumido, mas passa a ser objeto de presunção legal absoluta,

---

§ 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.

<sup>406</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 193 e 122.

<sup>407</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). op. cit., 2006, p. 186.

<sup>408</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 194.

equacionada por dois elementos: a receita e o índice de presunção de acréscimo patrimonial disposto em lei<sup>409</sup>.

No regime do lucro presumido a determinação da base de cálculo do IRPJ incidente nas receitas percebidas nas vendas de bens imóveis pertencentes ao ativo circulante/estoque se dá pela aplicação da regra geral que corresponde ao percentual de 8%<sup>410</sup>. Sobre as receitas de administração, locação ou cessão de bens imóveis e direitos de qualquer natureza se aplica o percentual de 32%. Essa aplicação de percentuais constituirá o lucro tributável<sup>411</sup>.

Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos obtidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo conceito de receita bruta serão acrescidos à base de cálculo supracitada, para efeito de incidência do imposto e do adicional<sup>412</sup>.

No caso de receita da venda de bens imóveis pertencentes ao ativo não circulante, a base de cálculo para fins de IRPJ no lucro presumido corresponde ao ganho de capital<sup>413</sup>. O ganho de capital nas vendas de bens do ativo permanente será apurado pela diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil<sup>414</sup>.

A pessoa jurídica pagará o IRPJ com a alíquota de 15% sobre o lucro presumido<sup>415</sup>. A parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%<sup>416</sup>.

Atendendo ao conceito de renda e aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, desde 2006, em razão da Lei n. 11.196/2005, é aplicado o percentual de 8% também sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação

---

<sup>409</sup> NETO, Luiz Flávio. Consequências tributárias de permutas de bens imóveis realizados por empresas optantes pela sistemática do “lucro presumido”. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. op. cit., 2016, p. 710 e 711.

<sup>410</sup> Art. 15 da Lei n. 9.249/95 e art. 518 do RIR (regra geral).

<sup>411</sup> Inciso II do art. 15 da Lei n. 9.249/95 e inciso III do art. 518 do RIR.

<sup>412</sup> Art. 521 do RIR.

<sup>413</sup> Art. 521 do RIR.

<sup>414</sup> §1º do art. 521 do RIR.

<sup>415</sup> Art. 541 do RIR.

<sup>416</sup> Art. 542 do RIR.

imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato<sup>417</sup>.

Fora das hipóteses supracitadas, as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas não estão abrangidas pela tributação (benefício) com base na aplicação de coeficientes para apuração do lucro.

Não existem na legislação tributária disposições especiais concernentes à apuração do lucro presumido no caso de incorporação imobiliária, na operação de venda de imóveis em construção ou a construir<sup>418</sup>.

No mais, a Receita Federal definiu, em sede de Solução de Divergência na COSIT n. 37, que: a) a incorporadora de imóveis optante pela tributação com base no lucro presumido segundo o regime de competência deve reconhecer a receita de venda de unidades imobiliárias no momento da efetivação do contrato da operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso; e b) a incorporadora de imóveis optante pela tributação com base no lucro presumido segundo o regime de caixa reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias na medida do seu recebimento, independentemente da conclusão ou entrega da unidade.

O Parecer Normativo COSIT n. 9 – emitido em 09 em setembro de 2014 com o objetivo de regular o tratamento tributário da permuta imobiliária por parte das pessoas jurídicas que exerçam atividades no ramo e apurar o imposto sobre a renda com base no lucro presumido – a ser detalhado mais adiante, caminha no mesmo sentido:

12.1. Ressalte-se que, nos termos dos regimentos existentes para a apuração do lucro presumido, o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e tributa-se segundo o regime de competência (i.e., no período de apuração da celebração da permuta) ou de caixa (no período de apuração do recebimento do imóvel dado em permuta), à opção do contribuinte, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último,

---

<sup>417</sup> Art. 5 da Lei n. 9.249/1995.

<sup>418</sup> Solução de Divergência COSIT n. 37/2013.

consoante a IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988.

Enquanto no regime do lucro real – na forma da Instrução Normativa n. 107/88 – uma entrada de móvel a título de permuta pode ser equivalente ao imóvel que lhe é correspondente na operação (dado em permuta) a ponto de, sem gerar polêmicas, ser neutralizado pelo seu custo ou despesa, não havendo base de cálculo para a incidência do IRPJ, no caso de a empresa que realiza a operação ser optante pelo lucro presumido, surgem algumas controvérsias entre contribuinte e fisco.

Nesse contexto, cabe aqui estudar no que consiste a base de cálculo do lucro presumido, que já foi descrita no capítulo II sem maiores detalhes.

Como já foi visto, a base de cálculo do IRPJ e do seu adicional no lucro presumido é apurada em cada trimestre a partir da receita bruta decorrente da atividade exercida e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital. Considera-se receita bruta: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Observa-se que, dentre as diversas modificações na legislação tributária instituídas pela Lei n. 12.973/2014, conversão da Medida Provisória n. 627/2013, uma das mais importantes é a alteração do conceito de receita bruta, que passou a valer para as empresas a partir de 01/01/2015. A lei alterou o art. 12 do Decreto n. 1.598/1977, que trata da legislação do IR. A partir daí, ficou estabelecido que a receita bruta engloba, além do produto da venda de bens em conta própria e do preço dos serviços, o resultado auferido nas operações de conta alheia, as receitas da atividade principal da empresa e os tributos incidentes sobre a receita bruta (ICMS e ISS).

Diante das alterações proporcionadas pela Lei n. 12.973/2014, qualquer receita intrínseca à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica deve compor a receita bruta tributável para fins de lucro presumido. Todavia, continuarão fora do âmbito da receita bruta os ingressos que não caracterizem receitas.

No mais, no que tange à legislação, o regime de tributação pelo lucro presumido não destina sistemática própria ao setor imobiliário, diferentemente do regime do lucro real. São raros os dispositivos legais diretamente relacionados à atividade imobiliária.

A respeito, destaca-se apenas o já mencionado art. 15 da Lei n. 9.249/95, concernente à base de cálculo presumida, segundo o qual deverá ser observado o disposto no art. 30 da Lei n. 8.981/95, sendo, portanto, inegável a obediência deste último na apuração do lucro presumido. Tal dispositivo dispõe sobre o reconhecimento da receita bruta da atividade imobiliária:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Como se vê, o regime do lucro presumido no setor imobiliário não está suficientemente amparado, exigindo do contribuinte e do fisco uma interpretação sistemática do regime, com base na legislação mais abrangente aplicável ao tema, possuindo apenas uma regulamentação sistematizada por meio do Parecer Normativo COSIT n. 9.

#### 4.4 TRATAMENTO CONTÁBIL DADO ÀS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS

É sabido que o tratamento contábil dado às operações imobiliárias, mormente às permutas, pode influenciar a interpretação do tratamento jurídico dessas operações, sendo oportuno fazer aqui um cotejo entre os dois cenários – contábil e jurídico – identificando o que os dois têm em comum e no que divergem.

No entanto, cumpre advertir que a premissa aqui adotada é de que as regras contábeis não detêm caráter normativo e representam apenas uma orientação aos profissionais da área contábil.

A fim de esclarecer assuntos que têm gerado dúvidas quanto às práticas contábeis adotadas pelas entidades de incorporação imobiliária, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC exarou em 05/12/2008 a orientação “OCPC 01 (R1) – Entidades de incorporação

imobiliária”<sup>419</sup> que trata da contabilização das permutas físicas, fazendo a seguinte distinção:

(i) No caso de permuta de unidades imobiliárias de mesma natureza e valor (apartamentos por apartamentos, terrenos por terrenos, etc.) a operação não deve gerar ganho nem perda;

(ii) No caso de permuta de unidades imobiliárias que não tenham a mesma natureza e o mesmo valor (por exemplo: apartamentos construídos ou a construir por terrenos), a operação tem substância comercial, gerando ganho ou perda. A receita deve ser mensurada pelo seu valor justo, que consiste na quantia pela qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso em uma transação em que não existe relacionamento entre elas<sup>420</sup>. Nesse tipo de operação, a receita é determinada pelo valor de venda dos imóveis ou terrenos recebidos. Excepcionalmente, quando esse valor não puder ser mensurado com segurança, a receita deve ser determinada com base no valor de venda das unidades imobiliárias entregues; e

(iii) No caso de permuta de terrenos, tendo por objeto a entrega de apartamento a ser construído, o valor do terreno adquirido pela entidade de incorporação imobiliária, apurado conforme critérios descritos no item acima, deve ser contabilizado por seu valor justo, como um componente do estoque de terrenos de imóveis a comercializar, em contrapartida a adiantamento de clientes no passivo, no momento da assinatura do instrumento particular ou do contrato relacionado à referida transação. Para essas transações, aproveitam os

---

<sup>419</sup> Disponível em:

[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/126\\_OCPC\\_01\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/126_OCPC_01_R1.pdf)

<sup>420</sup> Pronunciamento CPC 46 de 07/12/2012 - Mensuração do Valor Justo: “O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data da mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participantes do mercado que detenha o ativo ou o passivo)”.

Eliseu Martins esclarece que tal pronunciamento quer dizer que o valor justo será o montante que se espera receber na venda (hipotética e não efetiva) do ativo em condições normais (MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 165).



mesmos critérios de apropriação aplicados para o resultado de incorporação imobiliária em seu todo.

O pronunciamento CPC 47 – já mencionado no capítulo II – que revogou o pronunciamento CPC 30 (R1)<sup>421</sup>, define o que é receita:

Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Para Renato Souza Coelho e João Henrique Salgado Nóbrega, o tratamento contábil recomendado para as permutas imobiliárias parte de um enfoque amplo do conceito de realização de receita, bastante focado no conteúdo econômico da operação<sup>422</sup>.

#### 4.5 EVOLUÇÃO NO ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ACERCA DAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS

A evolução do entendimento da Receita Federal acerca da tributação de IRPJ incidente nas operações de permuta deve ser analisada não apenas para que se conheçam os argumentos que embasam os atos e decisões desse órgão, mas também para que se tenha ideia da volubilidade que um dia já acometeu os contribuintes que se encontravam nas hipóteses em estudo.

Na presente análise foram encontradas e analisadas 01 Instrução Normativa, 01 Parecer Normativo, 266 decisões e 75 soluções de consulta no site da Receita Federal<sup>423</sup>, 349 decisões no site

---

<sup>421</sup> Pronunciamento CPC 30 (R1) revogado a partir de 2018: Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

<sup>422</sup> COELHO, Renato Souza; NOBREGA, João Henrique Salgado. Permuta Imobiliária, valor justo e a Lei n. 12.973/2014: Aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela; e CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. op. cit., p. 722.

<sup>423</sup> <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm>

deciso.es.com.br, 176 acórdãos no site do CARF<sup>424</sup>, 59 soluções de consulta e 129 atos no sistema de normas da Receita Federal<sup>425</sup>. Algumas buscas coincidem entre si.

A partir dessa depuração, passa-se a registrar as informações e constatações mais relevantes para este trabalho.

Antes de tudo, é importante mencionar o primeiro ato da Receita Federal de que se tem notícia acerca das permutas de bens imóveis: a Instrução Normativa n. 107 publicada em julho de 1988 e ainda vigente.

Dito ato normativo dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do *lucro real* das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis. Convém lembrar que, como visto no capítulo anterior, quando foi publicada essa IN, as empresas que atuavam com a exploração de atividades de compra e venda, loteamento e construção de imóveis eram tributadas pelo revogado art. 36, IV da Lei n. 8.981/95<sup>426</sup>, com base no lucro real (arts. 14 da Lei n. 9.718/98, por exclusão<sup>427</sup>), situação que perdurou até 1999.

É importante aqui enfatizar os dispositivos da IN que são relevantes para o presente estudo. Os primeiros são os introdutórios, que tratam do conceito de permuta, da torna em operação de permuta e da dedutibilidade da parcela do custo da unidade dada em permuta no caso em que haja torna:

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.

[...]

---

<sup>424</sup> Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

<sup>425</sup> Disponível em:

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=59&lblTiposAtosSelecionados=PN&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero\\_ato=&tipoData=2&dt\\_inicio](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=59&lblTiposAtosSelecionados=PN&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio).

<sup>426</sup> Distintivo transcrito no capítulo 2.

<sup>427</sup> Distintivo transcrito no capítulo 2.

1.5 A permutante que se beneficiar por torna deverá computá-la como receita, no ano-base ou período-base da operação, podendo deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber. A parcela a deduzir será determinada mediante a aplicação, sobre o custo atualizado ou o valor contábil da unidade, na datada operação, do percentual obtido pela divisão do valor da torna pelo somatório desta com o valor do custo da unidade dada em permuta. A permutante que pagar a torna deverá computá-la no custo da unidade adquirida.

Devem ainda ser destacados os dispositivos que tratam das espécies de operações de permuta sob o ponto de vista da tributação (resultado a apurar, custo, lucro imobiliário e registro contábil):

## 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.

[...]

2.2 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.

[...]

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<sup>428</sup>.

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

---

<sup>428</sup> “1.9 Para os efeitos desta instrução normativa, o valor da aquisição de unidade imobiliária, para a pessoa física permutante, será o custo de aquisição do imóvel dado em permuta corrigido monetariamente, segundo a variação do valor da Obrigação do Tesouro Nacional (OTN), até o mês da operação.”

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.[...].

Como se vê, há previsão para: a permuta entre pessoas jurídicas; a permuta entre pessoa jurídica e pessoa física; a permuta entre unidades imobiliárias prontas; a permuta entre terreno para construção ou edificação e unidade imobiliária a construir; a permuta com torna; e a permuta sem torna.

Por fim, ressaltam-se os dispositivos que estendem os procedimentos e normas constantes da instrução normativa às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento de unidade imobiliária construída ou a construir e os que impõem condições para tanto:

4.1 São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta instrução normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;

b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei no 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

4.1.1. A não observância das condições cumulativas aqui estipuladas sujeitará o promitente da dação à apuração dos resultados da operação tomando-se por base, para determinação do preço de alienação dos bens permutados, o valor de mercado tal como previsto no subitem 1.2<sup>429</sup>, ou, na ausência de laudo de avaliação, o valor que vier a ser arbitrado pela autoridade fiscal. Nesta hipótese, a apuração do resultado da operação reporta-se ao ano-base ou período-base em que esta tiver ocorrido, sujeitando-se o promitente da dação ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro da compra e venda como tributo postergado. [...].

Ademais, em busca realizada entre os atos da Receita Federal, encontram-se manifestações do órgão fazendário sobre permuta a partir do ano de 1997. No acervo de decisões e soluções de consulta

---

<sup>429</sup> “1.2 As operações de permuta a preço de mercado deverão estar apoiadas em laudo de avaliação dos imóveis permutados, feito por três peritos, ou por entidade ou empresa especializada, desvinculados dos interesses dos contratantes, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados.”

disponibilizado no site da Receita Federal<sup>430</sup> consegue-se obter ementas e, muitas vezes, o inteiro teor dos atos.

A primeira manifestação da Receita Federal em sede de processo administrativo de que se tem notícia foi proclamada em sede de recurso voluntário interposto por empresa de empreendimentos imobiliários<sup>431</sup>. Lá restou definido essencialmente que a permuta com torna comporta trânsito no resultado. Tal decisão refutou o entendimento da autoridade fiscal, segundo a qual a permuta de imóveis tem registro apenas no ativo da empresa, sem qualquer repercussão no seu resultado ou lucro operacional e líquido.

No que tange à contabilização da operação de permuta com torna, a decisão, em suma, consignou que o direito à compra do terreno havia que compor seu ativo, enquanto que, para obrigação de construir e entregar unidades do imóvel a ser erguido, o custo orçado dessas unidades deveria ser reconhecido como custo seu<sup>432</sup>.

---

<sup>430</sup> Pesquisa Ementário de Processos de Consulta da Receita Federal, Pesquisa Ementário dos Acórdãos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, Sistema de normas – Gestão da informação (Atos Declaratórios Normativos, Convênios, Decisões, Despachos, Instruções Normativas, Pareceres Normativos, Portarias, Resoluções, Soluções de Consultas, Soluções de Consultas Internas), Palavra no texto: permuta.

Busca realizada em 15 de outubro de 2017 e 21 e 29 de outubro de 2017:

<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>

<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=&lblTiposAtosSelecionados=&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=permuta&numero\\_ato=&tipoData=2&dt\\_inicio=&dt\\_fim=&ano\\_ato=&optOrdem=relevancia&p=2](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=permuta&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio=&dt_fim=&ano_ato=&x=9&y=13&optOrdem=relevancia)

<sup>431</sup> CARF, Processo n. 13706.000830/90-06, Recurso n. 108.798, Acórdão n. 105-11.869, 15/10/1997.

<sup>432</sup> “À medida da construção, o custo orçado devia ser confrontado com o custo incorrido, prevalecendo este e retificando-se aquele, pelo período remanescente, até final da obra, quando se alcançaria uma de três soluções: o custo orçado teria sido superior, igual ou inferior ao custo incorrido, com as consequências próprias”. CARF, Processo n. 13706.000830/90-06, Recurso n. 108.798, Acórdão n. 105-11.869, 15/10/1997.

No mais, a decisão registrou que: a) o tratamento como troca ou permuta não produz efeito sobre o resultado fiscal, eis que a lei não define a permuta, nem a tem como coisa diversa da alienação recíproca e concomitante de bens; b) na permuta não há tributação somente quando na operação não se apura lucro nem prejuízo e se na aquisição e na venda os bens reciprocamente alienados não identificam exatamente a atividade operacional da empresa.

Isso posto, convém salientar os debates e divergências sobre permuta registrados nos anos de 2002 e 2003. Foi aparentemente nesses dois anos que a diferenciação ou o paralelo entre compra e venda e permuta começou a chamar a atenção dos contribuintes e da Receita Federal.

Em meados de 2002, por exemplo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília fez distinção entre o contrato de compra e venda e o contrato de permuta<sup>433</sup>, ao passo que, no início de 2003 a Secretaria da Receita Federal proferiu Solução de Consulta equiparando as duas espécies de contrato<sup>434</sup>.

Por outro lado, em 2004 o Primeiro Conselho de Contribuintes, baseado na IN SRF n. 107/88, além de distinguir as operações, definiu o que exatamente caracteriza um contrato de permuta com recebimento de torna<sup>435</sup>. A análise da questão foi feita à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional<sup>436</sup>, buscando identificar o real conteúdo dos contratos no caso concreto analisado.

Além de distinguir conceitualmente o contrato de compra e venda da permuta, o acórdão do Conselho criou um critério de discernimento a ser aplicado no caso concreto:

Ambos têm a mesma natureza e se distinguem apenas porque no primeiro a prestação de uma das partes consiste em dinheiro enquanto no segundo as prestações dos permutantes são em espécie.  
[...]

---

<sup>433</sup> Acórdão n. 03-2613 de 23 de agosto de 2002.

<sup>434</sup> Solução de Consulta n. 6 de 27 de fevereiro de 2003.

<sup>435</sup> Processo n. 10845.002829/94-59, Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, 103-21.488, 29/01/2004.

<sup>436</sup> Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.



Necessário, porém, que a coisa seja o objeto predominante do contrato e não o montante em dinheiro. Se o valor em dinheiro é primordial, ficando a coisa que integra o preço em segundo plano, não existe troca, mas compra e venda.

Nessa linha, consignou que se considerará permuta com recebimento de torna, em vez de compra e venda, a situação em que a *coisa* é o objeto preponderante no contrato e não o montante em dinheiro. Dito critério de distinção foi também invocado em 2007 no julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes/Terceira Câmara<sup>437</sup>.

No ano de 2005 os debates foram ainda mais profundos, porquanto a Receita Federal foi instada a se manifestar sobre o que consiste receita bruta na permuta de imóveis com torna, realizada por empresa tributada com base no lucro presumido e dedicada à atividade imobiliária<sup>438</sup>. Foi definido que, além da torna, o preço do imóvel recebido em permuta também deve ser considerado receita bruta. O banco de dados disponibilizado pelo órgão em seu sistema de busca virtual não apresenta o inteiro teor da resposta dada, de modo que não se pode ter acesso aos fundamentos que resultaram em tal conclusão.

No mesmo ano, o Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão<sup>439</sup> reforçando que a qualificação da operação como de compra e venda, permuta ou compra e venda com dação de unidade imobiliária em pagamento determinará a forma de tributação de eventual ganho de capital, reforçando que nessas duas últimas só há incidência do imposto sobre a renda na parcela recebida a título de torna (pagamento complementar), segundo a IN 107/88, uma vez que a mera troca de bens de valor equivalente em nada altera a situação patrimonial do contribuinte.

Ainda em 2005, o Primeiro Conselho julgou notificação fiscal exarada com base em “valores recebidos em vendas de imóveis construídos pela empresa contribuinte, de bens móveis e imóveis havidos como parte de pagamento”<sup>440</sup>. No caso, o fisco entendeu tratar-se de operação de compra e venda, portanto não houve discussão

---

<sup>437</sup> Processo n. 11516.000095/2004-18, Acórdão n. 103-22.974, 25 de abril de 2007.

<sup>438</sup> Solução de Consulta n. 142 – 10ª RF, de 2005.

<sup>439</sup> Processo n. 10830.004401/95-63, Acórdão n. 108-08.358, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara, 15/06/2005.

<sup>440</sup> Processo n. 10909.001448/2001-60, Acórdão n. 08-08.472, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara, 12/09/2005.

relevante acerca da operação de permuta. Interessante foi o registro ao final da decisão sobre o efeito cascata da tributação. Ele foi atribuído à opção de regime de tributação exercida pelo sujeito passivo (lucro presumido): “No caso de lucro real tal não ocorre, posto que o valor do custo é deduzido do resultado. Tanto é fato que a Lei n. 9718/1998 representou uma opção e não obrigação de ser seguida pelas imobiliárias”.

Chama-se atenção para acórdãos proferidos nos anos de 2006 e 2007 pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – 5ª turma<sup>441</sup>, os quais, no caso do lucro presumido, equipararam as permutas às vendas a vista, determinando que as receitas delas decorrentes devem ser reconhecidas, em regra, já na realização do negócio jurídico (não se aplicando o regime de caixa), exceto no caso das normas que abrangem operações imobiliárias de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Na mesma linha manifesta-se o Primeiro Conselho de Contribuintes/Primeira Câmara em 2008<sup>442</sup>, registrando a incompatibilidade da IN n. 107 com a apuração pelo lucro presumido:

[...] as operações de permuta só têm relevância na apuração do resultado para fins de tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, em caso de tributação pelo lucro real. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL das empresas que optam pelo lucro presumido, e a base de cálculo do PIS e da COFINS levam em consideração a receita bruta ou o produto da venda (faturamento), que independe da forma como é feito o pagamento (em moeda ou por dação de bens)<sup>443</sup>.

No entanto, no mesmo ano de 2008, foi proferida Solução de Consulta<sup>444</sup> sem efeito vinculante e em sentido diverso para uma

---

<sup>441</sup> Acórdãos n. 10-7980 e 10-11722.

<sup>442</sup> Processo n. 11080.00 1020/2005-94, Acórdão n. 101-96.524.

<sup>443</sup> No mesmo sentido: Acórdão n. 02-18248 de 30 de junho de 2008, 4ª Turma, Acórdão n. 02-18371 de 10 de julho de 2008, 4ª Turma, Acórdão n. 12-14319 de 12 de Junho de 2007 e Acórdão n. 10-17530 de 23 de outubro de 2008.

<sup>444</sup> Solução de Consulta DISIT/SRRF09 n. 241, 10/09/2008.

hipótese de permuta de unidades imobiliárias, onde o contribuinte era optante do regime de tributação pelo lucro presumido<sup>445</sup>.

No mesmo sentido foram as resoluções dadas nas Soluções de Consulta n. 230 de 29 de agosto de 2008 e n. 247 de 29 de junho de 2009 (SRRF/9ª RF).

Na Solução de Consulta n. 230 – SRRF/9ª RF/Disit, provocada pelo Sindicato das Indústrias da Construção de Balneário Camboriú – Sinduscon, a Receita Federal baseia-se nos seguintes fundamentos:

a) existe norma específica para as *permutas* de bens imóveis, como a IN 107/88, cuja ementa faz referência à determinação do lucro real, mas que se aplica, inclusive, às empresas optantes pelo regime de tributação pelo lucro presumido: quando da edição desse ato normativo, o lucro real “era o regime de apuração obrigatório para as pessoas jurídicas com atividade imobiliária, o que não significa dizer que a opção, agora autorizada, pelo regime do lucro presumido, obstará a aplicação dessas regras”;

b) “Apenas os valores recebidos em moeda devem ser oferecidos à tributação do imposto de renda pela pessoa jurídica. O valor dos bens recebidos em permuta deve ser reconhecido como ativo, sem passar pelo seu resultado”;

c) A IN n. 107/88 é destinada às permutas, que diferem da dação em pagamento, em razão da origem de ambas, que é diversa, sendo que o ato normativo se aplica às operações de compra e venda com dação em pagamento apenas se observadas as condições dispostas na Seção III.

A solução dada pela Receita Federal é bastante simplista, não analisando em profundidade a situação fática, nem o cenário da

---

<sup>445</sup> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante, em bens ou dinheiro, recebido em pagamento, relativo às unidades imobiliárias vendidas. Na hipótese de permuta de unidades imobiliárias, o valor dos bens recebidos na troca não integra a base de cálculo do IRPJ, ainda que o contribuinte tenha feito a opção pelo lucro presumido. A alienação desses bens constitui nova operação de venda.

tributação das permutas no direito brasileiro, muito menos o instituto da permuta no direito civil.

Por outro lado, a partir de sua publicação, instaurou-se um novo cenário possível na tributação das permutas imobiliárias, ao passo que o entendimento do órgão fazendário se modificou. Na verdade, restou configurada uma situação de imprecisão para os contribuintes que se encontravam na mesma situação, uma vez que as manifestações da Receita Federal não eram vinculantes e permaneciam suscetíveis de alteração.

Tanto é que, ainda em 2009, nova Solução de Consulta trazia agora outra vez sentido diverso: na permuta sem torna, realizada por empresa que adota o regime do lucro presumido e é dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta<sup>446</sup>. A situação se repetiu em 2010 em quatro Soluções de Consulta<sup>447</sup>.

Diante de cenário tão indefinido e controvertido, a Receita Federal proferiu em 2010 Soluções de Divergência, que, por sinal, têm efeito vinculante<sup>448</sup>:

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

Dito entendimento perdura até hoje e pode ser encontrado em diversas Soluções de Consulta dos anos de 2011 e seguintes<sup>449</sup>.

Além disso, as decisões na esfera do contencioso tributário da Receita Federal também caminham nesse norte<sup>450</sup>.

---

<sup>446</sup> Solução de Consulta DISIT/SRRF10 68, 20/10/2009.

<sup>447</sup> DISIT/SRRF06 15, DISIT/SRRF06 20, DISIT/SRRF08 332 e DISIT/SRRF06 134.

<sup>448</sup> Solução de Divergência n. 5 de 01 de dezembro de 2010, Solução de Divergência n. 6 de 01 de dezembro de 2010 e Solução de Divergência n. 7 de 01 de dezembro de 2010.

<sup>449</sup> Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 21, 11/02/2011, Solução de Consulta DISIT/SRRF09 n. 13, 18/01/2012, Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 31, 13/02/2012 e Solução de Consulta COSIT n. 207, de 11 de julho de 2014.

Os argumentos ora vigentes da Receita Federal vão de encontro aos que outrora (em 2009) favoreciam o contribuinte. Em suma, afasta-se a aplicação da lógica e das regras da IN n. 107 para os casos de permuta imobiliária realizada por pessoa jurídica optante pelo regime do lucro presumido.

Apesar disso, já em momento posterior à fixação desse entendimento no órgão fazendário, identificou-se uma Solução de Consulta que analisou o que constitui receita bruta no contrato de permuta sem torna para fins de incidência de COFINS não cumulativo e consignou a seguinte contradição<sup>451</sup>:

Embora não tenha sido objeto de questionamento pela Consulente, é importante ressaltar que a Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, disciplina a determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis. Ainda que se refiram expressamente apenas a tais pessoas, as normas do item 1 dessa instrução normativa, que protegem a determinação do valor correto do lucro auferido pelos participantes da operação, também se aplicam às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, mediante interpretação extensiva.

Como se vê, a própria Receita Federal analisa a IN n. 107 com base numa interpretação extensiva, aplicando-a no caso específico às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

Tudo bem que o item 1 da IN é introdutório e apresenta definições gerais de permuta, mas soa estranho estender a aplicação do ato normativo com restrições. Ou ela é extensiva no seu todo ou absolutamente não é.

No mais, a mesma solução de consulta definiu que na permuta imobiliária ou na dação de imóvel em pagamento “o ato de entrega do imóvel não sujeita seu autor ao pagamento da COFINS, já que essa entrega não representa ingresso de benefícios econômicos (receita) para

---

<sup>450</sup> CARF, Processo n. 11080.006817/200669, Acórdão n. 3301002.053, 25/09/2013 e CARF, Processo n. 11080.006813/200681, Acórdão n. 3301002.052, 25/09/2013.

<sup>451</sup> Solução de Consulta Disit/SRRF06 n. 45, de 09 de maio de 2012.

quem a realiza”. Ora, a definição da Receita parece subverter aquilo que a própria anteriormente já definira em sede de soluções de divergência.

Não só parece como fez. Por conseguinte, reformou o entendimento dois meses depois por meio da Solução de Consulta n. 78 - SRRF06/Disit<sup>452</sup>.

E justificou da seguinte forma:

Como esta Divisão de Tributação (Disit/6a RF) constatou que diversas pessoas têm interpretado incorretamente as conclusões da SC SRRF06/Disit n. 45/2012, julgou ser conveniente esclarecer o teor da referida solução de consulta, nos termos expostos a seguir.

Como se pode perceber, ainda se encontram resquícios de imprecisão, dúvida e insegurança jurídica no próprio âmbito da Receita Federal. As decisões vão e vêm, talvez hoje com menos intensidade, mas não deixam de denotar a dúvida que paira na tributação das permutas imobiliárias.

Note-se que em 2013 há até um voto do relator Márcio Rodrigo Frizzo na decisão do CARF que caminha no sentido inverso das Soluções de Divergências e das manifestações mais atuais do órgão fazendário. Trata-se de voto vencido, mas bem fundamentado e que merece atenção. A intenção do conselheiro foi de afastar a incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os contratos de permuta de empresas optantes pelo lucro presumido em que inexista a torna e, nos casos em que os contratos de permuta estipulem a torna, que a incidência se dê apenas nela.

---

<sup>452</sup> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA INCORPORADORA. PERMUTA DE IMÓVEIS SEM TORNA. EXTINÇÃO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS. Constitui receita bruta sujeita à incidência da Cofins no regime não cumulativo o valor do imóvel recebido pela empresa incorporadora que, em decorrência de contrato de permuta sem torna, recebe o referido imóvel, nele realiza as obras de infraestrutura necessárias para a constituição de um loteamento, e então extingue suas obrigações previstas no contrato de permuta por meio da entrega de imóvel(is) ao outro contratante. Reforma a SC SRRF06/Disit n. 45, de 9 de maio de 2012.

Para ele: a) o legislador foi omissivo quanto ao conceito de permuta (art. 533 do Código Civil), mas na esfera tributária a IN n. 107 dá essa definição, que é bastante diversa da definição de compra e venda:

Nota-se do disposto acima, que o instituto da permuta nada mais é que uma “troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades”, ou seja, não se pode comparar/equiparar o contrato de permuta, o qual tem por objeto principal a troca de bens, com o contrato de compra e venda, o qual tem por finalidade a obtenção de renda ou lucro. Os institutos em comento são diversos. Caso não fossem, não precisariam estar legislados de forma separada, poderiam formar apenas um único instituto, qual seja, compra e venda.

Nessa linha, o relator defende a aplicação na IN n. 107 no caso concreto, ainda que se trate de regime do lucro presumido. Para justificar, esclarece que o ato normativo foi editado quando as empresas estavam obrigadas ao lucro real:

[...] vale lembrar que as empresas que exerciam atividade empresarial equiparada à da recorrente, até o ano-calendário de 1998, estavam obrigadas à tributação do IRPJ pelo lucro real, sem contar com a opção pelo lucro presumido, situação esta somente alterada com a redação dos arts. 14 e 17, II, Lei n. 9.718/1998, que permitiu às pessoas jurídicas que exercem as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis optar pelo lucro presumido.

Além do mais, argumenta que não existe no ordenamento jurídico pátrio qualquer norma que discipline a tributação do IRPJ sobre os contratos de permuta na apuração pelo lucro presumido. E arremata com esta conclusão interessante: “mesmo o contribuinte optando pela apuração pelo lucro presumido, deve-se ter em mente que o instituto da permuta não se modifica”.

A situação supra se repete em 2014<sup>453</sup>, corroborando o diagnóstico de indefinição e insegurança jurídica. O diagnóstico é tão verdadeiro que a Receita Federal emitiu o já mencionado Parecer Normativo COSIT n. 9 em setembro de 2014 para deliberar sobre a tributação da permuta imobiliária por parte das pessoas jurídicas que exerçam atividades no ramo e apurem o imposto sobre a renda com base no lucro presumido:

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO.

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis.

---

<sup>453</sup> CARF, Processo n. 14751.720082/201276, Acórdão n. 3202001.120, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário, 25 de março de 2014.



Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14;  
Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519;  
IN SRF n. 104, de 24 de agosto de 1988.

No ato foi consignado que as regras da IN SRF n. 107/88 não se aplicam ao lucro presumido, sob os seguintes fundamentos:

- a) a permuta deve ser equiparada à compra e venda;
- b) a base de cálculo no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada por meio do percentual aplicado sobre a receita bruta – que compreende o produto da venda nas operações de conta própria – de modo que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta.

Em seus itens 5, 6 e 7 (correspondentes às conclusões *a* e *b*, acima dispostas), o parecer define receita bruta para justificar a incidência do imposto sobre a renda nas permutas imobiliárias com base no art. 224 do RIR/1999, o qual, no entanto, não transcreve o conceito de receita bruta mais atual, conferido pelas alterações da Lei n. 12.973/14, que são anteriores à publicação do Parecer Normativo. A Receita Federal se vale de um conceito incompleto, a saber: “Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta”.

A partir desse dispositivo, vale-se da seguinte premissa:

Se a permuta se equipara à compra e venda e se a receita bruta compreende o produto da venda nas operações de conta própria, claro está que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ.

No entanto, como já se viu aqui, convém lembrar que o conceito dado pela Lei n. 12.973/14 incluiu mais uma possibilidade de configuração da receita bruta, disposta na alteração que resultou no inciso IV do artigo 12 do Decreto 1.598/77:

Art. 12. A receita bruta compreende:  
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Ou seja, se o fisco tivesse partido do conceito de receita bruta vigente, poderia, seguindo sua linha de raciocínio, concluir que os imóveis permutados estariam contidos no inciso IV, como *receitas da atividade ou objeto principal do contribuinte*, e não como *produto da venda*. Nessa linha, equiparar a permuta à compra e venda seria irrelevante, importando apenas definir se a permuta gera ou não *receita* propriamente dita.

No mais, o Parecer definiu que no lucro real não há resultado a tributar porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai (receita menos custo), mas no lucro presumido, o custo do imóvel entregue na permuta não afetará a base de cálculo:

9. Pela *ratio legis* da norma complementar, não há resultado a tributar no lucro real porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai, fazendo com que os lançamentos venham a se anular em termos de resultado. Daí a razão do tratamento dado à permuta sem pagamento de torna no âmbito da apuração do IRPJ pelo lucro real. Mas há, sim, receita e, havendo receita, haverá repercussão no caso da apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido. Isso porque neste regime o custo do imóvel entregue na permuta não irá afetar a base de cálculo, de forma a tornar neutro o resultado.

10. Em todas as situações reguladas pela IN SRF nº 107, de 1988, ocorre a apuração de lucro na forma de receita menos custo. E, como é consabido, essa apuração nada tem a ver com o lucro presumido, regime em que o lucro é obtido por presunção legal, a partir de percentual pré-definido pela lei a ser aplicado sobre a receita bruta, sem uma verificação efetiva de sua ocorrência.

11. Não se pode, portanto, aplicar uma norma que disciplina a forma de apuração do lucro real em operações de permuta de imóveis à determinação

do lucro presumido. O lucro real é a regra judiciosa de apuração e tributação do lucro. O lucro presumido, outrossim, é opcional, tem por base a receita bruta do contribuinte, esteio da mensuração de sua capacidade contributiva, ainda que estimada, neste caso, estando aí envolvido todo o produto das vendas efetuadas pela pessoa jurídica que se dedique a atividades imobiliárias, mesmo que com parte do respectivo pagamento sendo efetuado com base em operações de permuta. Ao optar livremente pelo regime do lucro presumido, o contribuinte escolhe apurar o lucro para fins tributários de forma indireta, presuntiva, não cabendo, portanto, apurar o lucro de forma direta, real, apenas para determinado(s) tipo(s) de operação.

12. A conclusão quanto ao panorama em vigor é que às pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda não se aplicam os conceitos do custo orçado (aplicável às vendas contratadas antes de completado o empreendimento), bem como o de reconhecimento do lucro bruto, nas contas de resultado de cada período de apuração, proporcionalmente à receita da venda recebida (no caso das vendas a prazo ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda). Estando claro também que o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e do COFINS.

As conclusões, tanto para os casos de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas quanto no caso de unidades imobiliárias a construir (inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir) foram, em suma, no seguinte sentido:

13.1. Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

13.2. A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

[...]

13.5. Considera-se como valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis (Parecer Normativo Cosit nº 9, de 04 de setembro de 2014).

Nesse panorama, tem-se um ato de consolidação do entendimento da Receita Federal que, em termos, trouxe segurança jurídica para a questão, restando saber se a solução conferida pelo órgão fazendário está realmente dentro dos ditames legais. Essa é uma análise bem mais apurada que será feita logo a seguir neste trabalho.

Cumprе registrar que, apesar de aparentemente pacificado, o tema ainda gera debates na esfera do contencioso tributário da Receita Federal, como se pode notar em decisões de 2017 em primeiro grau e no CARF<sup>454</sup>.

Chama bastante atenção o fato de quase não se fazer menção na esfera administrativa ao princípio da capacidade contributiva. São poucas as decisões analisadas que enfrentam essa questão; nenhuma delas, aliás, trata do tema ao analisar a incidência tributária em si na operação de permuta. Por outro lado, como se verá no tópico seguinte, na esfera do Judiciário a análise permeia o princípio constantemente.

---

<sup>454</sup> Acórdão DRJ/REC 55580, 07/04/2017, Acórdão DRJ/REC 55496, 31/03/2017 e Acórdão n. 1201-001.813, Processo n. 11516.720456/2012-48, 25/07/2017, CARF, Recurso Voluntário.

Por fim, a título ilustrativo, segue a linha do tempo dos mais relevantes entendimentos da Receita Federal nos casos de permutas realizadas por empresas optantes pelo regime do lucro presumido:

2005 - 2008	2008 - 2009	2010 - 2012	2014
Respostas de consulta desfavoráveis às empresa	Respostas de consulta favoráveis às empresas	Respostas de consulta desfavoráveis às empresas	Parecer normativo COSIT 9/2014

#### 4.6 JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E DOS TRFs

É de suma importância ainda que se faça uma análise pragmática do tema sob o ângulo das decisões judiciais. Pretende-se, com isso, identificar o cenário a que os contribuintes estão submetidos e o estágio de definição e segurança jurídica em que se encontra a hipótese em análise.

No Superior Tribunal de Justiça – STJ, dentre 24 acórdãos analisados, não foi identificado nenhum debate específico sobre o tema<sup>455</sup>. No Supremo Tribunal Federal – STF, dos 08 acórdãos analisados também não se identificou decisão alguma sobre o tema<sup>456</sup>.

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, tem-se que: no TRF1 foram analisados 26 acórdãos no formato de pesquisa escolhido, mas nenhum deles tratou especificamente sobre o tema, identificando-se apenas decisões aplicáveis a pessoas físicas<sup>457</sup>; no TRF2 o formato de busca escolhido não apontou nenhuma decisão sobre o tema<sup>458</sup>; e no TRF3 foram analisados 28 acórdãos no formato de pesquisa escolhido,

<sup>455</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do STJ -<<http://www.stj.jus.br/SCON/>> - em 28/12/2017. *Pesquisa livre*: tributário e permuta.

<sup>456</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do STF -<<http://portal.stf.jus.br/>> - em 28/12/2017. *Pesquisar*: tributário e permuta.

<sup>457</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do TRF1 - <<http://jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/>> - em 28/12/2017. *Pesquisa livre*: tributário e permuta.

<sup>458</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do TRF2 - <[http://www10.trf2.jus.br/portal/?q=&adv=1&site=v2\\_jurisprudencia&cliente=v2\\_index&proxystylesheet=v2\\_index&lr=lang\\_pt&oe=UTF-8&ie=UTF-8&sort=date%3AD%3AS%3Ad1](http://www10.trf2.jus.br/portal/?q=&adv=1&site=v2_jurisprudencia&cliente=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&oe=UTF-8&ie=UTF-8&sort=date%3AD%3AS%3Ad1)> - em 28/12/2017. *Pesquisa exata*: tributário e permuta.

mas nenhum deles tratou especificamente sobre o tema, identificando-se apenas decisões aplicáveis a pessoas físicas<sup>459</sup>.

Ademais, no TRF4, em universo de 38 acórdãos analisados, 12 eram relativos ao tema em questão<sup>460</sup>. Trata-se de 3 decisões referentes a recursos interpostos apenas pelo contribuinte, 7 decisões referentes a recursos interpostos pelo fisco e 2 decisões referentes a recursos interpostos por ambos, sendo que num deles apenas a pretensão do fisco foi sobre o tema em discussão e no outro apenas a do contribuinte.

A partir daí, constatou-se que o TRF4 adota o entendimento de que somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ, pelas empresas optantes pelo lucro presumido.

Veja-se a decisão mais recente encontrada:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. OPERAÇÕES DE PERMUTA DE IMÓVEIS SEM TORNA. INEXISTÊNCIA DE RECEITA. INEXIGIBILIDADE DO IRPJ. CSLL. PIS E COFIS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. A mera previsão de aplicação das disposições de compra e venda à permuta/troca não é suficiente a ensejar que nos negócios jurídicos de permuta, sem torna, ou seja, sem complemento em dinheiro, haja receita para fins de tributação. 2. Na operação de permuta sem torna haverá unicamente uma substituição de ativos, o que não caracteriza a obtenção de receita, na medida em que nem todo o ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se amolda a esse conceito, que pressupõe o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão de celebração de negócio jurídico. 3. Inexistência de obrigação jurídico-tributária para a inclusão destes valores na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. 4. Inviável o reconhecimento do direito

---

<sup>459</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do TRF3 -<<http://web.trf3.jus.br/base-textual>> - em 28/12/2017. Pesquisa livre: tributário e permuta.

<sup>460</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do TRF4 - <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php>> - em 28/12/2017. Origem – TRF4; campo para pesquisa – ementa; texto para pesquisa: tributário e permuta.

à restituição em espécie, ainda que na via administrativa, porquanto o mandado de segurança não se presta à obtenção de efeitos patrimoniais pretéritos, os quais devem ser buscados pela via ordinária, consoante entendimento sumulado do e. STF (Súmulas nº 269 e 271)<sup>461</sup>.

Todas as decisões do TRF4 sobre o tema são no mesmo sentido e os fundamentos que as justificam são os seguintes:

a) A mera previsão de aplicar as disposições de compra e venda à permuta/troca não é suficiente para ensejar que nos negócios jurídicos de permuta sem torna haja receita para fins de tributação. O art. 533 do Código Civil, ao dispor que "aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda", não permite concluir que a permuta de imóveis produz os mesmos efeitos da compra e venda, inclusive no que se refere ao ingresso de receitas. Referido dispositivo legal se limitou a estabelecer que no âmbito civil a troca e a compra e venda seriam disciplinadas basicamente pelas mesmas normas, o que não significa dizer que há "equiparação" entre uma e outra.

b) Na operação de permuta haverá apenas uma substituição de ativos, o que não caracteriza a obtenção de receita, pois nem todo

---

<sup>461</sup> TRF4 5001168-38.2017.4.04.7200, Segunda Turma, Relator Sebastião Ogê Muniz, 13/12/2017. No mesmo sentido: TRF4, AC 5030057-36.2016.4.04.7200, Primeira Turma, Relator Roger Raupp Rios, 09/11/2017; TRF4 5000702-44.2017.4.04.7200, Segunda Turma, Relator Alcides Vettorazzi, 09/11/2017; TRF4 5028437-57.2014.4.04.7200, Segunda Turma, Relator Alcides Vettorazzi, 09/11/2017; TRF4, AC 5000703-29.2017.4.04.7200, Segunda Turma, Relator Alcides Vettorazzi, 09/11/2017; TRF4, AC 5016447-20.2015.404.7205, Segunda Turma, Relator Rômulo Pizzolatti, 21/09/2017; TRF4 5000704-14.2017.4.04.7200, Primeira Turma, Relator Roger Raupp Rios, 08/09/2017; TRF4 5010221-77.2016.404.7200, Primeira Turma, Relator Jorge Antônio Maurique, 12/05/2017; TRF4, AC 5010698-13.2015.4.04.7208, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, 08/07/2016; TRF4 5020066-89.2014.4.04.7205, Primeira Turma, Relator Amaury Chaves de Athayde, 04/07/2016; TRF4, APELREEX 5001548-17.2015.404.7205, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, 18/04/2016; e TRF4, AC 5007727-55.2010.404.7200, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, 14/11/2013.

ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se amolda a esse conceito, que pressupõe o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão de negócio jurídico;

c) Somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ pelas empresas optantes pelo lucro presumido, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, porquanto não há ingresso financeiro na operação de permuta, mas apenas uma troca de ativos;

d) Na hipótese de permuta de unidades imobiliárias, contudo, o valor dos bens recebidos na troca (permuta) não integra a base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, ainda que o contribuinte tenha optado pelo lucro presumido. A alienação desses bens constitui nova operação de venda e será, então, ordinariamente tributada;

e) A permuta caracteriza um fato contábil permutativo que não configura disponibilidade financeira nem jurídica hábil a ensejar tributação do imposto sobre a renda e reflexos. Todavia, convém lembrar que haverá tributação na venda desse imóvel permutado, que entrou para o ativo da empresa.

f) Na operação de permuta haverá apenas uma substituição de ativos, o que evidentemente de modo algum caracteriza o conceito de receita, pois nem todo ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se amolda a esse conceito;

g) Ao falar em receita, pressupõe-se o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão de celebração de negócio jurídico;

h) Não integra o conceito de receita bruta o valor dos imóveis recebidos como parte do pagamento, sendo considerado permuta de unidades imobiliárias;

i) Em se tratando de bens de qualquer natureza integrantes do patrimônio fixo do contribuinte, não pode haver incidência de imposto sobre a renda na permuta sem torna. Embora a presumida vantagem seja o motor do negócio, do ponto de vista tributário não se pode inferir ganho para qualquer das partes quando a troca é equilibrada, sem volta;

j) Sobre esse equivocado entendimento de que a permuta configura duas operações de compra e venda, já prelecionava Pontes de Miranda: "Por outro lado, é falso que haja, no contrato de troca, dois contratos, 'duas verdadeiras vendas': só há a prestação de A e a contraprestação de B, sem que uma delas seja dinheiro. Sociologicamente, a compra-e-venda provém da troca, e não vice-versa: é a troca de propriedade ou de posse de algum bem pela propriedade ou pela posse de outro, que acontece na compra-e-venda";



k) Quando o contribuinte aliena, por valor superior ao seu custo, bem de seu patrimônio fixo, obtém renda do capital. Contudo, se essa alienação se dá mediante permuta sem torna, seja o bem dado em troca móvel ou imóvel, tangível ou intangível, não ocorre percepção de renda nem obtenção de acréscimo patrimonial. O bem que na permuta ingressou em seu patrimônio ficará registrado pelo mesmo custo pelo qual estava registrado o que saiu;

l) Sendo o dinheiro a medida da renda e do acréscimo patrimonial, e a troca sem torna modalidade de contrato que não envolve valor pecuniário, com esta, desde que não tenha por objeto bem do capital de giro, não se altera o estado de riqueza do permutante perante o imposto sobre a renda, nada havendo a ser tributado;

m) Decisões STJ: REsp n. 1481777 - SC (2014/0236057-0); REsp 656.242/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 07/10/2004, DJ 25/10/2004 (acerca do imposto sobre a renda da pessoa física).

Registra-se que somente uma das jurisprudências analisadas se refere a processo encerrado com trânsito em julgado e decisão consolidada a favor do contribuinte, mesmo após interposição de recursos para o STJ e STF<sup>462</sup> (o tema em si não foi analisado nos Tribunais Superiores).

No TRF5, por outro lado, de 32 acórdãos analisados<sup>463</sup>, foram identificadas duas decisões sobre o tema, ambas no mesmo processo (uma em sede de Apelação e outra de Agravo de Instrumento) e caminham no mesmo sentido: não favorecem o contribuinte, porque determinam a incidência do IPRJ (e de outros tributos) sobre a operação de permuta de imóveis no caso de empresas optantes pelo lucro presumido<sup>464</sup>.

Da mais recente, eis a ementa:

---

<sup>462</sup> TRF4, APELAÇÃO CÍVEL: AC 5007727-55.2010.404.7200. STJ - 2014/0236057-0 e STF = RE 882601.

<sup>463</sup> Pesquisa jurisprudencial feita no site do TRF5 - <<https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/>> - em 28/12/2017. Pesquisa livre: tributário e permuta.

<sup>464</sup> TRF5, AG 08023340720144050000, Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho, Terceira Turma, DJ 20/11/2014 e TRF5, Processo: 08016858020144058200, AC/PB, Desembargador Federal Janilson Bezerra de Siqueira (convocado), 3ª Turma, 16/05/2017.

TRIBUTÁRIO PERMUTA DE IMÓVEIS.  
EMPRESAS DO RAMO DA CONSTRUÇÃO  
CIVIL. TRIBUTAÇÃO. POSSIBILIDADE.  
HONORÁRIOS. RECURSO IMPROVIDO.

1. Apelação interposta contra sentença que julgou improcedente o pedido formulado, no sentido de declarar a nulidade parcial dos procedimentos que tenham por base a cobrança de tributos (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL) constituídos através de base de cálculo bruta, incluídos os valores de permutas de bens imóveis realizadas por empresas do ramo da construção civil, com ou sem recebimento de torna.

2. O cerne da questão diz respeito à incidência (ou não) de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL sobre as receitas provenientes de permutas de imóveis.

3. A permuta não difere da compra e venda, conforme preceitua o art. 533 do Código Civil, senão pelo fato de o pagamento ocorrer através de coisa outra que não o dinheiro. Precedente: (TRF1, Agravo 00693712720164010000, Desembargadora Federal Ângela Catão, 09/12/2016).

4. A Instrução Normativa SRF nº 107/1998 dispôs que a pessoa jurídica permutante que viesse a se beneficiar por torna deveria computá-la como receita, no ano-base ou período-base da operação, ficando sujeita à tributação. A mesma IN prevê que, em caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não teriam resultado a apurar, aparentemente referiu-se às empresas optantes pela tributação mediante o regime de lucro real, conforme pode ser verificado na ementa da referida norma.

5. Por ocasião da publicação da IN SRF nº 107/1988, as empresas imobiliárias estavam inicialmente sujeitas ao regime do lucro real e inexistia norma expressa sobre o tratamento da operação de permuta de imóveis relativamente às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. A ementa da IN-SRF nº 1071/1998 esclareceu que a referida norma seria aplicável na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis.

6. Os autos não foram instruídos com prova de qualquer autuação ou procedimento fiscal contra as empresas eventualmente filiadas ao Sindicato/Autor, uma vez que o "relatório de ação fiscal" e os "autos de infração" que instruem a inicial não qualificam e tampouco individualizam os contribuintes a que se referem. Os autos também não demonstram inequivocamente a alegada violação às disposições do CTN (art. 106).

7. Esta Corte já decidiu que "as provas colacionadas aos autos não demonstram que a Fazenda Nacional teria utilizado bases de cálculo estranhas à legislação tributária, bem como desconsiderado normas que eventualmente poderiam ser utilizadas para eximir as substituídas processuais dos tributos impugnados nesta ação, especialmente no tocante à cobrança de impostos e contribuições sociais sobre receitas advindas de permutas de imóveis, com ou sem torna. Precedente: (TRF5, AG 08023340720144050000, Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho, Terceira Turma, DJ 20/11/2014). [...]

10. Apelação improvida<sup>465</sup>.

Da ementa já se pode extrair a fundamentação, que foi a mesma utilizada na outra jurisprudência encontrada:

a) Segundo a jurisprudência de nossas Cortes Federais, a permuta não difere da compra e venda, conforme preceitua o art. 533 do Código Civil, senão pelo fato de o pagamento ocorrer através de coisa outra que não o dinheiro. Para sustentar essa premissa a decisão cita precedente correspondente à demanda de IRPF: TRF1, Agravo 00693712720164010000, Desembargadora Federal Ângela Catão, 09/12/2016.

b) O § 4o do artigo 3º da Lei n. 7.713/88 estabelece que: "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

---

<sup>465</sup> Processo: 08016858020144058200, AC/PB, Desembargador Federal Janilson Bezerra de Siqueira (convocado), 3ª Turma, 16/05/2017.

rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título";

c) A IN-SRF n. 107/1998 ao prever, no subitem "2.1.1", que, em caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não teriam resultado a apurar, aparentemente referiu-se às empresas optantes pela tributação no regime de lucro real, conforme se vê na sua própria ementa.

d) Por ocasião da publicação da IN SRF n. 107/1988, as empresas imobiliárias estavam inicialmente sujeitas ao regime do lucro real e inexistia norma expressa sobre o tratamento da operação de permuta de imóveis relativamente às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

Os demais acórdãos encontrados que tratam de permuta restringem-se a análise de caso concreto de pessoa física. Nota-se que algumas vezes essas decisões servem de precedente para decisões direcionadas às pessoas jurídicas (no TRF1, no TRF2, TRF3 e TRF5), principalmente quando abordam a diferenciação entre compra e venda e permuta.

Da análise se infere que as decisões encontradas na esfera do Judiciário não trazem muitos argumentos diversos daqueles que já vinham sendo ponderados na esfera administrativa. O posicionamento pode variar (pró ou contra contribuinte), mas o espectro de razões analisadas não parece inovador e muito menos denso.

Tudo bem que o debate ainda não chegou verdadeiramente aos Tribunais Superiores e em boa parte dos TRFs, mas já se pode ter uma prévia do que será, considerando a jurisprudência existente.

Imagina-se que a discussão está fortemente disseminada e consolidada no TRF4 em razão da celeridade, eficiência e qualidade dos julgamentos de tal Corte de que se tem conhecimento. Nesse cenário, o que se propõe adiante é uma análise do tema em maior profundidade, a partir de temas propostos sob ponto de vista que aparentemente não foi suscitado pelo contribuinte nem pelo fisco, essencialmente relacionados ao princípio da capacidade contributiva, assim como ao conceito de receita bruta tributável para fins de lucro presumido.

#### 4.7 PARECER N. 452/1992 DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

É relevante ainda tratar aqui o tema sob o olhar da Procuradoria da Fazenda Nacional, que já opinou em 1992 que a tributação de eventual acréscimo em uma permuta só se dá quando da venda do bem recebido. Para tanto, apresentou os seguintes argumentos:

a) Constatam-se dificuldades para demonstrar a avaliação de ganhos, uma vez que cada um dos contraentes aceitou o outro bem sem cogitar de prévio ajuste de preço;

b) Ainda que existisse e se comprovasse um ganho, o fato de ele ser *não realizado* não constituiria renda, logo, não existiria capacidade tributária;

c) O resultado das empresas é lançado na contabilidade com base em resultados evidenciados pelos balanços sem discriminação quanto à sua integração individualizada, resultando na impossibilidade prática da distinção entre mais-valia e lucro;

d) O momento do fato gerador do imposto sobre mais-valia é o da alienação do bem por um preço que ultrapasse a reposição do capital, realizando-se apenas nesse momento o ganho de capital, quando se poderia dizer, no caso da permuta sem torna de dinheiro, que o momento da incidência seria diferido no tempo;

e) Na permuta de bens, criar ficticiamente um ganho de capital é violar o próprio patrimônio, pois sua tributação configuraria imposto sobre a propriedade e não sobre a renda e proventos de qualquer natureza;

f) Não existe lei mandando cobrar imposto na permuta de bens não onerosa; e, ainda que existisse tal diploma legal, seria fulminado pelo vício da inconstitucionalidade;

g) Na permuta pura e simples os contratantes não são movidos pelo preço dos bens envolvidos, mas pelo valor intrínseco de utilidade que os bens permutados terão para cada uma das partes individualmente; por isso a doutrina afirma que em cada um dos patrimônios o que ocorre é mera substituição de um bem de uma natureza por outro de natureza diferente, independente de qualquer referência a preço de mercado, seja este amplo e aberto ou restrito e dirigido como ocorre no leilão; e

h) Permuta e compra e venda, embora semelhantes, são institutos jurídicos diversos.

Como se vê, já em 1992 a Procuradoria da Fazenda Nacional se posicionava em favor da não tributação das permutas imobiliárias

realizadas no regime do lucro presumido. O manifesto é antigo. No entanto, é importante destacá-lo para que fique evidenciado o cenário de insegurança jurídica ao qual o contribuinte sempre foi submetido no que tange às operações em questão.

#### 4.8 TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE PERMUTA IMOBILIÁRIAS REGISTRADAS NO ATIVO CIRCULANTE

É chegada a hora de sistematizar todo o estudo realizado até aqui para identificar os cenários e as soluções possíveis na tributação das permutas imobiliárias.

Primeiramente serão analisadas as operações cujos bens estão registrados no ativo circulante do balanço patrimonial das empresas. Essas operações são aquelas que atendem aos seguintes critérios contábeis: (a) realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (b) está mantido com o propósito de ser negociado; (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; (d) é caixa ou equivalente a caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidar passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço<sup>466</sup>.

Posteriormente serão averiguadas as operações cujos bens estão registrados no ativo não circulante do balanço patrimonial das empresas. Essas operações consistem em todos os demais ativos que não se enquadram na definição supra, de ativo circulante<sup>467</sup>.

##### 4.8.1 Permuta imobiliária com imóveis registrados no ativo circulante

Para tais operações foram constatadas três hipóteses de tributação que serão desenvolvidas considerando os seguintes cenários: a) a troca de terreno por unidades imobiliárias a serem construídas a.1) sob a perspectiva do permutante incorporador, bem como a. 2) sob a perspectiva do permutante que receberá as unidades; b) a troca de

---

<sup>466</sup> Comitê de Pronunciamentos Contábeis: Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011), item 66.

<sup>467</sup> Ibidem.

terreno por unidades imobiliárias prontas, b.1) sob a perspectiva do permutante que receberá o terreno, bem como b.2) sob a perspectiva do permutante que receberá as unidades; c) a troca de unidade imobiliária pronta por unidade imobiliária pronta.

Em nenhuma das hipóteses será discutida a tributação do valor recebido a título de torna nas permutas imobiliárias, uma vez que se entende pela sua tributação sem exceção.

A primeira hipótese a ser apresentada é aquela adotada pela Receita Federal atualmente: uma posição conservadora, segundo a qual o IRPJ incide nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do lucro presumido, incorporadoras ou não. O ponto central da tese refere-se à essência do regime de tributação com base no lucro presumido e ao conceito de receita bruta, à equiparação das operações de permuta às operações de compra e venda (a natureza jurídica de permuta é irrelevante) e ainda ao conceito de receita propriamente dita.

A segunda hipótese ventilada favorece o contribuinte, de modo que segundo as premissas nela firmadas não há incidência de IRPJ para os optantes do lucro presumido nas permutas imobiliárias em geral. A principal razão disso é a inexistência de receita nesta operação em razão da natureza jurídica da permuta e, por conseguinte, de sua efetiva distinção da operação de compra e venda.

A última hipótese a ser trabalhada é a mais inovadora e não está sedimentada em nenhuma das doutrinas e jurisprudências que se tenha analisado. Ela será construída aqui, a partir das definições e conceitos trabalhados até o momento, no capítulo I e no capítulo II. São mais relevantes os seguintes pontos dessa proposição: a) a relevância *da natureza do negócio jurídico*; e b) do *elemento volitivo* para fins de definição negócio jurídico. Além disso, o conceito de *receita bruta* e de *receita* propriamente dita também são debates pertinentes para o que se propõe nesta hipótese. Suas premissas levam à conclusão de que não incide IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes pelo regime do lucro presumido sob a perspectiva das incorporadoras. Por outro lado, incide IRPJ sob a perspectiva do transmitente do terreno.

#### 4.8.1.1 Hipótese 1: incidência de IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do lucro presumido em geral

A hipótese ora analisada adota uma linha mais conservadora, aquela utilizada de forma preponderante pela Receita Federal atualmente. Em resumo, essa tese foi formalizada em 2014 por meio do Parecer Normativo COSIT n. 9, muito embora já conste em decisões e soluções de consultas anteriores a esse ato.

Os argumentos que sustentam esta tese se aplicam tanto para a análise sob a perspectiva da pessoa jurídica do lucro presumido que transfere um terreno, como sob o ângulo da pessoa jurídica do lucro presumido que será a incorporadora ou que transferirá as unidades prontas. Portanto, é irrelevante quem realiza a permuta, uma vez que a operação não é tributável em nenhum dos lados.

A conclusão dessa linha de argumentação, como já antecipado, é de que o *valor do imóvel recebido em permuta* constitui *receita* tanto quanto o montante recebido a título de torna. E mais: o valor do imóvel recebido constitui receita bruta: a) independentemente de a permuta ter por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir; b) inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Cumprе lembrar que os pontos centrais dessa hipótese consistem em: delimitar o alcance da Instrução Normativa SRF n. 107 ao regime de apuração do lucro real; equiparar a permuta à compra e venda, com base no artigo 533 do Código Civil; definir que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta, na forma do artigo 224 do RIR/1999<sup>468</sup>; entender que na permuta não há resultado a tributar no lucro real porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai, mas há receita; e, por fim, apegar-se ao fato de o regime do lucro presumido ser opcional, ter por base a receita bruta do contribuinte, e, por conseguinte, fundamentar a mensuração da capacidade contributiva, ainda que estimada.

---

<sup>468</sup> Art.224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.



A propósito, notem-se, por exemplo, os fundamentos de decisões do CARF de 2011 para reforçar o entendimento retro citado <sup>469</sup>:

a) Para fins do disposto no artigo 224 do RIR/99, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, tributadas com base no lucro presumido, deverão considerar receita bruta o montante recebido, a qualquer título, relativo às unidades imobiliárias vendidas;

b) No regime do lucro presumido tributa-se a receita bruta sem dedução de custos e despesas, não sendo possível a empresa optante pelo lucro presumido adotar procedimento com as vantagens a que teria direito pelo lucro real, mesclando os regimes de apuração;

c) A sistemática do lucro presumido tem como base uma presunção de lucro, calculada pela aplicação de um percentual sobre a receita. Assim, deve-se entender que a receita bruta a ser considerada para fins de tributação com base no lucro presumido é a soma do preço do imóvel recebido a qualquer título (dinheiro, cheque, dação em pagamento, permuta ou troca de imóveis etc.) com o eventual valor em dinheiro recebido;

d) No conceito de receita bruta para fins do lucro presumido, compreende-se o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (artigo 224 do RIR);

e) A permuta se equipara a uma compra e venda, estando a receita decorrente dessa operação sujeita à incidência do imposto sobre a renda cuja base para o cálculo do lucro presumido é a totalidade das receitas recebidas pela pessoa jurídica (valor do bem recebido mais dinheiro recebido);

f) Assim, 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 da parcela complementar em dinheiro, sem, contudo, descaracterizar os atos negociais da compra e venda;

g) Na dação em pagamento o cumprimento da obrigação se dá pela aceitação, por parte do credor, de coisa dada pelo devedor em lugar de dinheiro. Na dação em pagamento considera-se extinta a obrigação na medida em que o credor consente em receber do devedor uma

---

<sup>469</sup> Processo n. 11080.102817/2003-46, Acórdão n° 1802-00.769, 25/02/2011 e Processo n. 11080.000007/2004-37, Acórdão n° 1802-00.770, 25/01/2011.

unidade imobiliária como forma de pagamento pelo imóvel vendido. Assim, no caso de empresa imobiliária tributada com base no lucro presumido, é possível concluir que o valor do bem recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas, seja por dação em pagamento ou a título de permuta, deve ser considerado como receita bruta para fins do disposto no artigo 224 do RIR/99;

h) Não é possível ao sujeito passivo optante pelo lucro presumido adotar procedimento com as vantagens a que teria direito pelo lucro real, mesclando os regimes de apuração.

Na mesma linha são as proposições extraídas da Solução de Consulta no 78 - SRRF06/Disit:

a) De acordo com o artigo 533 do Código Civil, as operações de permuta estão sujeitas as mesmas disposições relativas a compra e venda. A permuta de imóveis, portanto, está sujeita, em princípio, à incidência do imposto sobre a renda;

b) A base de cálculo do IRPJ no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada por meio de percentual aplicado sobre a receita bruta, que compreende o produto da venda nas operações de conta própria. Por conseguinte, o valor do imóvel que uma pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em uma permuta compõe sua receita bruta, e, portanto, a apuração da base de cálculo do IRPJ;

d) A IN 107 não se aplica à tributação pelo lucro presumido. Quando escolhe livremente este regime, o contribuinte deve apurar o lucro de forma presuntiva, não cabendo pretender, casuisticamente e sem previsão legal para tal, apurar o lucro de forma direta apenas para determinado tipo de operação;

e) Não há resultado a apurar no lucro real porquanto o valor contábil do bem que entra é igual ao valor do bem que sai, e, conseqüentemente, os lançamentos se anulam em termos de resultado. Por outro lado, há receita e, assim, haverá repercussão no caso da apuração da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido, vez que nesse regime o custo do imóvel entregue na permuta não irá afetar a base de cálculo, de forma a tornar neutro o resultado;

f) Por fim, constitui receita bruta sujeita à contribuição para o PIS e à Cofins – regimes não cumulativos – o valor do imóvel recebido pela empresa incorporadora que, em decorrência de contrato de permuta sem torna, nele realiza obras para constituir um loteamento e, então, extingue suas obrigações previstas no contrato de permuta por meio da entrega de imóvel(is) ao outro contratante.

Em suma, a hipótese em análise considera o que estiver indicado no instrumento de permuta para fins de valoração do imóvel recebido em permuta e, por conseguinte, de tributação. E ainda, considera que a receita bruta é tributada segundo o regime de competência (no período de apuração da celebração da permuta) ou de caixa (no período de apuração do recebimento do imóvel dado em permuta, observada a escrituração do livro Caixa), à opção do contribuinte.

Nesta hipótese, a natureza do bem tributável (se imóvel ou não) é irrelevante, bem como é relevante a natureza de permuta do negócio jurídico, porquanto o argumento principal aqui é de equiparar a permuta à compra e venda (como se duas compras e vendas fossem: compra terreno e vende unidades; vende terreno e compra unidades), desconsiderando sua existência individual. Ou seja, entende-se que houve venda de unidades (a serem construídas ou prontas) pelo incorporador e venda de terreno por quem entrega o terreno.

#### 4.8.1.2 Hipótese 2: não incidência de IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do lucro presumido em geral

Esta linha de argumentação atualmente encontra-se sem força na esfera administrativa em virtude do Parecer Normativo COSIT n. 9 da Receita Federal, que lhe é contrário. No entanto, a tese prepondera nos debates judiciais, mormente no Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região – TRF4.

Assim, como na hipótese 1, os argumentos que sustentam a tese se aplicam tanto para a análise sob a perspectiva da pessoa jurídica do lucro presumido que transfere um terreno, como sob o ângulo da pessoa jurídica do lucro presumido que será a incorporadora ou que transferirá as unidades prontas. Portanto, é irrelevante quem realiza a permuta, pois a operação não é tributável em nenhum dos lados.

Trata-se de uma linha segundo a qual nas permutas imobiliárias os imóveis permutados não são tributáveis sob nenhuma perspectiva, mas somente o valor recebido em espécie a título de torna, se houver. Isso porque a operação, devido a sua natureza jurídica, consiste em substituir ativos da mesma espécie, como, por exemplo, bem imóvel por bem imóvel, o que não representa receita, pois nem todo ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se conforma a esse conceito.

Por oportuno, cumpre lembrar que, da forma como restou consignado no capítulo I, permuta é a troca de uma coisa por outra sem o envolvimento de dinheiro.

E como restou consignado no capítulo anterior, receita é signo representativo de todo tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição nem compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo.

Nesse contexto, para a hipótese em análise, nem todo ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se configura em receita, uma vez que tal definição pressupõe o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão de negócio jurídico.

Diferentemente da venda, o simples fato permutativo – que provoca uma troca de elementos patrimoniais – não altera o patrimônio líquido do contribuinte, não havendo que se falar em receita, geração de riqueza nova ou acréscimo patrimonial.

No caso da permuta há “uma *mutação patrimonial permutativa*, isto é, ocorre a mera substituição de elementos patrimoniais, sem que haja alteração quantitativa no patrimônio do contribuinte”<sup>470</sup>. Entretanto, para que incida imposto sobre a renda, “é preciso que exista *mutação patrimonial modificativa* para mais, que representa uma alteração quantitativa positiva no patrimônio do contribuinte”<sup>471</sup>.

Seguindo esse raciocínio, diz-se que “a renda tributável caracteriza-se como uma mutação patrimonial de caráter modificativo aumentativo, que represente efetivo incremento no patrimônio do contribuinte”<sup>472</sup>.

Nesse diapasão, a permuta não tem capacidade de acrescentar nada ao patrimônio dos permutantes e, em sendo imobiliária, sequer atinge a *qualidade* dos bens pertencentes ao seu patrimônio. Nesse sentido:

“[...] se a compra e venda é a alienação de um bem por dinheiro, sempre haverá pelo menos uma alteração *qualitativa* no patrimônio das partes: o vendedor deixará de ter o bem e passará a ter dinheiro; o comprador deixará de ter dinheiro e

<sup>470</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 274.

<sup>471</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 274.

<sup>472</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. op. cit., 1996, p. 106. In: ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 274.

passará a ter o bem. Além disso, pode-se afirmar com segurança que também é da essência da compra e venda que haja uma alteração *quantitativa* nesse patrimônio, ao menos no que respeita ao vendedor, ante a vinculação, *prima facie*, entre o preço em dinheiro e o valor de mercado do bem (e não entre aquele preço e o custo de aquisição do bem), conforme ilustram os arts. 486 e 488 do Código Civil.

Por outro lado, o mesmo não ocorre com a permuta. A noção basilar de troca é a de que ambas as partes entregarão bens de valores equivalentes uma à outra, de modo que é da essência da permuta que não haja uma alteração quantitativa ao patrimônio dos permutantes. Além disso em relação especificamente às permutas de bens da mesma natureza (como as imobiliárias), é da sua essência que não haja sequer uma alteração qualitativa daquele patrimônio, na medida em que uma parte cederá um bem imóvel à outra em troca de outro bem imóvel – não de um bem de natureza diversa<sup>473</sup> (grifos acrescentados).

Assim, na operação de permuta, inclusive para as empresas optantes pelo regime do lucro presumido, há somente a substituição contábil de um ativo por outro da mesma natureza e valor. Enfim, não há contrapartida em conta de resultado.

Nesse norte, aplica-se a IN n. 107/88 partindo-se do pressuposto de que, apesar de ter sido concebida na origem para empresas optantes pelo regime do lucro real, ela é perfeitamente adequada ao caso das empresas optantes pelo regime do lucro presumido: “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”, porque o tipo de regime de tributação – se lucro presumido ou lucro real – não pode desnaturar a hipótese de incidência do IRPJ. Tanto em um regime como no outro, somente poderá incidir tributo caso existam elementos tendentes a materializar a

---

<sup>473</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez; FERRAZ, Diogo. IRPJ, Lucro Presumido e Permuta Imobiliária: Análise do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 233, p. 120 – 130, fev. 2015, p. 120 e seguintes.

receita. Não há impedimento para que a IN 107 seja aplicada aos contribuintes sujeitos ao regime do lucro presumido, porquanto se encontram materialmente na mesma situação daqueles submetidos ao regime do lucro real<sup>474</sup>.

Nesses parâmetros, sabe-se que, no direito tributário, assim como para as ciências contábeis, não há diferenciação no conceito de receita propriamente dita para fins de aplicação do regime do lucro real ou do lucro presumido. O que se tem é uma distinção nas espécies de receita quando da composição das bases de cálculo, porque, para fins de tributação, embora o IRPJ sobre o lucro presumido e sobre o lucro real detenham bases de cálculo finalísticas diversas, antes de tudo elas devem remeter, ao menos, a uma *receita*.

Logo, de acordo com a presente hipótese, as operações de permuta sem torna não são tributáveis, pois não há atribuição de uma contrapartida de *receita* ao bem dado em troca de outro, não havendo, por conseguinte, configuração de *receita bruta* do contribuinte para fins de tributação no regime do lucro presumido.

Ademais, em todas as situações aqui trabalhadas – troca de terreno por unidades prontas, por unidades a construir – a permuta não é tributável, mesmo na troca de unidades imobiliárias prontas por unidades imobiliárias também prontas.

Identificou-se que, na linha de argumentação ora analisada, a natureza do bem recebido é relevante para fins de configurar receita. Se a operação for feita em dinheiro (compra e venda), por exemplo, ela é tributável. Se, por outro lado, a operação for feita com bens da mesma natureza (dois imóveis), ela não será tributável.

Outrossim, parte-se da premissa de que o Direito Tributário é direito de sobreposição, que toma como base para definir as regras de incidência os conceitos jurídicos definidos no direito privado, consoante estabelece o artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>475</sup>. Assim, parte do conceito civilista de que a permuta consiste em um negócio jurídico no qual as partes – permutantes – se obrigam, reciprocamente, a dar uma coisa em troca de outra sem envolver dinheiro. Ou seja, a ideia é que a

---

<sup>474</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez; FERRAZ, Diogo. op. cit. 2015, p. 120 e seguintes.

<sup>475</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

permuta é apenas uma substituição de um bem, de modo que sua natureza em nada se alinha ao conceito de receita.

No mais, tal hipótese utiliza-se de todos os argumentos indicados nas decisões judiciais do TRF4, na forma anteriormente aqui citada.

Assim, defende-se na presente hipótese que o artigo 533 do Código Civil não permite concluir que a permuta de imóveis produz os mesmos efeitos da compra e venda, inclusive no que se refere ao ingresso de receitas; apenas a torna recebida deve sofrer tributação, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, pois não há ingresso financeiro na operação de permuta; o valor dos bens recebidos na troca não integra a base de cálculo do IRPJ, ainda que o contribuinte tenha feito a opção pelo lucro presumido, e alienação posterior desses bens constituirá nova operação de venda e será, então, ordinariamente tributada; a permuta caracteriza um fato contábil permutativo que não configura disponibilidade financeira nem jurídica hábil a ensejar tributação do imposto sobre a renda e reflexos; ao falar em receita, pressupõe-se o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão de celebração de negócio jurídico.

E mais: argumenta-se que, sendo o dinheiro a medida da renda e do acréscimo patrimonial, e a permuta sem torna é modalidade de contrato que não envolve valor pecuniário, com a permuta que não tenha por objeto bem do capital de giro não se altera o estado de riqueza do permutante perante o imposto sobre a renda, nada havendo a ser tributado.

Por fim, defende-se que não procede o entendimento já adotado pelo fisco de que a permuta configura duas operações distintas de compra e venda, uma vez que só há a prestação de A e a contraprestação de B, sem que uma delas seja dinheiro. Assim, não se aplica à permuta de imóveis os institutos da compra e venda.

Lembra-se que o entendimento defendido pela Receita Federal parte da premissa de que a permuta pode ser equiparada às operações de compra e venda, com fundamento no art. 533 do Código Civil. Assim, tal qual ocorre com as compras e vendas, são tributáveis as permutas realizadas por empresas do lucro presumido, por supostamente se tratarem de *produto da venda de bens nas operações de conta própria* e, por conseguinte, se enquadrarem na definição de receita do bruta disposta no inciso I do artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598. Nessa linha, a entrega de um terreno por unidades a serem construídas ou até mesmo por unidades prontas, ainda que no formato de uma permuta, é tributável

para ambos os contratantes. Da mesma forma é com a permuta de unidades prontas por unidades prontas.

No entanto, de acordo com a hipótese em questão, essa proposição do fisco não procede, uma vez que, antes de tudo, a permuta não pode ser desqualificada enquanto negócio jurídico e enquanto “contrato típico e lícito, regulado pelo Código Civil”<sup>476</sup>. “O contrato de permuta não constitui mera aparência, podendo ser a própria realidade da operação praticada pelo agente”, de modo que a sua descaracterização só pode ocorrer se, de fato, houver prevalência da substância de outra transação sobre a forma - de permuta - da transação analisada<sup>477</sup>.

Ora, não há como se subverter a “forma de Direito Privado”<sup>478</sup>, pois se trata de um elemento importante e vinculado a “finalidades e valores protegidos pelo ordenamento jurídico”<sup>479</sup>. Em outras palavras, a “forma de Direito Privado” é um verdadeiro mecanismo de “efetivação de objetivos fundamentais do Estado de Direito, como a liberdade de escolha, a autonomia individual, a integridade da manutenção de promessas e o intercâmbio econômico, que não poderiam ser realizados sem a existência de requisitos e limitações”<sup>480</sup>.

E ainda, “não há fundamento legal que justifique a desconsideração do contrato típico e lícito de permuta, especialmente quando está dentro das formalidades legais e é feito de forma plena em todas as suas consequências”<sup>481</sup>.

O contribuinte, que age dentro dos limites legais, é livre para constituir suas transações como deseja, e, além disso, em nome da segurança jurídica, “também deve poder confiar que as operações que celebrar legalmente (na perspectiva do direito privado) serão respeitadas pelas autoridades fiscais e pelos tribunais”<sup>482</sup>.

Ademais, a equiparação da compra e venda com o contrato de permuta é equivocada, de modo que as duas operações não se

---

<sup>476</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 269.

<sup>477</sup> SUMMERS, Robert. Form and function in a legal system. Cambridge, CUP, 2006, p. 212. In: ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 269 e 270.

<sup>478</sup> Ibidem, p. 267.

<sup>479</sup> Ibidem, p. 267.

<sup>480</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 267.

<sup>481</sup> Ibidem, p. 270.

<sup>482</sup> ZIMMER, Frederik. **General Report**. In: Cahiers de Droit Fiscal International, v. LXXXVIIa, Oslo, Internacional Fiscal Association, 2002, p. 63. In: ÁVILA, Humberto. **op. cit.**, 2015, p. 270.



confundem. A principal diferença entre essas operações versa na presença ou não do *preço*, que está implícito na compra e venda, mas é inexistente na permuta. O preço diferencia os dois contratos a partir da função econômico-social do negócio, bem como da sua causa, porquanto na compra e venda recebe-se uma coisa em troca de dinheiro e na permuta troca-se uma coisa por outra<sup>483</sup>.

Enquanto na permuta há uma implicação recíproca de interesses específicos, na compra e venda há um interesse específico contra um interesse genérico representado por um meio genérico, o dinheiro<sup>484</sup>.

Outrossim, historicamente, a permuta é uma operação que não visa a obtenção de lucro, ao contrário da compra e venda que, por sua vez, pressupõe lucro.

Sendo assim enquanto a compra e venda consiste em uma operação econômica, a permuta consiste em uma operação não econômica que, embora tenha *patrimonialidade*, não possui capacidade de gerar receita que, como já fixado várias vezes anteriormente, consiste em signo representativo de todo tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição nem compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo.

Isso porque, no caso, há um compromisso no passivo, qual seja, de pagar com a entrega de unidades a serem construídas. A permuta não gera uma alteração quantitativa ao patrimônio dos permutantes<sup>485</sup>.

Nesse cenário, “não há qualquer dúvida de que a forma legal conferida ao contrato coincide com seu efeito econômico”<sup>486</sup>. Assim, “se a forma adotada pressupor a efetiva troca de bens, não há como o Direito Tributário ignorar seus efeitos”<sup>487</sup>.

Portanto, diante da sua natureza, a efetiva operação de permuta imobiliária, seja de terreno por unidades a construir, de terreno por unidades prontas ou de unidades prontas por unidades prontas, não pode sofrer a incidência do IRPJ.

Com efeito, diante de todo o exposto, nota-se que a presente hipótese está diretamente relacionada com o conceito que se dá a *receita*

---

<sup>483</sup> GOMES, Orlando. op. cit., 1988, p. 56-57.

<sup>484</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. op. cit., 2015.

<sup>485</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez; FERRAZ, Diogo. op. cit., 2015, p. 120 e seguintes.

<sup>486</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit., 2015, p. 270.

<sup>487</sup> *Ibidem*, p. 270.

para fins tributários. No caso, essa definição está substancialmente atrelada ao pressuposto de que permuta e compra e venda são operações de naturezas distintas e que na primeira não há receita. E como a permuta consiste na alteração das posições patrimoniais, ela difere da compra e venda, não se configurando a materialidade do imposto sobre a renda por ausência de acréscimo patrimonial.

#### 4.8.1.3 Hipótese 3: não incidência de IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas incorporadoras optantes do lucro presumido

A hipótese em questão parte de premissas adotadas no presente trabalho no decorrer do estudo dos temas até aqui descritos. Aliás, trata-se de posicionamento que se coaduna com os entendimentos até aqui firmados.

##### 4.8.1.3.1 *Premissas*

Para o seu desenvolvimento foi de suma importância definir o que se entende por *renda*, *receita* e *receita bruta* para fins tributários, e, principalmente, definir qual a relevância *da natureza do negócio jurídico* e do *elemento volitivo* para fins de definir o negócio jurídico.

Por oportuno, lembra-se o que restou consignado no capítulo II sobre *renda* e *receita*:

a) A *renda* pressupõe acréscimo patrimonial num espaço de tempo, que pode ser derivado tanto de trabalho do contribuinte, quanto da remuneração do capital (empregado do próprio patrimônio do contribuinte), e que vai ser fruto do resultado positivo da comparação do estado patrimonial precedente, com os prejuízos anteriores, despesas e custos do mesmo período.

b) A *renda sempre será receita*, embora a receita pode ou não se traduzir em renda, porque, para chegar a renda, consideram-se os ganhos e as perdas, enquanto para chegar a “receita” consideram-se apenas os ganhos.

c) A receita é signo representativo de todo tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição nem compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo.

d) A receita “remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas”<sup>488</sup>.

e) Para fins jurídicos, a receita consiste em ingresso de direito que se incorpore ao patrimônio positivamente, como remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações do titular do patrimônio, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados, de modo que a receita é o *produto* que vem de fora do patrimônio, mas que, ao mesmo tempo, é derivado de dentro, por advir de atos, operações ou atividades do titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que fazem parte desse patrimônio, de que resulta algum benefício direto para a pessoa jurídica que, a título de contraprestação, o remunera<sup>489</sup>.

f) Nesse norte, “receita é um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita”<sup>490</sup>.

Ademais, convém lembrar o que restou consignado no capítulo II acerca do *regime do lucro presumido* e do conceito de *receita bruta*:

a) A sistemática presumida é baseada no conceito de renda, uma vez que parte de uma presunção de lucratividade da atividade do contribuinte, que consiste no resultado do cálculo das receitas menos as despesas necessárias à sua geração.

b) O caráter opcional do lucro presumido não admite a tributação de qualquer valor pelo legislador, sob o argumento de que se trata de uma opção do contribuinte, sendo-lhe possível sempre optar pela tributação pelo lucro real. A tributação no regime do lucro presumido deve atender os princípios da livre concorrência, do tratamento privilegiado às empresas de pequeno porte, da capacidade contributiva e da igualdade, além de ter de observar as mesmas restrições aplicadas às sistemáticas do lucro real e do lucro arbitrado, tributando apenas aquilo que for renda<sup>491</sup>. Ou seja, o fator *acréscimo patrimonial* não é abandonado na sistemática do lucro presumido.

c) Receita bruta, nos termos artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, consiste no: I - produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - preço da prestação de serviços em geral; III -

---

<sup>488</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., 2008, p. 102.

<sup>489</sup> Ibidem, p. 90, 97 e 98, *passim*.

<sup>490</sup> Ibidem, p. 102.

<sup>491</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 194.

resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV – nas receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

E ainda, é importante reforçar o que foi fixado no capítulo I acerca de *negócio jurídico* e *elemento volitivo dos negócios jurídicos*:

d) O elemento *volitivo* dos negócios jurídicos é pressuposto fundamental e interferirá na sua validade e eficácia. O elemento *vontade* nada mais é do que fundamento de um negócio jurídico, o seu principal elemento formador, uma vez que denota a intenção das partes<sup>492</sup>. Ele concebe a liberdade humana de atuar juridicamente, configurando o elemento nuclear de todo e qualquer ato jurídico<sup>493</sup>.

A presente hipótese contrapõe-se à posição da Receita Federal de que a permuta consiste em duas operações de compra e venda, e que tal operação resulta em receita e é tributável por empresas optantes pelo regime do lucro presumido.

#### 4.8.1.3.2 Conclusões com base nas premissas eleitas

Há que se evidenciar a questão sob o ponto de vista do *incorporador*, que receberá o terreno em troca de unidades imobiliárias a serem construídas e entregues para o outro permutante, porque o elemento volitivo desse incorporador (enquanto intenção real desse agente permutante) – que compõe o negócio jurídico e forma o objeto do contrato, elegendo os efeitos que perfazem a operação – é tão somente de *adquirir um terreno* para construir algo nele, sem que seja preciso demandar um *pagamento* em dinheiro. O incorporador realiza esse *pagamento* pela entrega de unidades a serem construídas sob sua responsabilidade e isso não pretende nem implica obtenção de receita.

Tanto é que o artigo 39 da Lei n. 4.591<sup>494</sup> - que dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias -,

---

<sup>492</sup> CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. op. cit., 2014, p. 512.

<sup>493</sup> *Ibidem*, p. 512 e 513.

<sup>494</sup> Art. 39. Nas incorporações em que a aquisição do terreno se der com pagamento total ou parcial em unidades a serem construídas, deverão ser discriminadas em todos os documentos de ajuste:

I - a parcela que, se houver, será paga em dinheiro;

II - a quota-parte da área das unidades a serem entregues em pagamento do terreno que corresponderá a cada uma das unidades, a qual deverá ser expressa em metros quadrados.

mencionado no capítulo I, e que disciplina a troca de terreno por unidades a serem construídas<sup>495</sup>, descreve a operação como sendo a “aquisição do terreno (...) com pagamento total ou parcial em unidades a serem construídas”.

Por conseguinte, a futura entrega de unidades não se constituiu em segundo negócio jurídico, uma vez que faz parte da mesma operação que a entrega do terreno, ou seja, a entrega das unidades nada mais é que a *contraprestação* do que foi pactuado lá atrás, quando da transmissão do terreno.

Nesses parâmetros, não há como desprezar as definições propostas no Direito Civil, segundo o qual a *entrega de unidades* jamais pode ser considerada venda, mas apenas uma forma de pagamento.

Assim, na perspectiva do incorporador, é ainda mais fácil perceber que a situação não pode, de modo algum, ser tributada. Quando o incorporador recebe um terreno em troca de unidades que nele irá construir, tem-se um negócio jurídico derivado da intenção do incorporador de *adquirir um terreno*, e não de *vender* unidades.

Ora, como se sabe, não se pode tributar uma aquisição por meio de imposto de renda. Igualmente não se pode tributar a entrega das unidades, porque esse ato jamais poderia ser uma venda.

Sendo assim, a operação não consiste em duas compras e vendas como pretende a Receita Federal, que entende poder tributar a permuta porque parte da ideia de que o incorporador compra o terreno e vende unidades a serem construídas. Trata-se de uma operação em si, que perfaz um só negócio jurídico, porquanto, na verdade, o incorporador não vende, mas apenas *realiza um pagamento!*

Enfim, constata-se uma operação, se não de permuta, *sui generis* ou até mesmo de compra (e não de venda). E, ainda que se tratasse de uma compra e venda propriamente dita para fins fiscais, sob o prisma do incorporador, trata-se de uma compra.

---

Parágrafo único. Deverá constar, também, de todos os documentos de ajuste, se o alienante do terreno ficou ou não sujeito a qualquer prestação ou encargo.

<sup>495</sup> Embora não indique a natureza contratual da operação que menciona, Rodrigo Cury Bicalho assegura que o dispositivo, da denominada Lei de Condomínio e Incorporações prevê expressamente a permuta de terreno por unidades a serem construídas (BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 383). E, na mesma linha, J. Nascimento Franco e Niske Gondo corroboram esse pensamento (FRANCO, J. Nascimento; e GONDO, Niske. op. cit., 1991, p. 16.).

Nesse cenário, não se pode tributar por meio do IRPJ o incorporador que irá entregar unidades a serem construídas em troca de um terreno, uma vez que a receita, na forma definida logo acima, não se configura quando da entrada de um terreno, que por certo não gera acréscimo patrimonial, já que não é produto de um ato. Se não fosse assim, por exemplo, um supermercado deveria tributar toda vez que adquirisse o seu estoque.

Ademais, sob o ponto de vista do incorporador, não se pode falar em *tributação do produto da venda das unidades* (enquanto receita bruta definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77), porque não há venda, mas apenas aquisição e pagamento de um terreno. Aliás, não há sequer *produto*.

Assim, o incorporador só seria tributado se eventualmente, após efetivada a contratação da permuta por unidades a serem construídas, ele *alienasse* o contrato para outro incorporador construir. Nesse caso, sim: passando a vender o terreno, o pretense incorporador passa e ser tributado. Ademais, o incorporador será tributado quando da efetiva venda das demais unidades imobiliárias que irá construir.

Do contrário, trata-se de caso de afronta ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o contribuinte estará sendo gravado sem que haja incremento de seu potencial econômico.

Por outro lado, se a operação for considerada como compra, tem-se que a contrapartida (venda) deve ser tributada. Isto é, a operação sob o ponto de vista de quem transmite o terreno é tributável.

#### 4.9 MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO

Devem ser consignadas, na presente hipótese, premissas sobre o momento da tributação para o transmitente do terreno, se for o caso.

Existem três cenários possíveis: a) tributa-se na celebração do contrato de permuta; b) tributa-se quando o transmitente do terreno recebe as unidades do incorporador; e c) tributa-se quando o transmitente do terreno vende as unidades.

Aparentemente, com base no teor do capítulo II, sobre o conceito de receita, a definição de disponibilidade jurídica e econômica, dos regimes de apuração de resultados/reconhecimento de receita adotados pelas pessoas jurídicas – de caixa ou de competência – e dos regimes tributários de apuração do IRPJ, a tributação pode ocorrer nesses três momentos.

Nessa linha, como já visto, a Receita Federal definiu em sede de Solução de Divergência COSIT n. 37 que: a) a incorporadora de imóveis optante pela tributação com base no lucro presumido segundo o *regime de competência* deve reconhecer a receita de venda de unidades imobiliárias *no momento da efetivação do contrato da operação de compra e venda*, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso; e b) a incorporadora de imóveis optante pela tributação com base no lucro presumido segundo o *regime de caixa* reconhecerá a receita de venda de unidades imobiliárias *na medida do seu recebimento*, independentemente da conclusão ou entrega da unidade.

Ademais, a tributação ocorre também na venda das unidades pelo transmitente do terreno, se houver.

#### 4.10 SOBRE A SUPOSTA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ NOS CASOS DE PERMUTA

Por fim, se fosse o caso, qual a base de cálculo do IRPJ nos casos em que se tributa uma permuta imobiliária de imóveis constantes no ativo circulante?

A base de cálculo é submetida à reserva de lei<sup>496</sup>, embora, no caso em questão, não haja expressa previsão específica. No entanto, a partir de tudo que foi estudado aqui, claramente a base de cálculo deve expressar uma receita.

---

<sup>496</sup> Alínea a do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal e inciso IV do artigo 97 do CTN:

Constituição Federal

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

CTN.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Na hipótese 1 – entendimento defendido pelo fisco – fixou-se para fins de base de cálculo a utilização do que estiver indicado no instrumento de permuta para fins de valoração do imóvel recebido em permuta e, conseqüentemente, de tributação.

Aparentemente, uma ideia plausível. No entanto, já se viram escrituras indicando apenas o valor de avaliação do terreno realizada pela Prefeitura para efeitos fiscais. Trata-se de um valor exigido pela Prefeitura, que deve constar obrigatoriamente na escritura em função do imposto sobre transferência de bens imóveis – ITBI.

Imagine-se que isso ocorra no caso de uma operação efetuada com base no valor contábil do terreno permutado, e que esse valor seja muito inferior ao valor atribuído pela Prefeitura, gerando possível prejuízo ao contribuinte.

Nesse cenário, qual a maneira mais indicada de mensurar com segurança o indicador da base de cálculo, em operação que somente apresentará resultados após a efetiva venda das unidades, e não com o simples instrumento de permuta?

Antes de responder, convém registrar que a base de cálculo, enquanto critério quantitativo, mede a intensidade da conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso<sup>497</sup>. Por meio dela, o editor da norma aponta elementos importantes para produzir o fato tributado<sup>498</sup>. Ela há de possuir uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo<sup>499</sup>, ou seja, uma verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência<sup>500</sup>.

O binômio base de cálculo e hipótese de incidência denotam a natureza do tributo, permitindo avaliar sua compatibilidade com as normas constitucionais<sup>501</sup>.

Ademais, a base de cálculo possui três funções: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”<sup>502</sup>.

---

<sup>497</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618.

<sup>498</sup> *Ibidem*, p. 618.

<sup>499</sup> *Ibidem*, p. 618.

<sup>500</sup> FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 138.

<sup>501</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, 2009, p. 619.

<sup>502</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, 2017, p. 341.



A primeira função faz com que a base de cálculo deva ser qualquer predicado factual útil idôneo que anuncie a grandeza efetiva do evento. O *valor da operação*, por exemplo, transmite esta função. No entanto, “o espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando apenas, o obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato”<sup>503</sup>. A segunda função exige da base de cálculo uma “perspectiva dimensível”<sup>504</sup>. A terceira função, por sua vez, é denominada comparativa e exige que a base de cálculo confirme, infirme ou afirme “o verdadeiro critério material da hipótese tributária”<sup>505</sup>.

No mais, o legislador, ao fixar a base de cálculo, busca acontecimentos que possam ser mensurados conforme fatores econômicos, ou seja, acontecimentos aptos à avaliação patrimonial<sup>506</sup>.

Nesse contexto, se fosse o caso de tributação mesmo, poderiam constituir a base de cálculo no caso das permutas imobiliárias, além do valor da operação: o valor contábil das unidades entregues pelo incorporador; o valor de mercado das unidades entregues pelo incorporador, ou ainda o valor que se está anunciando para a venda das unidades imobiliárias.

No entanto, correlacionando esses valores com a hipótese de incidência do caso em análise e o conceito de base de cálculo, entende-se que o *valor da operação* continua sendo a melhor saída – deixando-se para tributar o valor de mercado na operação subsequente, de venda das unidades imobiliárias. Isso porque este é o fator que mais se aproxima do fato tributado (a permuta) e o que mais cumpre as funções da base de cálculo, principalmente a de anunciar a grandeza efetiva do evento. Ora, o valor da operação está diretamente atrelado à operação de permuta, de modo que nada mais faz do que auferir medir o quanto ela vale.

Ademais, o valor da operação é a base de cálculo que mais atende aos preceitos da capacidade contributiva, sendo um indicativo adequado para graduar os IRPJ conforme a capacidade econômica dos contribuintes, na forma do §1º do artigo 145 da Constituição Federal.

No entanto, há que se atentar para que esse dado esteja bem documentado e comprovado para que o contribuinte se resguarde de possível objeção do fisco ou que esteja consignado de maneira adequada na escritura, como já se viu.

---

<sup>503</sup> Ibidem, p. 341 e 342.

<sup>504</sup> Ibidem, p. 341 e 342.

<sup>505</sup> Ibidem, p. 341 e 344.

<sup>506</sup> Ibidem, p. 347.

#### 4.11 TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE PERMUTA IMOBILIÁRIAS REALIZADAS COM BENS REGISTRADOS NO ATIVO NÃO CIRCULANTE

As três hipóteses analisadas até o momento referem-se ao tratamento tributário dado ao permutante que entrega imóveis pertencentes ao seu ativo circulante (estoque). No entanto, o imóvel a ser permutado pode estar registrado no ativo não circulante, como ocorre com o imóvel onde se instala a sede da empresa, por exemplo.

Nesses casos, ainda que a pessoa jurídica esteja sujeita ao regime do lucro presumido, a tributação, se houver, deverá ser calculada com base em eventual *ganho de capital* e não mais em eventual *receita bruta*. O ganho de capital não advém de receita da atividade, nem do objeto principal da pessoa jurídica, de modo que não deve ter relação com o percentual de presunção do lucro, restrito à *receita bruta*.

E o que se considera ganho de capital para fins de tributação pelo lucro presumido? “Nas alienações de bens classificáveis no ativo não circulante, [...], imobilizados, intangíveis [...], corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil”<sup>507</sup>, devendo ser acrescido integralmente à base de cálculo do IRPJ.

Assim sendo, com base nos cenários que já foram traçados e em suas premissas (hipóteses 1, 2 e 3), entende-se que podem existir três vertentes acerca da tributação a título de IRPJ dessa operação: a primeira é de que incide IRPJ quando o valor contábil do terreno for diverso do valor da operação (seguindo a linha da hipótese 1, algumas peculiaridades); a segunda é de que só incide IRPJ quando houver pagamento de torna (seguindo linha da hipótese 2); a terceira é de que não incide o IRPJ sob o ponto de vista do incorporador, mas incide sob o ponto de vista do transmitente do terreno quando o valor contábil do terreno for diverso do valor da operação (seguindo a linha da hipótese 3, com algumas particularidades). Passa-se a analisar uma a uma.

---

<sup>507</sup> Receita Federal – perguntas e respostas n. 23, pessoa jurídica 2017: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2017.pdf>.

#### **4.11.1 Hipótese 1: incidência do IRPJ quando o valor contábil do terreno for diverso do valor da operação**

A primeira hipótese culmina na tributação da operação em comento, mas somente quando o valor contábil do terreno for diverso (positivamente) do valor da operação. Sendo assim, aplicam-se as premissas da hipótese 1 (item 4.8.1.1), com ressalvas.

Isso porque, como a hipótese equipara a permuta à compra e venda para fins de tributação, a incidência do IRPJ fica restrita ao eventual *ganho de capital*, e não com relação ao valor total dos imóveis permutados.

#### **4.11.2 Hipótese 2: não incidência do IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do lucro presumido em geral**

A segunda das hipóteses é não tributar a operação em questão. Trata-se de conclusão atrelada principalmente à relevância da natureza da operação de permuta, enquanto troca de bens e substituição de ativos, em contraponto à compra e venda.

Diz-se isso porque a ideia parte da premissa de que a permuta não pode ser equiparada à compra e venda para fins de tributação e, portanto, não pode estar sujeita ao IRPJ, uma vez que o ganho de capital se restringe às operações de compra e venda.

Nesta hipótese refutam-se as consignações da Receita Federal proferidas no Parecer Normativo n. 9, uma vez que esse ato se limita aos casos em que se tributa uma suposta *receita bruta*, enquanto que a atividade de permuta de bem do ativo não circulante é atividade não operacional, podendo sujeitar-se tão somente ao *ganho de capital*.

Ademais, atribuem-se à tese as definições da Instrução Normativa SRF n. 107, que, apesar de remeterem-se às empresas do lucro real, consignam que na permuta não há resultado a tributar porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai porque a base de cálculo enquanto ganho de capital, mesmo no regime do lucro presumido, segue a mesma lógica que a base de cálculo no lucro real, uma vez que, em suma, se restringe à mais-valia obtida na operação.

Sendo assim, aplicam-se as premissas da hipótese 2 (item 4.8.1.2), com ressalvas.

### **4.11.3 Hipótese 3: não incidência de IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas incorporadoras optantes do lucro presumido**

A terceira hipótese é de não tributação da operação sob a perspectiva do incorporador e segue absolutamente a mesma linha de raciocínio da hipótese 3 do item 4.8.1.3. No mais, esta hipótese culmina na tributação da operação sob o ponto de vista do transmitente do terreno, mas somente quando o valor contábil do terreno for diverso (positivamente) do valor da operação. Sendo assim, aplicam-se as premissas da hipótese 1 (item 4.8.1.1), com ressalvas.

Isso porque, como a hipótese equipara a permuta à compra e venda para fins de tributação, a incidência do IRPJ fica restrita ao eventual *ganho de capital*, e não com relação ao valor total dos imóveis permutados.

## **4.12 PREMISSAS RELEVANTES ESTABELECIDAS NESTE TRABALHO PARA FINS DE ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO A TÍTULO DE IRPJ NAS PERMUTAS IMOBILIÁRIAS REALIZADAS POR EMPRESAS OPTANTES DO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO**

Por fim, é oportuno fazer uma correlação das constatações a que se chegou no presente capítulo com as análises, proposições e premissas fixadas durante todo o trabalho.

Os temas que tiveram maior relevância e interferência direta foram: a definição da natureza do negócio jurídico de permuta (com base no confronto com a operação de compra e venda); o conceito de receita; de receita bruta; da importância do elemento vontade (intenção das partes) em um negócio jurídico; do princípio da capacidade contributiva; dos regimes tributários de apuração do IRPJ; e dos regimes de apuração de resultados/reconhecimento de receita.

No mais, a análise do histórico de entendimentos da Receita Federal e do CARF, bem como do Poder Judiciário acerca da tributação nas permutas imobiliárias também foi essencial.

Por outro lado, temas que suscitaram uma análise apurada para que se concluisse que não influenciam as conclusões expostas foram as definições sobre: os contratos de promessa de permuta e dação em pagamento (com base no confronto com a operação de permuta).

O primeiro tema, porque não proporciona grandes diferenças

práticas para os contratantes na esfera tributária, se comparado com o contrato de permuta em si.

O segundo tema – trazido à baila diante de proposição da Receita Federal que estendeu as disposições direcionadas às permutas para as operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento (item 13.4 do Parecer Normativo n. 9<sup>508</sup>) – por suas diferenças com permuta serem tão notórias, não tem pertinência com as conclusões.

O único registro que merece atenção sobre esse segundo tema é que aparentemente (trata-se de uma suposição) a Receita Federal formalizou o item 13.4 no Parecer Normativo n. 9 em razão da prática no mercado e entre os Cartórios de Registro de Imóveis que realizam escrituras de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, quando na verdade, as operações não passam de permutas.

Por fim, a definição de disponibilidade jurídica e econômica é relevante para que se compreenda e delimite a hipótese de incidência do imposto de renda. Porém, conclui-se que, para a resolução do tema central do trabalho, o mais relevante é definir o conceito de receita – muito mais até do que definir o conceito de renda – uma vez que, se na operação de permuta imobiliária houver receita, a existência de disponibilidade, quer jurídica, quer econômica, ficará superada.

---

<sup>508</sup> 13.4. O disposto no item 13.1 aplica-se inclusive às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi tratado ao longo desta pesquisa, são fundamentais as seguintes conclusões:

a) Denomina-se permuta aquele contrato firmado entre partes que se comprometem em entregar um bem para receber outro, sem que haja dinheiro no objeto, que servirá unicamente como complemento, e não como a base do contrato.

b) 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* (serviço, por exemplo).

c) A promessa de permuta se destaca da permuta em si, porque, na promessa de permuta, as partes, sob as condições que acharem cabíveis, assumem a obrigação de futuramente celebrar o contrato de permuta propriamente dita, por meio de escritura definitiva. A promessa de permuta consiste em uma fase antecedente e preparatória, que se condiciona à efetivação do negócio de forma definitiva. Imagina-se que sua razão de ser esteja atrelada a alguma pendência para realizar o negócio jurídico. No mais, a tudo que foi estudado, acrescenta-se que os efeitos da promessa de permuta, na verdade, vão depender do que as partes estipularem entre si.

d) Constatam-se poucas alterações quanto à permuta na transição do Código Civil de 1916 para o atual, nenhuma de grande relevância para a análise do tema central, a não ser o fato de possibilitarem a constatação de que, de um ordenamento para o outro, as especificidades da permuta se tornaram ainda mais evidentes e, por conseguinte, as diferenças entre ela e, por exemplo, a compra e venda, destacaram-se ainda mais.

e) O contrato de permuta é um negócio jurídico em que as partes – permutantes – *se obrigam*, reciprocamente, a *dar* uma coisa em troca de outra sem envolver dinheiro.

f) Diante de todas essas ponderações sobre os negócios jurídicos, é importante registrar desde já que dentre os elementos que lhes são intrínsecos, o da *vontade* será o mais polêmico numa análise em que pretende averiguar se o contrato é ou não é de permuta. No caso, o elemento vontade servirá principalmente para diferenciar a permuta de outras transações de transmissão de propriedade, como a compra e venda e a dação em pagamento.

g) Contrato de permuta é bilateral, oneroso, comutativo, consensual<sup>509</sup>, não solene – exceto nos casos do art. 108 do Código Civil, referente às permutas de bens imóveis, de valor superior ao da taxa legal que corresponde a trinta vezes o valor do maior salário mínimo vigente no país<sup>510</sup>, instantâneo, típico, paritário, principal, impessoal e translativo<sup>511</sup>.

h) A promessa de permuta, por sua vez, é também contrato bilateral, oneroso e comutativo. Quanto à forma é um contrato *não solene*, diante do que dispõe o art. 462, do Código Civil<sup>512</sup>, sobre compra e venda.

i) O contrato de permuta é comutativo em razão da intenção dos agentes de dar e receber prestações equilibradas entre si, sendo que eventual diferença de valores não descaracteriza essa qualidade do contrato<sup>513</sup>.

j) Essencialmente nos anos 80, o mercado imobiliário 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<sup>514</sup>. Nesses contratos, podem ser adquiridos terrenos por meio de imóveis ou unidades autônomas prontas, ou seja, em empreendimentos já construídos, ou, o mais frequente, 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.

---

<sup>509</sup> Orlando Gomes disse que a consensualidade do contrato de permuta é relativa, porquanto é circunstancial: “Se uma ou as duas coisas permutadas forem imóveis de valor superior ao estipulado na lei, o contrato há de celebrar-se, para valer, por escritura pública” (GOMES, Orlando. op. cit., 2008a, p. 326).

<sup>510</sup> Código Civil: “Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.”

<sup>511</sup> SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 6.

<sup>512</sup> “Art. 462. O contrato preliminar, exceto quanto à forma, deve conter todos os requisitos essenciais ao contrato a ser celebrado.”

<sup>513</sup> ALVIM, Agostinho. op. cit., 1961, p. 273.

<sup>514</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 382.



k) A Lei n. 4.591/1964, que dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias, prevê, aparentemente, a operação em questão<sup>515</sup>. Embora não indique a natureza contratual da operação que menciona, o dispositivo supra, da denominada Lei de Condomínio e Incorporações, prevê expressamente a permuta de terreno por unidades a serem construídas<sup>516</sup>.

l) Adota-se aqui a premissa de que o contrato ora analisado, referente a concessão de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas, configura-se como verdadeira permuta ou contrato preliminar de compromisso de permuta. Por exclusão, na análise ponderam-se dois tipos de contrato: compra e venda e dação em pagamento, porque são as duas únicas espécies contratuais que até certo ponto poderiam enquadrar-se na operação ora analisada. No entanto, constata-se que o contrato analisado não pode ser compra e venda porque não se lhe atribui um preço, e não pode ser dação em pagamento, devido à intenção das partes que desde o início pretendem permutar o terreno pelas unidades futuras, não havendo que se falar em prestação primária substituída por pagamento<sup>517</sup>. Por definição, o contrato analisado coincide exatamente com o conceito que se adotou acerca de permuta: contrato firmado entre partes que se comprometem em entregar um bem para receber outro, sem que haja dinheiro no objeto, o qual vai servir unicamente como complemento, e não como a base do contrato. Ou seja, o contrato de concessão de terreno ou de fração de terreno por unidades a serem construídas guarda todas as características que diferenciam uma permuta de qualquer outra espécie: há uma troca de um bem por outro, sem preço como elemento principal.

m) No presente trabalho parte-se da ideia de que a torna, enquanto verdadeiro *complemento* em dinheiro, não desnatura a permuta, mas que o complemento em dinheiro, enquanto *essência* de um contrato, desnatura a torna e, por conseguinte, a permuta. Nessa linha, para que se considere ocorrida uma verdadeira permuta e uma verdadeira torna, o valor do bem imóvel deve ser *necessariamente* maior

---

<sup>515</sup> “Do texto não se extrai, com precisão, a natureza jurídica do contrato assim celebrado, o que é lamentável, tendo em vista que ele se torna cada vez mais frequente, pelas inegáveis vantagens de que se reveste” (SOUZA, Sylvio Capanema de. op. cit., 2004, v. 8, p. 15).

<sup>516</sup> BICALHO, Rodrigo Cury. op. cit., 2016, p. 383.

<sup>517</sup> Logo adiante serão aprofundadas essas diferenças entre o contrato de permuta e a compra e venda e o contrato de permuta e a dação em pagamento.

do que o valor do complemento em dinheiro. Assim, deve-se analisar individualmente o caso concreto, averiguando-se o que *prepondera na operação realizada entre as partes: se o bem imóvel ou se o valor em dinheiro*. Entende-se que essa é a forma de apreciação que mais preserva a segurança jurídica. Convém salientar que, possivelmente, os contratantes denominem, por exemplo, contrato de compra e venda o que, na verdade, pretendiam chamar de permuta. E vice-versa. Assim, deve-se avaliar a intenção verdadeira das partes, de modo que o que está formalizado não necessariamente legitima ou confirma a situação fática existente (aqui não importa o nome que as partes derem ao negócio jurídico, mas os termos em que ele foi feito). Aliado a isso, deve-se averiguar se a situação fática existente legitima a intenção das partes.

n) Diante de todas essas proposições doutrinárias, entende-se aqui que a permuta e a compra e venda não podem ser equiparadas livremente, devendo a regra do art. 533 do Código Civil ser interpretada e aplicada dentro dos limites criados pelas distinções existentes entre ambas:

Quadro 1: Compra e venda *versus* permuta

<b>Compra e venda</b>	<b>Permuta</b>
Objeto: coisa em troca de dinheiro/preço.	Objeto: uma coisa em troca de outra.
Vício redibitório: o comprador pode suscitar a resolução do contrato com a restituição ou o abatimento do preço.	Vício redibitório: o prejudicado pode suscitar a resolução do contrato, mas volta-se ao estado anterior.
Despesas do contrato: salvo cláusula em contrário, ficarão as despesas de escritura e registro a cargo do comprador, e a cargo do vendedor as da tradição (art. 490 do Código Civil)	Despesas do contrato: salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca; (inciso I do art. 533 do Código Civil)
Negócio entre ascendente e descendente: É anulável a venda de ascendente a descendente, salvo se os outros descendentes e o cônjuge do alienante expressamente houverem consentido (art. 496 do Código Civil).	Negócio entre ascendente e descendente: É anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante (inciso II do art. 533).

o) A regra do art. 533 do Código Civil, por si só, não autoriza que ambas as operações sejam tributadas a título de IRPJ como se fossem a mesma coisa porque, como visto, permuta e compra e venda, embora semelhantes, são institutos jurídicos diversos.

p) A permuta não se confunde com a dação em pagamento, em razão da origem desses negócios: na permuta, o acordo inicial já determina a transferência da propriedade de dois bens, e na dação em pagamento há um contrato original – compra e venda, por exemplo – em que uma das partes se obriga a entregar determinado bem e a outra a pagar o respectivo preço, e, posteriormente, substituir uma das prestações pela entrega de bem de outra natureza; por exemplo: entrega de bem imóvel no lugar de dinheiro. No entanto, por meio da retromencionada Instrução Normativa n. 107 de 1988 – que dispõe sobre os procedimentos adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis – a Receita Federal determina, em sua Seção III, item 4.1, que são aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, os procedimentos e normas das Seções I e II<sup>518</sup> (aplicáveis às permutas).

q) Não há exatamente um conceito constitucional de renda: a Constituição apenas fixa limites à materialidade do imposto sobre a renda, conduzindo a atividade do intérprete no que tange ao conceito de renda, e do legislador infraconstitucional, que tem o papel de contornar o conceito propriamente dito.

r) A *renda* pressupõe acréscimo patrimonial num espaço de tempo, e pode ser derivado tanto de trabalho do contribuinte, quanto da remuneração do capital (empregado do próprio patrimônio do contribuinte), e que vai ser fruto do resultado positivo da comparação do estado patrimonial precedente, confrontado com os prejuízos anteriores, despesas e custos do mesmo período.

s) A receita é, em suma, signo representativo de todo tipo de entrada, ou ingresso, que se integra ao patrimônio sem reserva, condição nem compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo.

---

<sup>518</sup> Registra-se que a norma se aplica desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;

b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obter financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

t) Renda e receita são distintas entre si, e a primeira sempre decorre da segunda.

u) O imposto sobre a renda, assim como os impostos em geral, objetiva gravar cada contribuinte de acordo com o incremento de seu potencial econômico em certo período, e não em razão de suas despesas nem com base na sua riqueza disponível em dado momento<sup>519</sup>.

v) A Constituição Federal não trouxe exatamente um conceito de renda, ao menos expresso. O CTN, por sua vez, delimitou a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, devendo o conceito de renda ser construído com base nele.

w) Para que incida o imposto sobre a renda é cogente que exista renda e que esta esteja disponível, no sentido econômico ou jurídico. A disponibilidade quer dizer que o proprietário do patrimônio, enquanto contribuinte, tem as rendas ou proventos para fazer com eles o que quiser. Significa que o dinheiro (disponibilidade econômica) ou o crédito (disponibilidade jurídica) está à disposição do credor, livre, sem condicionantes nem reservas. Em outros termos, na disponibilidade econômica o contribuinte tem real obtenção de dinheiro ou de outros valores (monetização da renda), e, na disponibilidade jurídica, a renda não está economicamente disponível, mas o contribuinte possui título hábil para recebê-la. Para a configuração de ambas é necessário que se atenda ao princípio da capacidade contributiva.

x) O regime de competência leva em consideração as receitas auferidas, independentemente da realização em moeda, os custos e despesas, independentemente de seu pagamento; o regime de caixa considera apenas o dinheiro ingressado ou egresso do patrimônio<sup>520</sup>.

y) A apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime de tributação do lucro real é a que mais se aproxima da realidade econômica do que seja *renda*, porquanto o contribuinte pode computar suas entradas e saídas em um período de tempo para averiguar o lucro efetivamente havido e apurar o valor do tributo, que deverá representar o acréscimo patrimonial definitivo obtido<sup>521</sup>.

z) O art. 25 da Lei n. 9.430/96 dispõe que o lucro presumido será a soma: a) do valor resultante da aplicação dos

---

<sup>519</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2009, p. 120.

<sup>520</sup> MELO, José Eduardo Soares de. op. cit., 2002, p. 310.

<sup>521</sup> ABREU, José Maurício Carvalho. op. cit., 2010, p. 133.

percentuais de que trata o art. 15 da Lei n. 9.249/95<sup>522</sup>, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77<sup>523</sup>, auferida no

---

<sup>522</sup> “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput* deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de

período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas acima, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404/76<sup>524</sup>, e demais valores determinados na própria Lei n. 9.430/96, auferidos no período de apuração<sup>525</sup>.

---

prédios destinados à venda, bem como a vendai de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.”

<sup>523</sup> “Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º”.

<sup>524</sup> Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

<sup>525</sup> Texto equivalente ao do art. 521 do RIR: Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as

aa) Em 1988, foi publicada a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - SRF n. 107 que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas nas permutas de bens imóveis. A norma determina que, em geral, tributa-se apenas o valor da torna, porque, sem torna, os permutantes não terão resultado a apurar.

bb) A sistemática presumida é baseada no conceito de renda, uma vez que parte de uma presunção de lucratividade da atividade do contribuinte, que consiste no resultado do cálculo das receitas menos as despesas necessárias à sua geração, porque a previsão desse regime parte do art. 44 do Código Tributário Nacional<sup>526</sup>, que enumera as bases de cálculo do IR nos ditames do art. 43<sup>527</sup> que, por seu turno, traça o conceito de renda.

cc) O caráter opcional do lucro presumido não admite a tributação de qualquer valor pelo legislador, sob o argumento de que se trata de uma opção do contribuinte, sendo-lhe possível sempre optar pela tributação pelo lucro real. A tributação no regime do lucro presumido deve atender os princípios da livre concorrência, do tratamento privilegiado às empresas de pequeno porte, da capacidade contributiva e da igualdade, além de ter de observar as mesmas

demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519 do RIR (conceito de receita bruta), serão acrescidos à base de cálculo do imposto, para efeito de sua incidência e do adicional (Lei n. 9.430/96, art. 25, inciso II).

<sup>526</sup> Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>527</sup> 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.

restrições aplicadas às sistemáticas do lucro real e do lucro arbitrado, tributando apenas aquilo que for renda<sup>528</sup>.

dd)O fator *acrécimo patrimonial* não é abandonado na sistemática do lucro presumido, mas passa a ser objeto de presunção legal absoluta, equacionada por dois elementos: a receita e o índice de presunção de acréscimo patrimonial disposto em lei<sup>529</sup>.

ee) Enquanto no regime do lucro real – na forma da Instrução Normativa n. 107/88 – uma entrada de móvel a título de permuta pode ser equivalente ao imóvel que lhe corresponde na operação (dado em permuta) a ponto de, sem gerar polêmicas, ser neutralizado pelo seu custo ou despesa, não havendo base de cálculo para a incidência do IRPJ, no caso de a empresa que realiza a operação ser optante pelo lucro presumido, surgem algumas controvérsias entre contribuinte e fisco.

ff) Diante das alterações proporcionadas pela Lei n. 12.973/2014, qualquer receita intrínseca à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica deve compor a receita bruta tributável para fins de lucro presumido. Todavia, continuarão fora do âmbito da receita bruta os ingressos que não caracterizem receitas.

gg) No que tange à legislação, o regime de tributação pelo lucro presumido não destina sistemática própria ao setor imobiliário, diferentemente do regime do lucro real. São raros os dispositivos legais diretamente relacionados à atividade imobiliária.

hh) O conceito dado pela Lei n. 12.973/14 incluiu mais uma possibilidade de configurar a receita bruta, disposta na alteração que resultou no inciso IV do art. 12 do Decreto n. 1.598/77<sup>530</sup>. Ou seja, se o fisco tivesse partido do conceito de receita bruta vigente, poderia, seguindo sua linha de raciocínio, concluir que os imóveis permutados estariam contidos no inciso IV, como *receitas da atividade ou objeto principal do contribuinte*, e não como *produto da venda*. Nessa linha,

<sup>528</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. op. cit., 2011, p. 194.

<sup>529</sup> NETO, Luiz Flávio. Consequências tributárias de permutas de bens imóveis realizados por empresas optantes pela sistemática do “lucro presumido”. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. op. cit., p. 710 e 711.

<sup>530</sup> Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.



equiparar a permuta à compra e venda seria irrelevante, importando tão somente definir se a permuta gera ou não *receita* propriamente dita.

ii) Após a análise da evolução no entendimento da Receita Federal do Brasil acerca das permutas imobiliárias constatou-se que por muito tempo reinou um cenário de imprecisão, dúvida e insegurança jurídica. As decisões vão e vêm, talvez hoje com menos intensidade, mas não deixam de denotar a dúvida que paira na tributação das permutas imobiliárias.

O diagnóstico é tão verdadeiro que a Receita Federal decidiu emitir o já mencionado Parecer Normativo COSIT n. 9 em setembro de 2014, com o intuito de deliberar sobre a tributação da permuta imobiliária por parte das pessoas jurídicas que exerçam atividades no ramo e apurem o imposto sobre a renda com base no lucro presumido:

jj) No Parecer Normativo COSIT n. 9 foi consignado que as regras da IN SRF n. 107/88 não são aplicáveis ao lucro presumido, sob os seguintes fundamentos:

i) a permuta deve ser equiparada à compra e venda;

ii) a base de cálculo no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada por meio do percentual aplicado sobre a receita bruta – que compreende o produto da venda nas operações de conta própria – de modo que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta.

kk) O Parecer Normativo COSIT n. 9 definiu que no lucro real não há resultado a tributar porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai (receita menos custo), mas no lucro presumido, o custo do imóvel entregue na permuta não irá afetar a base de cálculo.

ll) Tem-se um ato de consolidação do entendimento da Receita Federal que, em termos, trouxe segurança jurídica para a questão, restando saber se a solução conferida pelo órgão fazendário está realmente dentro dos ditames legais. Essa é uma análise bem mais acurada que será feita logo a seguir neste trabalho.

mm) Apesar de aparentemente pacificado, o tema ainda gera debates na esfera do contencioso tributário da Receita Federal, como se pode notar em decisões de 2017 tanto em primeiro grau quanto do CARF<sup>531</sup>.

---

<sup>531</sup> Acórdão DRJ/REC 55580, 07/04/2017, Acórdão DRJ/REC 55496, 31/03/2017 e Acórdão n. 1201-001.813, Processo n. 11516.720456/2012-48, 25/07/2017, CARF, Recurso Voluntário.

nn)Da análise infere-se que as decisões encontradas na esfera do Judiciário não trazem muitos argumentos diversos daqueles que já vinham sendo ponderados na esfera administrativa. O posicionamento pode variar (pró ou contra contribuinte), mas o espectro de razões analisadas não parece inovador e muito menos denso.

Tudo bem que o debate ainda não chegou verdadeiramente aos Tribunais Superiores e em boa parte dos TRFs, mas já se pode ter uma prévia do que será, considerando a jurisprudência existente.

Imagina-se que a discussão esteja fortemente disseminada e consolidada no TRF4 em razão da celeridade, eficiência e qualidade dos julgamentos de tal Corte de que se tem conhecimento. Nesse cenário, o que se propõe adiante é uma análise do tema em maior profundidade, a partir de temas propostos sob ponto de vista que aparentemente não foi suscitado pelo contribuinte nem pelo fisco, mormente relacionados ao princípio da capacidade contributiva e ao conceito de receita bruta tributável para fins de lucro presumido.

oo)Sobre a tributação nas operações de permuta imobiliárias registradas no ativo circulante:

A primeira hipótese a ser apresentada é aquela adotada pela Receita Federal atualmente. Trata-se de uma posição conservadora segundo a qual o IRPJ incide nas permutas imobiliárias realizadas por empresas optantes do lucro presumido, incorporadoras ou não. O ponto central da tese do fisco refere-se à essência do regime de tributação com base no lucro presumido e ao conceito de receita bruta, à equiparação das operações de permuta às operações de compra e venda (a natureza jurídica de permuta é irrelevante), bem como ao conceito de receita propriamente dita.

A segunda hipótese ventilada favorece o contribuinte, e, segundo as premissas nela firmadas não há incidência de IRPJ para os optantes do lucro presumido nas permutas imobiliárias em geral. A principal razão disso é a inexistência de receita nessa operação em razão da natureza jurídica da permuta e, por conseguinte, de sua efetiva distinção da operação de compra e venda.

A última hipótese a ser trabalhada é a mais inovadora e não está sedimentada em nenhuma das doutrinas e jurisprudências que se tenha analisado. Ela será construída aqui, a partir das definições e conceitos trabalhados até aqui, no capítulo I e no capítulo II. São pontos mais importantes dessa proposição: a) a relevância *da natureza do negócio jurídico*; e b) o *elemento volitivo* para fins de definir negócio jurídico. Além disso, o conceito de *receita bruta* e de *receita propriamente dita* também são debates pertinentes para o que se propõe

nesta hipótese. Suas premissas levam à conclusão de que não incide IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por empresas incorporadoras optantes pelo regime do lucro presumido.

pp) Sobre a tributação nas operações de permuta imobiliárias realizadas com bens registrados no ativo não circulante:

Com base nos cenários que já foram traçados e em suas premissas (hipóteses 1, 2 e 3), entende-se que podem existir três vertentes acerca da tributação a título de IRPJ dessa operação: a primeira é de que incide IRPJ quando o valor contábil do terreno for diverso do valor da operação (seguindo a linha da hipótese 1, com particularidades); a segunda é de que só incide IRPJ quando houver pagamento de torna (seguindo a linha da hipótese 2); a terceira, sob ponto de vista do incorporador, é de que só incide IRPJ quando houver pagamento de torna, e, sob o ângulo do transmitente do terreno, incide quando o valor contábil do terreno for diverso do valor da operação (seguindo a tese da hipótese 3, com peculiaridades).

qq) As hipóteses 2 e 3 (tanto no cenário do ativo circulante como no cenário do ativo não circulante) tornam-se as formas mais adequada diante das premissas adotadas ao longo de todo este trabalho. A hipótese 1, por outro lado, não é plausível diante das premissas fixadas até aqui, principalmente porque, para chegar às suas conclusões, subverte o conceito civilista de permuta, sendo que o direito tributário não traz um conceito específico a respeito, muito menos de permuta imobiliária.

rr) Por fim, a título de colaboração, há que chamar atenção para a ausência de legislação específica sobre o assunto para fins de tributação da pessoa jurídica no regime do lucro presumido. Esse cenário impera tanto sobre a permuta em si, como sobre a permuta imobiliária e suas modalidades (não há sequer um conceito de permuta definido em lei). Assim, há que se cogitar a possibilidade de regramento dessas operações para que se proporcione, especialmente aos contribuintes, um ambiente de segurança jurídica, ainda mais tendo em vista a relevância da atividade imobiliária e da permuta imobiliária para o desenvolvimento do setor.

No entanto, alerta-se para a importância de se atender a todas as definições que envolvem o tema, tais como, o conceito de permuta para o Direito Civil, os conceitos de renda, receita e receita bruta para fins tributários, dentre outros.



## REFERÊNCIAS

ABREU, José Maurício Carvalho. **A base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas**: análise à luz da competência tributária e do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica– PUC-SP, São Paulo, 2010.

ALPA, Guido. **Manuale di diritto privato**. 4. ed. Milano: CEDAM, 2005.

ALVIM, Agostinho. **Da Compra e Venda e da Troca**. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

AMONI, Thiago Duca. Conceito de renda na visão da jurisprudência brasileira. In: **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**, Belo Horizonte, v. 13, n. 77, p. 93-106, set./out. 2015.

ANAN JUNIOR, Pedro. Regras Gerais da Dedutibilidade de Despesas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: questões pontuais no curso da APET. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda: acréscimos patrimoniais sob a forma de receitas, lucros, ganhos e transferência de capital. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: questões pontuais no curso da APET. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 97 - 120.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Contribuições e Imposto sobre a renda**: estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVVAD, Pedro Elias. **Direito imobiliário: Teoria Geral e Negócios Imobiliários**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez; FERRAZ, Diogo. IRPJ, Lucro Presumido e Permuta Imobiliária: Análise do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 233, p. 120 – 130, fev. 2015.

AVILLÉS, André Guimarães. **A declaração de vontade negocial na formação do negócio jurídico**. São Paulo: [s.n.], 2016, p. 33

AZEVEDO JUNIOR, José Osório de. **Compra e venda Troca ou permuta**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **Compromisso de compra e venda**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 2. ed. Florianópolis: Conceito, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. Edição Histórica, Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1984, v. 2.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ministério da justiça e Negócios Interiores, 1966.

BICALHO, Rodrigo Cury. Permuta imobiliária e fraude de execução. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 105, n. 963, p. 379 - 400, jan. 2016.

BONATTI, Tatiana Peres; REZENDE, Camila Alves. Operações Imobiliárias: estruturação e tributação. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei n. 556, de 25 de junho de 1850. Sem ementa. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L0556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm)>. Acesso em 15 jan. 2017.

BRASIL. Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/L4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2017.

BRASIL. Decreto-lei n. 58, de 10 de dezembro de 1937. Dispõe sobre o loteamento e a venda de terrenos para pagamento em prestações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/Del058.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del058.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4591.htm)>. Acesso em 17 jan. 2017.

BRASIL. Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6015compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015compilada.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 22 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 6.468, de 1º de novembro de 1977. Dispõe sobre o regime de tributação simplificada para as pessoas jurídicas de pequeno porte, estabelece isenção do imposto de renda em favor daquelas que auferem reduzida receita bruta, e dá outras providências. Disponível em:

< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1970-1979/L6468.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/L6468.htm)>.  
Acesso em: 24 jan. 2017.

BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L7450.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L7450.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18541.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18541.htm)>. Acesso em: 22 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)>. Acesso em: 24 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2017.

BRASIL. Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em: 05 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 9.430, 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em 05 fev. 2017.



BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)>. Acesso em: 05 fev. 2017.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 05 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 07 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 10.931, de 02 de agosto de 2004. Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, Letra de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Bancário, altera o Decreto-Lei no 911, de 1o de outubro de 1969, as Leis no 4.591, de 16 de dezembro de 1964, no 4.728, de 14 de julho de 1965, e no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/110.931.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 12.024, de 27 de agosto de 2009. Dá nova redação aos arts. 4o, 5o e 8o da Lei no 10.931, de 2 de agosto de 2004, que tratam de patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias; dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado às receitas mensais auferidas pelas empresas construtoras nos contratos de construção de moradias firmados dentro do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, atribui à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL as atribuições de apurar, constituir, fiscalizar e arrecadar a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública; altera as Leis nos 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.652, de 7 de abril de 2008, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 6.099, de 12 de setembro de 1974, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.745, de 9 de dezembro de 1993, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e 11.941, de 27 de maio de 2009; e dá outras providências. Disponível em:<

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112024.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112024.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2017.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em:<

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2017.

CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. **Curso de direito civil: teoria geral das obrigações e dos contratos - institutos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’ para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 111-124.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da carta constitucional. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, n. 1, p. 188-196.

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

CHALHUB, Melhim Namem. **Da incorporação imobiliária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

COELHO, Renato Souza; e NÓBREGA, João Henrique Salgado. Permuta Imobiliária, valor justo e a Lei n. 12.973/2014: Aspectos contábeis e tributários. In: FARIA, Renato Vilela; e CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Operações Imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. Imposto de Renda e a Capacidade Contributiva. **Revista CEJ**, Brasília, v. 7, n. 22, jul./set. 2003.

\_\_\_\_\_. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DANA, Samy; POSSEBOM, Vítor. Mercado Imobiliário: um investimento sem retorno. **Bolha Imobiliária no Brasil**. Bolha Boss. 30 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.bolhaimobiliariabrasil.com/2011/03/30/mercado-imobiliario-um-investimento-sem-retorno-samy-dana-e-vitor-possebom/>>. Acesso em: 14 mar. 2017.

DEPERON, Mariana Pazianotto. Dação em pagamento. In: LOTUFO, Renan; NANNI, Giovanni Ettore (Coord.). **Obrigações**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 441 - 459.

DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral, registro imobiliário**: aquisição da propriedade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 3. (Doutrinas essenciais).

ENNECCERUS, Ludwig; LEHMANN, Heinrich. **Tratado de derecho civil**: derecho de obligaciones. Tradução de Blas Pérez González e José Alguer. Barcelona: Bosch, 1933, v.1, t.2, 2a parte.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Morais. **Operações imobiliárias**: estruturação e tributação. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**: Direito dos contratos. Contrato de troca ou permuta. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2012, v.4.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da permuta no direito brasileiro. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 16, n. 62, p. 47 - 58, abr./jun. 2015.

FIORANELI, Ademar. Da compra e venda no registro imobiliário. In: DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral, registro imobiliário: aquisição da propriedade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 3. (Doutrinas essenciais).

FLEISCHMANN, Antônio Carlos et al. **Teses tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FRANCO, Ademar. **Aspectos fiscais do balanço**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

FRANCO, J. Nascimento; GONDO, Niske. **Incorporações imobiliárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FRANZOLIN, Cláudio José. Negócios jurídicos: interpretação, integração, conteúdo negocial e efeitos. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 10, n. 39, p. 61 - 86, jul./set. 2009.

FREITAS, Gilberto Passos de. Compromisso de compra e venda. Registro imobiliário. Inadmissibilidade. Negócio jurídico documentado no título que evidencia promessa de permuta. Exame de qualificação de título que abrange análise da natureza do negócio celebrado. Inaplicabilidade do art. 167, I, da Lei 6.015/73. In: **Revista de Direito Imobiliário**, RDI 60/378-381 (DTR/2011/4204). São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2011.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008a.

\_\_\_\_\_. **Direitos reais**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008b.

\_\_\_\_\_. **Compra e venda e Troca. Disposições inaplicáveis à troca**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GORLA, Gino. **Teoria e Prática da Compra e Venda**. [S.I]: José Confino, 1960, v. 2.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

JUNQUEIRA, Gabriel José Pereira. **Contratos em geral no novo código civil de 2002 comentado artigo por artigo: teoria e prática**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Leme: Imperium, 2009.

KNOPFELMACHER, Marcelo. O Conceito de Receita na Constituição: a importância da análise do conceito de renda. In: FLEISCHMANN, Antônio Carlos et al. **Teses tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 305-334.

LARENZ, Karl. **Derecho de Obligaciones**. Tradução ao espanhol de Jaime Santos Bri. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959, v. 2, t. 2, p. 109.

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

LIMA, Frederico Henrique Viegas de. Sobre o contrato de promessa de permuta imobiliária. In: DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral, registro imobiliário: aquisição da propriedade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 3. (Doutrinas essenciais).

LINDAHL, Lars; ODELSTAND, Jan (2000a). **An algebraic analysis of normative systems**. Ratio Juris, v. 13, n. 3, p. 261-278.

\_\_\_\_\_. **Normative systems represented by Boolean quasi-orderins**. Nordic Journal of Philosophical Logic, v. 5, n. 2, p. 161-174.

LÔBO, Paulo. **Direito civil: contratos**. 1. ed., 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha tributária, v.11, n. 248.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O imposto de renda das pessoas jurídicas e os resultados verificados no exterior. In: MARTINS, Ives Granda da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Imposto sobre a renda e

proventos de qualquer natureza: questões pontuais no curso da APET. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 183 - 206.

MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Estudos sobre o Imposto de Renda** (em Memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: questões pontuais no curso da APET**. São Paulo: MP Editora, 2006.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MARTIS, Natanael. **Contabilidade e direito tributário: do fato (jurídico) contábil ao fato jurídico tributário - a construção da renda tributável**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MESSINEO, Francesco. **Manual de derecho civil y comercial: relaciones obligatorias singulares (§§ 138 bis a 153 bis)**. Traducción de Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: EJE, 1971, t. 5, p. 162.

MEZZARI, Mario Pazzutti. **Condomínio e incorporação no registro de imóveis**. 3. ed. Porto Alegre: Norton, 2010.

MILCHTEIM, André. O conceito constitucional de “rênda-rênda”: Estudos e Comentários. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 115, p.184 – 195, 2012.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de renda e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Parte especial – T. XXXIX. Rio de Janeiro: Borsoi, 19784a, v. 39.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Privado. Direito das Obrigações: Compra-e-venda. Troca. Contrato estimatório**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984b, t.39.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: Direito das coisas**. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 3, 1ª parte.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 106. In: ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética. 2012.

NETO, José Romeu Ferraz; LUNA, Rodrigo; MENIN, Rubens. O equilíbrio necessário nos distratos. Associação Brasileira de Incorporadoras Imobiliárias – Artigos, 4 nov. 2015. Disponível em: <<http://abrainc.org.br/artigos/2015/11/04/o-equilibrio-necessario-nos-distratos/>>. Acesso em: 02.02.2017.

NETO, Luiz Flávio. Consequências tributárias de permutas de bens imóveis realizados por empresas optantes pela sistemática do “lucro presumido”. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Operações Imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 710 e 711.

OBSERVADOR do Mercado. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 10 set. 2013. Mercado. Disponível em:



<<http://observadordomercado.blogspot.com.br/2013/09/folha-venda-de-imoveis-despencou-568.html>>.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

\_\_\_\_\_. Reconhecimento de Receitas: Questões Tributárias Importantes (uma Nova Noção de Disponibilidade Econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012.

\_\_\_\_\_. O fato gerador do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha tributária, v. 11, p. 411 – 452, 1986.

\_\_\_\_\_. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979, v. 1.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, v. 1.

\_\_\_\_\_. **Instituições de direito civil. Contratos: declaração unilateral de vontade e responsabilidade civil**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. 3.

PINTO, Cristiano Vieira Sobral. **Direito civil sistematizado**. 7. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2016.

PINTO, Renato Valter. **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas: sistemas e normas**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário).

Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2008.

PLANIOL, Marcelo; RIPERT, Jorge. **Tratado Práctico de Derecho Civil Frances**. Havana: Ed. Cultural S.A., 1946, v. 10, t. 2.

POLIZELLI, Vitor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receita e despesas para fins do IRPJ. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2012, v. 7.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: perfil constitucional. In: **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 3 v, v.1, p. 455-491.

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica– PUC-SP, São Paulo, 2008.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Metodologia jurídica**: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Monografia Jurídica**: passo a passo. São Paulo: Forense, 2015.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa SRF n. 107, de 14 de julho de 1988. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14681&visao=compilado>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa SRF n. 25, de 25 de fevereiro de 1999. Dispõe sobre o tratamento tributário das variações monetárias, nos casos que especifica. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13390>>. Acesso em: 14 mar. 2017.

RECEITA FEDERAL. Superintendência Regional da Receita Federal 9ª região fiscal. A assinatura de contrato particular de compra e venda é suficiente para que se considere ocorrido o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro incidente sobre o

resultado obtido na alienação de imóveis. Contudo, em se tratando de permuta de bens imóveis deve-se adotar os procedimentos constantes da IN SRF nº 107/1988. Dispositivos Legais: IN SRF nº 107, de 14 de julho de 1988; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 219, parágrafo único. Decisão n. 117, de 18 de novembro de 1999.

Publicado(a) no DOU de 12/01/2000, seção 1, página 7. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69967>. Acesso em: 15 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília. DECADÊNCIA - IRPJ E IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IR-FONTE) - OMISSÃO DE RECEITAS NO ANO CALENDÁRIO DE 1994 - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Apurada omissão de receitas, na vigência artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, alterados pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/1995, considera-se ocorrido o fato gerador e vencido o tributo na data da omissão. Sendo assim, o fisco poderia apurar a infração e efetuar o lançamento no próprio ano-calendário. Logo, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/1996, estando encerrada em 31/12/2000. Afasta-se a preliminar de decadência. DECADÊNCIA - IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS NO ANO CALENDÁRIO DE 1994 - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Constatado evidente intuito de fraude, em relação às infrações apuradas ao final do ano-calendário, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário conta-se a partir de 1º de janeiro de 1997 (regra geral - art. 173 do CTN). Entretanto, a entrega da declaração de rendimentos antecipa esse prazo para a data de sua entrega. Assim, o prazo somente expiraria em 29 de maio de 2001.

Afasta-se a preliminar de decadência. DECADENCIA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - O prazo decadencial para as contribuições sociais é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, à luz do artigo 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Comprovado o evidente intuito de fraude nos procedimentos do contribuinte, não há que se falar em homologação tácita do lançamento. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. COMPRA E VENDA. PERMUTA. O contrato de compra e venda não se confunde com o de permuta. Diante de avença na qual se adquire a propriedade de um imóvel com o produto do pagamento de outras unidades imobiliárias não há que se

falar em permuta, mas em compra e venda. Escrituradas as receitas provenientes da venda destas em momento posterior ao determinado na legislação, está caracterizada a postergação no recolhimento de tributo. Não escrituradas as receitas provenientes da venda destas, está caracterizada a omissão de receitas. CSLL – ANO-CALENDÁRIO DE 1995- TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO - Na vigência do artigo 43, §2º da Lei nº 8.541/1992, alterado pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/1995, a receita omitida é considerada resultado líquido e tributada em separado, não compondo a base de cálculo da CSLL. IRPJ. CSLL- ANO-CALENDÁRIO DE 1995 - POSTERGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO – Uma vez que o contribuinte impugna os fatos e fundamentos legais do auto de infração, não o cálculo em si, a falta de observância, na realização de lançamento tendo por base a postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL, das disposições da legislação tributária, especialmente as previstas no PN nº 02/1996, deve ser sanada pelo Julgador Administrativo, dispondo este de todos os elementos necessários para tanto, quando o reconhecimento do cancelamento implicar impossibilidade de lançamento adequado pela Fiscalização. IRPJ. PIS COFINS. CSLL. IRRF. INSUFICIÊNCIA DE LUCRO BRUTO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. A escrituração do registro do custo dos imóveis vendidos, pelas empresas que exploram atividades imobiliárias não é requisito para usufruir da possibilidade de diferimento do lucro bruto para tributação à medida do recebimento uma vez que tal exigência é feita para todas as empresas nesse ramo de atividade e não somente para aquelas que optam pelo diferimento. INFRAÇÕES NÃO IMPUGNADAS. Consideram-se procedentes as infrações não impugnadas pelo contribuinte. Acórdão n. 03-2613, de 23 de agosto de 2002. Disponível em: < [http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso/es/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=03-2613&s4=-&s5=&s6=&s8=](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso/es/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=03-2613&s4=-&s5=&s6=&s8=) Acesso em: 08 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre. IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE DIREITOS SOBRE IMÓVEIS. RECONHECIMENTO DA RECEITA NA MEDIDA DO RECEBIMENTO. RECONHECIMENTO QUANDO DA AQUISIÇÃO DO DIREITO PERMUTADO. No caso de tributação com base no lucro presumido, com opção pelo reconhecimento das receitas na medida de seu recebimento, as receitas decorrentes de alienação, mediante permuta, de direitos sobre unidades a serem

construídas devem ser reconhecidas no momento da aquisição do direito recebido em contrapartida, uma vez que o valor deste direito adquirido nada mais é que o preço dos direitos cedidos. Acórdão n. 10-4398, de 08 de setembro de 2004. Disponível em: <  
[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/deciso.es/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10-4398&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/deciso.es/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10-4398&s4=&s5=&s6=&s8=>). Acesso em: 24 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre. OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO. Caracterizam-se como receitas omitidas aquelas que não se encontravam espontaneamente declaradas quando do curso da ação fiscal. RECEITAS OBTIDAS EM PERMUTAS. EQUIPARAÇÃO A VENDAS À VISTA. Tendo em vista o disposto no Código Comercial, as permutas equiparam-se a vendas a vista, devendo as receitas delas decorrentes serem reconhecidas quando da realização do negócio jurídico, ressalvadas normas excepcionais abrangendo operações imobiliárias de pessoas jurídicas tributadas com base lucro real e de pessoas físicas. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. INAPLICABILIDADE ÀS RECEITAS DE PERMUTAS. Por se equipararem as permutas a vendas à vista, as receitas delas decorrentes não se enquadram no regime de caixa criado para fins de apuração do lucro presumido, pois tal regime só abrange as vendas a prazo. Acórdão n. 10-7980, de 29 de Março de 2006, 5ª Turma. Disponível em:  
[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/deciso.es/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10-7980&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/deciso.es/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10-7980&s4=&s5=&s6=&s8=>). Acesso em: 28 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre. OMISSÃO DE RECEITA. PROPOSTA DE COMPRA. PROVA INSUFICIENTE. Tendo o comprador declarado que comprou o imóvel por valor idêntico ao que a atuada contabilizou a venda, a simples existência de proposta de compra por valor mais alto não é por si só prova suficiente de omissão. VALORES RECEBIDOS PARA REPASSE. A mera alegação, desacompanhada de provas, de que se trata de valores recebidos para repasse a terceiros, é insuficiente para infirmar a prova de omissão de receita. VALORES RECEBIDOS A

**TÍTULO DE RECIBO DE RESERVA.** Os instrumentos contratuais constantes deste processo são mais do que meros recibos de reserva, configurando-se como cessão de direitos sobre imóveis a serem construídos e, como tal, seus valores devem compor a receita bruta.

**RECEITAS OBTIDAS EM PERMUTAS. EQUIPARAÇÃO A VENDAS À VISTA.** Tendo em vista o disposto no Código Comercial, as permutas equiparam-se a vendas a vista, devendo as receitas delas decorrentes serem reconhecidas quando da realização do negócio jurídico, ressalvadas normas excepcionais abrangendo operações imobiliárias de pessoas jurídicas tributadas com base lucro real e de pessoas físicas.

**LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. INAPLICABILIDADE ÀS RECEITAS DE PERMUTAS.** Por se equipararem as permutas a vendas à vista, as receitas delas decorrentes não se enquadram no regime de caixa criado para fins de apuração do lucro presumido, pois tal regime só abrange as vendas a prazo.

**VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.** Nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, as variações monetárias ativas serão adicionadas ao próprio lucro, no caso de tributação com base no lucro presumido. Acórdão n. 10-11722, de 19 de abril de 2007, 5ª Turma. Disponível em: <  
[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10-11722&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=10-11722&s4=&s5=&s6=&s8=). Acesso em: 24 jan. 2017.

**RECEITA FEDERAL.** Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro. **DELIMITAÇÃO DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.** Se o contribuinte concorda com parcela da autuação ou deixa de impugná-la, a matéria correspondente situa-se fora dos limites da lide, descabendo a sua apreciação pelo órgão julgador, sendo o crédito tributário correspondente prontamente exigível. **OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA.** A presunção legal relativa de omissão de receita é uma espécie de prova indireta. O seu efeito prático é inverter o ônus da prova. Invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas em lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume. Cabe, pois, ao contribuinte para afastá-la, provar que o fato presumido não existe no caso. **OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.** Faz-se mister a rejeição da imputação de omissão de receitas presumida

exclusivamente de suprimentos de numerário cujas origem e efetiva entrega não são comprovadas, uma vez que tais suprimentos não constituem indício veemente da prática da referida infração tributária, razão pela qual não há autorização legal para tal presunção. OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS. Caracteriza omissão de receita a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa não explicado pelo contribuinte autoriza a presunção de omissão no registro de receitas. OMISSÃO DE RECEITAS. PERMUTA. A operação de permuta não se confunde com a de compra e venda, razão pela qual, numa operação de permuta de um bem por uma obrigação não há de se falar em omissão de receita. LUCRO PRESUMIDO. DAÇÃO EM PAGAMENTO DE BEM DESTINADO A VENDA. RECEITA OPERACIONAL. OMISSÃO. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, o valor do bem destinado a venda que, no entanto, é objeto de dação em pagamento deve ser adicionado à base de cálculo do tributo, sob pena de caracterizar omissão de receita operacional. Acórdão n. 12-14323, de 13 de junho de 2007, 6ª Turma. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=12-14323&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=12-14323&s4=&s5=&s6=&s8=>)>. Acesso em: 14 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - Os suprimentos de numerário feitos por sócios, a título de integralização de capital em moeda corrente, quando não comprovada a origem do numerário e a efetividade da entrega, autorizam a presunção de que se originaram de recursos da pessoa jurídica, proveniente de omissão de receitas. LUCRO PRESUMIDO. BENEFÍCIOS FISCAIS. PERMUTA DE IMÓVEIS. IN SRF N° 107/88. Os benefícios fiscais da Instrução Normativa SRF n° 107, de 1988, são aplicáveis apenas ao lucro real das pessoas jurídicas e ao lucro imobiliário das pessoas físicas. LUCRO PRESUMIDO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TRIBUTAÇÃO. A variação monetária sobre preços de contratos para vendas de unidades imobiliárias ou execução de obras constitui receita financeira da empresa de construção civil, para fins de tributação com base no lucro

presumido. Acórdão n. 02-18248, de 30 de junho de 2008, 4ª Turma. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=02-18248&s4=&s5=&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=02-18248&s4=&s5=&s6=&s8=)>. Acesso em: 18 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo. LIMITES DO LITÍGIO. Os exames da Turma de Julgamento devem cingir-se aos limites do litígio, não analisando o crédito tributário controlado em autos apartados nos termos do § 1º do art. 21 do Decreto 70.235/72. PERMUTA. INCIDÊNCIA. A permuta equipara-se a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente de tal operação sujeita à incidência do PIS e da Cofins. REGIME DE COMPETÊNCIA. CRITÉRIOS OU MÉTODOS CONTÁBEIS UNIFORMES. APURAÇÃO MENSAL DO PIS E DA COFINS. A escrituração da companhia deve observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, tendo a lei societária corroborado o conceito de receita pelo regime de competência, que em regra deve ser observado quando da apuração mensal do PIS e da Cofins. MUDANÇA DE CRITÉRIO CONTÁBIL OU RETIFICAÇÃO DE ERRO. Havendo eventual mudança de critério contábil ou eventual erro imputável a determinado exercício anterior, deve a companhia apresentar os ajustes de exercícios anteriores nos termos do art. 186, § 1º, da Lei 6.404/76. MERAS ALEGAÇÕES. Meras alegações, desacompanhadas de elementos concretos, não propiciam a modificação ou extinção da pretensão fazendária. DESCONTOS INCONDICIONAIS. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO. Eventual compensação só beneficia o contribuinte contra o Auto de Infração quando, diante de efetivo direito creditório líquido e certo, é regularmente concretizada antes do início do procedimento fiscal. PRECLUSÃO. Sob pena de preclusão, o momento processual para apresentação de provas com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal ocorre, nos termos do estatuto processual tributário, no prazo para o oferecimento da impugnação. DILIGÊNCIA. O pedido de diligência exige a formulação de quesitos e a realização de diligência não se presta a ensejar a produção de provas que o sujeito passivo deveria apresentar na peça impugnatória. Acórdão n. 16-20481, de 18 de fevereiro de 2009.



Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=16-20481&s4=&s5=&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=16-20481&s4=&s5=&s6=&s8=)>. Acesso em: 24 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Secretaria da Receita Federal. PERMUTA. INCIDÊNCIA. A permuta equipara-se a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente de tal operação sujeita à incidência da COFINS, uma vez que a base de cálculo dessa contribuição é o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Solução de Consulta n. 6, de 27 de fevereiro de 2003. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20030101+%3C+=+20031212&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=9&f=G&l=20&s1=&s3=6&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20030101+%3C+=+20031212&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=9&f=G&l=20&s1=&s3=6&s4=&s5=&s8=&s7=). Acesso em: 18 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Secretaria da Receita Federal. LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. Na operação de permuta de imóveis com recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta, além da torna, o preço do imóvel recebido em permuta. Solução de Consulta n. 142 – 10ª RF, de 2005. Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=3&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=47&f=G&l=20&s1=&s3=142&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=3&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=47&f=G&l=20&s1=&s3=142&s4=&s5=&s8=&s7=)>. Acesso em: 24 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Secretaria da Receita Federal. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante, em bens ou dinheiro, recebido em pagamento, relativo às unidades imobiliárias vendidas. Na hipótese de permuta de unidades imobiliárias, o valor dos bens recebidos na troca não integra a base de cálculo do IRPJ, ainda que o contribuinte tenha feito a opção pelo lucro presumido. Solução de Consulta n. 230 – SRRF/9ª RF/Disit. Disponível em: <

[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=18&f=G&l=20&s1=&s3=230&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=18&f=G&l=20&s1=&s3=230&s4=&s5=&s8=&s7=>). Acesso em: 28 jan. 2017.

RECEITA FEDERAL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IMOBILIÁRIA - CUSTO ORÇADO - Deve ser levado a resultado o ganho ou a perda realizados pela empresa de empreendimentos imobiliários quando de permuta, com toma de unidades imobiliárias a construir pelo terreno onde tais unidades seriam construídas. O custo a ser apropriado é o custo orçado, que deve ser comparado com o custo efetivo, assim que esse esteja disponível, ajustando-se o resultado. Não cabe ao conselho de contribuintes modificar as bases fáticas e legais da autuação. Relator: Victor Wolszczak. Processo n. 13706.000830/90-06, Recurso n. 108.798, Acórdão n. 105-11.869, 15/10/1997

RODRIGUES, Aldenir Ortiz; e outros. IRPJ, CSL, PIS/PASEP e COFINS, 1. ed. **Coleção IOB de Planejamento Tributário**. São Paulo: IOB, 2012, v.3.

RODRIGUES, Marcelo Guimarães. Publicidade de atos: Não há óbice para registro de permuta em cartório. **Revista Consultor Jurídico**, 12 maio 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mai-12/nao-obice-registro-promessa-permuta-cartorio>>. Acesso em: 21 de março e 2017.

RODRIGUES JÚNIOR, Otávio Luiz. **Código Civil Comentado: Compra e Venda. Troca. Contrato Estimatório** – Art. 481 a 537. São Paulo: Atlas, 2008, t. 1 - 4.

ROSENVALD, Nelson. Art. 533. In: PELUSO, Cezar. **Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência**, 10. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2016, p. 555

ROSS, Alf. **Tû-Tû**. Harvard Law Review, v. 7, p. 812-825.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo; HILU NETO. Miguel. **Sobre a Tributação dos 'Lucros Disponibilizados' do Exterior. Imposto de Renda: Alterações Fundamentais.** São Paulo: Dialética, 1998, 2 v.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O conceito da renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica.** São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SEHN, Solon. O conceito de receita no direito privado e suas implicações no direito tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 127, p. 96-106, abr. 2006.

SILVA, Ulysses da. **Direito imobiliário: o registro de imóveis e suas atribuições.** 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2013.

SOUZA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 339 – 346, 1970.

\_\_\_\_\_. **Parceres-1: Imposto de renda.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 66-67 (edição póstuma).

SOUZA, Sylvio Capanema de. **Das várias espécies de contrato. Da troca ou permuta. Do contrato estimatório. Da doação. Da locação de coisas:** artigos 533 a 578. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v.8.

SUMMERS, Robert. Form and function in a legal system. Cambridge, CUP, 2006.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil.** p. 299

TEIXEIRA, Tarcisio. **Compromisso e promessa de compra e venda: distinções e novas aplicações dos contratos preliminares.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TERRA, Marcelo. Permuta de terreno por área construída (art. 39 da Lei 4.591/64). In: DIP, Ricardo Henry Marques; JACOMINO, Sérgio (Org.). **Direito registral**. Registro imobiliário: aquisição da propriedade. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 27, p. 483 – 511, 2012. (Doutrinas essenciais)

\_\_\_\_\_. **Temas jurídicos nos negócios imobiliários**. São Paulo: Iob, 1991.

TOBEÑAS, José Castan. **Derecho Civil Español** – Común y Foral. 13. ed. Madrid: Reus, 1986, t. 4.

TUHR, Andreas von. Obligaciones. In: 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.

VARELA, Antunes. **Das obrigações em geral**. 7. ed., reimpressão de 1997. Coimbra: Almedina, 2015, v. 2.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017a, v.3.

\_\_\_\_\_. **Direito civil: parte geral**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017b, v.1.

WEISFLOG, Heloísa Cardillo. Anotações sobre a vontade formadora do negócio jurídico. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 15, n. 57, p. 159-176, jan./mar. 2014.

ZIMMER, Frederik. General Report. In: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXXVIIa, Oslo, Internacional Fiscal Association, 2002, p. 63. In: ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015.

ZORZI, Juliano. **Permuta de Terreno por Unidades Futuras em Incorporações Imobiliárias**. Monografia. (Programa de pós-graduação lato sensu LLM em Direito dos Contratos), Insper - Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2013.