



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.721294/2015-58
ACÓRDÃO	9101-007.448 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MONTANA CONSTRUÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. RECEITA BRUTA. DAÇÃO EM PAGAMENTO OU PERMUTA DE IMÓVEIS.

A jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, que enseja dispensa legal de constituição por Parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, permite concluir no mesmo sentido do pleito do particular, na parte pretendida de que *o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não seja considerado faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da apontada “omissão de receitas na venda de unidades imobiliárias” *o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel*. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por MONTANA CONSTRUÇÕES LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-006.697, na sessão de 18 de outubro de 2023, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso de ofício por inferior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023. Inteligência da Súmula CARF nº 103; i.ii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a a 75%; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente os lançamentos com redução da multa de ofício para 75% e os juros sobre a multa, na forma das Súmulas CARF nºs 4 e 108, vencido, nesta parte, o Relator. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR DE ALÇADA. ÉPOCA DA APRECIÇÃO DO RECURSO. SÚMULA CARF Nº 103. NÃO CONHECIMENTO.

Constatado que o Recurso de Ofício tem como objeto valor inferior ao limite de alçada na data de sua apreciação, então não deve ele ser conhecido, nos termos da Súmula 103 do CARF.

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Nas empresas que adotem o regime do Lucro Presumido, o valor do bem recebido em permuta deve ser tratado como receita e oferecido à tributação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SONEGAÇÃO. EVIDENTE DO INTUITO DE FRAUDE. AUSÊNCIA. CANCELAMENTO DA QUALIFICAÇÃO.

Não identificado evidente intuito de fraude para qualificação da multa por sonegação, deve a qualificação ser cancelada.

JUROS. SELIC. APLICAÇÃO. SÚMULA 4 DO CARF.

É devida a aplicação da SELIC, nos termos da Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2010 a 2012, a partir da constatação de i) indevida aplicação do coeficiente de 32% sobre receitas de aluguéis; e ii) omissão de receitas em atividade imobiliária envolvendo permuta de imóveis e dação de bens em pagamento, esta última submetida a penalidade qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou a primeira infração e submeteu esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 9508/9534). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou conhecimento ao recurso de ofício, e deu provimento parcial ao recurso voluntário para, apenas, afastar a qualificação da penalidade (e-fls. 9596/9617).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que manifestou ciência sem interpor recurso especial (e-fl. 9619).

Antes de ser cientificada, a Contribuinte interpôs recurso especial em 11/12/2023 (e-fl. 9621/9637) no qual arguiu divergência admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 9684/9690, do qual se extrai:

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a tributação dos valores de operações que envolvem permuta de imóveis.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdão nºs 9101-005.204 e 1302-005.603, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas situações contrapostas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre o tratamento tributário a ser dado aos valores relacionados a operações envolvendo permuta de imóveis, no contexto de pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias e que são tributadas com base no lucro presumido.

De acordo com o acórdão recorrido, “o valor do bem recebido em permuta deve ser tratado como receita e oferecido à tributação”.

Os paradigmas, por outro lado, sustentam entendimento no sentido de que a permuta configura um negócio de expressão econômica e patrimonial neutra, que não revela acréscimo patrimonial, de modo que o valor a ela correspondente não poderia ser tributado por IRPJ/CSLL.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

Submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Aduz a Contribuinte, acerca da demonstração da divergência jurisprudencial, que:

II - DO PRÉ-QUESTIONAMENTO DA MATÉRIA

4. Tal situação foi efetivamente pré-questionada na impugnação e no recurso voluntário apresentados.

5. Veja-se que a impugnação bateu diretamente pela aplicabilidade da IN SRF nº 107/1998, tal como se verifica nos trechos abaixo reproduzidos:

52. Noutro argumento desprovido de consistência jurídica, **o Fisco afasta a aplicação da IN SRF nº 107/1988 para as pessoas que optaram pelo regime presumido de tributação do IRPJ**. Argumenta no sentido da literalidade do enunciado e no aspecto de considerar receitas e custos inerentes à permuta, quando no lucro presumido importa apenas as receitas.

53. Quanto aos argumentos postos, estes são absolutamente falhos, vez que, como já argumentado, de acordo com a aludida instrução, a permuta imobiliária deverá produzir neutralidade de efeitos tributários.

54. No aspecto formal, especificamente a literalidade, a ausência de menção expressa de aplicação ao regime do lucro presumido decorre do fato de que à época da edição dessa IN as empresas que tinham como atividade a compra e venda, loteamento, incorporação, administração e construção de imóveis eram obrigadas ao lucro real (art. 1º, parágrafo 4º, da Lei nº 6.468/1977 – incluído pelo Decreto-lei nº 1.647/1978). Vale ressaltar que tal situação foi mantida pela legislação subsequente, somente sendo alterada pelo art. 14 da Lei nº 9.718/1988.

55. A assertiva acima se confirma com as datas dos veículos normativos sub examine. A IN SRF nº 107/1988 data de 14.07.1988, enquanto a Lei nº 9.718/1988 é de 27.11.1988. **Dúvidas não restam de que ao tempo da IN SRF nº 107/1988 as pessoas jurídicas dedicadas à exploração de atividades imobiliárias não podiam optar pelo lucro presumido.** Assim, não haveria sentido ou mesmo possibilidade da normativa fazer alusão às empresas do lucro presumido, pois se assim fizesse estaria em descompasso com as leis do seu tempo e seria, portanto, ilegal.

56. Tal ausência não significa dizer com segurança que a IN SRF nº 107/1988 restringiu deliberadamente seu alcance a um tipo de regime de tributação. Do contrário. Ao tempo de sua edição buscava alcançar todas as empresas que praticassem as atividades por ela albergadas. Dessa forma, por uma condição natural, a IN SRF nº 107/1988 não mencionou outros regimes de tributação que estavam excluídos de sua utilização. Referida omissão não foi proposital, inerente e decorrente do contexto normativo em que veio ao mundo jurídico. Assim, de fato sequer pode-se falar de omissão.

57. Ante o exposto, resta incólume a possibilidade das empresas tributadas pelo lucro presumido de utilizarem o tratamento fiscal estabelecido na IN SRF nº 107/1988, não se podendo compelir as mesmas a considerar como receita bruta os bens imóveis recebidos em permuta.

5. A recorrente também se insurgiu na impugnação contra a aplicação do PN Cosit nº 9/2014, justamente por este não existir ao tempo dos fatos geradores. Veja-se:

60. Portanto, o contribuinte não estaria adstrito a seu comprimento caso dela discorde. **De importância reverberar que até o advento da Lei n 12.973/2014** não havia lei em sentido estrito que conferisse tratamento tributário específico para as permutas imobiliárias no campo do IRPJ.

61. Seguindo a trilha, o disciplinamento das operações de permutas imobiliárias pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido somente veio a ser expressamente disciplinado com a edição do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014.

62. Considerando que os fatos alcançados pela fiscalização datam de 2010 a 2012, fica impedida a aplicação do citado parecer pela sua simples inexistência à época dos fatos geradores ora questionados.

63. Porém, na fundamentação conclusiva para o lançamento das receitas omitidas derivadas dos bens recebidos em permuta, o ilustre representante fazendário reproduz, no parágrafo 110 do seu Relatório de Encerramento de Ação Fiscal, o item 7 do PN Cosit nº 9/2014. Compare-se os textos com as similitudes em destaques:

110. “Diante do exposto, 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 a venda de todas as unidades imobiliárias realizadas pela Montana Construções, seja com recebimento em dinheiro, seja em bens imóveis/móveis, deve considerado receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e demais tributos reflexos dessa operação (IRPJ-CSLL-PIS-COFINS)” - AUDITOR FISCAL AUTUANTE.

7. 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, da CSLL, do PIS e da COFINS**. - PN Cosit nº 9/2014.

64. Como ressaltado, o fundamento motivacional do lançamento repousa em norma inaplicável aos fatos geradores, especialmente por ser inexistente ao tempo dos mesmos. Isso denota que para os fatos geradores alegados, no caso a permuta imobiliária realizada por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, carecia de normatização legal e infralegal. Cabe notar, portanto, que o lançamento é insubsistente por falta de base legal.

6. Já no recurso voluntário, também se questionou aplicação dos dois dispositivos, como se nota a seguir:

[...]

7. Para o PN Cosit nº 9/2014, registra-se as passagens recursais abaixo:

[...]

8. Assim restaram observadas as disposições do artigo 67 do Regimento Interno do CARF, estabelecido pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

II - DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL

9. De acordo com o art. 37, § 2º, II, do Decreto nº 70.235, de 1972, o recurso especial só será admitido se demonstrado dissídio entre a interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e outras adotadas em julgados do CARF. Igual exigência se encontra estabelecida no § 6º do art. 67 do Regimento Interno do CARF.

10. Assim tem-se como dissídio jurisprudencial o reconhecimento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, através da sua 1ª Turma, de que **o instituto da permuta não configura acréscimo patrimonial, provento ou produto de capital e trabalho**. Assim se pronunciou no Ac. 9101-005.204, que se adota como paradigma. Note-se:

[...]

11. No presente caso, essa divergência é patente, visto que a manutenção da tributação sobre os valores dos imóveis recebidos em permuta pela recorrente, quando a própria CSRF exonerou esta incidência de outros sujeitos passivos, conforme o julgado acima.

12. A situação que se apresenta não recebe uniformidade jurisprudencial das turmas do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Tome-se a exemplo decisão proferida pelo CARF no Acórdão nº 1302-005.603, que pontificou:

[...]

13. Em atendimento do determinado pelo § 8º do art. 67 do RICARF, a divergência será demonstrada em pontos cruciais dos acórdãos paradigmas citados e colacionados, servindo-se para isto, também, de quadro sinóptico demonstrativo.

III – DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EXISTENTE

14. Ficou expressamente consignado nos autos a inexistência de omissão de receitas em razão da não contabilização dos valores dos imóveis recebidos em permuta, de modo específico porque a operação de permuta não enseja a conferência de acréscimo patrimonial e, assim, não se enquadra na hipótese de incidência dos tributos lançados sob este pretexto.

15. Em verdade, tal entendimento por divergir dos julgados emanados desse colegiado não poder prosperar, pois tem subsistido o entendimento no sentido de que a permuta não se caracteriza como receita. De outra forma, não poderia institutos normativos infralegais estabelecer hipótese de incidência nem muito menos alterar conceitos de direito privado (arts. 528 e 533 do Código Civil), em completo desajuste com as disposições do art. 110 do CTN.

16. Logo, o acórdão recorrido vai de encontro à jurisprudência desta Corte, na medida em que não levou em consideração que aos argumentos da recorrente postos tanto na impugnação como no recurso voluntário, devendo-se se aplicar reflexos tributários diversos para a compra e venda e para a permuta (conceitos legais de direito privado).

17. Observando que o fundamento que levou à tributação os valores dos imóveis recebidos em permuta foi a não aplicação das disposições da IN SRF 107/88 e de modo inadequado as prescrições do PN Cosit nº 9/2014, vez que os fatos apurados se referem aos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012 — quando ainda não existia no ordenamento jurídico o citado PN —, tem-se que o acórdão recorrido laborou em completo desacordo com os cânones da não incidência e não tributação dos valores correspondentes a permutas de imóveis.

18. Assim, sistematizando-se tal divergência jurisprudencial, tem-se:

[...]

No mérito, a Contribuinte defende a reforma do acórdão recorrido nos seguintes termos:

19. Nos termos vergados no acórdão do colegiado precedente, o nobre relator (vencido) entendeu que os valores dos imóveis recebidos em permuta não integram a receita bruta das empresas imobiliárias tributadas pelo lucro presumido. Assim, a falta de escrituração de tais valores como receitas não pode ser exigido pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária e, portanto, não se constituem em omissão de receitas.

20. No entanto, a maioria da turma julgadora quedou-se no sentido contrário, decidindo que tais valores são receitas operacionais e, assim, devem ser

oferecidas à tributação como integrantes das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

21. A recorrente exerce com habitualidade a incorporação e venda de imóveis, tendo optado pelo lucro presumido. O Fisco considerou os valores dos imóveis recebidos em permuta são receita não escriturada, com o falso entendimento da incidência tributária perante as receita de venda de imóvel dos bens recebidos em permuta.

22. Ao contrário da compra e venda, a permuta não enseja acréscimo patrimonial (fato contábil modificativo) qualitativa e quantitativamente, a permuta apenas opera modificação qualitativa, uma vez que se ancora na certeza dos permutantes de que os bens possuem igual valor. Em consequência não se pode atribuir o conceito de renda para permuta, já que não proporciona qualquer acréscimo patrimonial. Logo, resta ferido o art. 43 do CTN.

23. Noutro flanco, os conceitos de compra e venda e de permuta são veiculados em norma de direito privado, achando-se estampados nos artigos 528 e 533 do CC/2002. Daí se extrai que nenhuma norma tributária infraconstitucional pode alterar tais conceitos com fins de determinar hipótese de incidência. Menos ainda poderá norma infralegal, leia-se PN Cosit nº 9/2014, veicular regramento para fazer incidir tributo sobre os valores originários de permuta. Tendo assim procedido, violou os artigos 109 e 110 do CTN. Ao equiparar para fins tributários os institutos de direito privado as regras de tributação da permuta confrontam as citadas disposições do Codex.

24. O Superior Tribunal de Justiça, pela pena do atual Ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux, **considerou que na permuta de bens, não ocorre receita/rendimento** (RESP 200400982463, 668378, DJ data: 14/11/2005), nos seguintes termos:

“3. Assentado o Tribunal a quo, com fulcro no parecer do Ministério Público, que o Fisco não demonstrara “aquilo que os autos desmentem, a saber, a suposta distribuição de lucros, a redundar em ganho para os sócios e justificar a incidência do IR, no caso concreto”, bem como lançado a assertiva de que: “...quando a ‘holding’ foi extinta, não havia lucro efetivo a ser distribuído aos sócios, sendo substituído o valor de participação de cada um dos quotista por ações e quotas de outras empresas(as controladas), **não havendo geração de riqueza nova, uma vez que ocorreu apenas permuta de bens.** Tratou-se de simples fato permutativo, do ponto de vista das ciências contábeis, que provoca uma troca de elementos patrimoniais, **sem, contudo, alterar o patrimônio líquido do contribuinte.** Não se pode confundir com a hipótese de fatos modificativos positivos (plano contábil), que importam em uma efetiva mutação aumentativa dos elementos patrimoniais da pessoa, caracterizando acréscimo patrimonial, fato impositivo do IR”, ressoa cristalino que fundou a sua conclusão no contexto fático-probatório.”

25. De igual forma declinou o Min. Herman Benjamim, de que nos termos do art. 533 do Código Civil, **o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca.** Assim, a operação de permuta envolvendo unidades imobiliárias não implica o auferimento de receita/faturamento, nem de renda e tampouco de lucro, mas sim mera substituição de ativos, razão pela qual não enseja a cobrança de contribuição ao PIS, COFINS, IRPJ e nem CSLL." (REsp 1733560/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 21/11/18). Destaques não são do original.

26. Nessa linha o CARF revisou seu entendimento, para certificar a singularidade das operações de permuta imobiliária em detrimento da contratação de compra e venda de bem imóvel. Alinha-se à inteligência desse julgado os acórdãos da CSRF nºs. 9101-002.172, 9101-002.445 e 9101-003.137.

27. Igualmente importante é o posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre a matéria, exarado no Despacho PGFN Nº 167, de 08 de abril de 2022 (DOU de 11/04/2022, seção 1, página 18) – **cópia anexa**, do qual se sumariza a seguinte passagem:

Base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Empresas do ramo imobiliário que apuram seus tributos pela sistemática do **lucro presumido. Contrato de permuta**, sem parcela complementar. Resumo: **O contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca.** O art. 533 do Código Civil apenas ressalta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. Como corolário, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, **o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.** Precedentes: REsp nº 1.733.560/SC, AgInt no REsp nº 1.758.483/SC, AgInt no REsp 1.796.877/SC, AgInt no AgInt no REsp nº 1.639.798/RS, AgInt no REsp 1.737.467/SC, AgInt no REsp 1.800.971/SC, AgInt no REsp nº REsp 1.868.026/PB, REsp nº 1.754.618/SC, REsp nº 1.798.211/RS, REsp nº 1.801.839/RS, REsp nº 1.850.377/SC, REsp nº 1.737.790/RS e REsp nº 1.738.667/SC. Data de início da vigência da dispensa: 08/04/2022. Referência: Parecer SEI nº 8.694/2021/ME. **"Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para ciência,** consoante sugerido. Outrossim, restitua-se à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial para adoção das providências pertinentes, em especial, aquelas apontadas no item 15 do PARECER

PGFN/CRJ/COJUD SEI N° 8694/2021/ME (SEI n° 16442676) – destaques acrescidos.

28. O inaceitável é o legislador infralegal delimitar o alcance conceitual do instituto (IN SRF n° 107/1988) para estabelecer como acréscimo patrimonial um evento que no mundo fático não possa ser assim caracterizado nem ter produzido os efeitos que o subsuma a hipótese de incidência.

29. Uma vez fora da hipótese de incidência, a permuta de bens de mesma natureza não revela a existência de fato gerador dos tributos lançados, independente do regime de apuração, razão porque a permuta não deve ser considerada como receita bruta para fins de determinação do lucro presumido.

30. Além disso, o disciplinamento das operações de permutas imobiliárias pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido somente veio a ser expressamente disciplinado com a edição do Parecer Normativo Cosit n° 9/2014, inexistente ao tempo dos fatos geradores do lançamento *ex officio*. O fundamento motivacional do lançamento repousa em norma inaplicável aos fatos geradores, especialmente por ser inexistente ao tempo dos mesmos.

31. Também cabe registro que nas operações imobiliárias o regime de reconhecimento de receitas para fins de tributação é o regime de caixa — considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido (art. 30 da Lei n° 8.981/1995) —, ou seja, somente os ingressos em dinheiro concorrem para a determinação do lucro presumido.

Pede, assim, que o recurso especial seja provido, *decretando o afastamento da tributação sobre valores dos bens recebidos em permuta, vez que, não sendo receitas igualmente NÃO caracterizam a omissão desses valores na escrituração da recorrente e consequente redução da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 26/03/2024 (e-fl. 9691), e retornaram em 13/05/2024 apenas com manifestação de ciência (e-fl. 9692).

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A divergência jurisprudencial está evidenciada no próprio acórdão recorrido, cujo voto vencido invoca os fundamentos do paradigma n° 9101-005.204, e o voto vencedor se pauta nos fundamentos vencidos¹ do mesmo paradigma, vez que esta Conselheira, relatora do

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio

paradigma nº 9101-005.204, também adotou o voto do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone no Acórdão nº 1402-002.874. Ilustre-se, ainda, que os fundamentos expressos pelo ex-Conselheiro Caio César Nader Quintella, vencedores no paradigma nº 9101-005.204, também constam como vencidos no citado Acórdão nº 1402-002.874, complementado no Acórdão nº 1402-003.585, em face de embargos de declaração.

Com respeito ao paradigma nº 1302-005.603, também se vê em seu voto condutor referência ao paradigma nº 9101-005.204, e o debate em torno dos mesmos dispositivos legais e normativos enfrentados no acórdão recorrido. Contudo, este Colegiado já foi provocado a se manifestar quanto a tal paradigma, em face de recurso especial interposto pela PGFN que discutiu, apenas, a objeção à existência de acréscimo patrimonial na permuta. Este Colegiado, por sua vez, negou conhecimento ao recurso no Acórdão nº 9101-006.545, em face da existência de fundamento autônomo inatacado, vez que o julgado também estava fundamentado na imprópria aplicação da Solução de Divergência COSIT nº 05/2010, com base na qual foram admitidas as exclusões dos valores de permutas da receita bruta até sua edição. Tratava-se, ali, de exigências pertinentes aos anos-calendário 2008 e 2009, e a autoridade julgadora de 1ª instância ponderara que:

Preliminarmente, aparenta ter razão a impugnante tendo em vista que haviam pressupostos normativos para exclusão dos valores das permutas da sua receita bruta porém com a pacificação das divergências pela COSIT, através da Solução de Divergência nº 5 de 2010 deveria a impugnante ter retificado sua DIPJ respectiva, adequando-se a interpretação pacificada e tida como conhecida por todos em razão do princípio constitucional da publicidade. A Solução de Divergência da Cosit nº05 de 01 de dezembro de 2010 foi publicada no DOU de 14/12/2010, seção 01, página 58.

A impugnante também tenta se albergar na IN 740 de 02/05/2007 que regulamenta o processo de consulta e resguarda os postulantes em processos de consulta mas em nenhum momento fez prova de que era titular em qualquer das consultas que trouxe nos autos. Necessário salientar que a proteção que tal IN dá aos titulares de consultas não é "ad eternum" mas tem prazo certo desde a ciência da decisão contida na consulta.

A segurança jurídica da impugnante estaria garantida caso tivesse retificado sua DIPJ já que a fiscalização teve início em 23/12/2011 e encerramento em 21/11/2012.

Neste contexto, o segundo fundamento no qual se sustenta o paradigma, foi assim expresso:

Ademais, absurda a colocação do julgador de piso no sentido de que as mudanças de entendimento da RFB retroagiriam para afetar operações realizada à luz do

Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

anterior. Defendeu o julgador, no ponto, que bastaria a recorrente retificar sua DIPJ para se adequar ao novo entendimento da RFB quanto ao ponto.

Além de completamente atécnico, esse argumento beira à má-fé, porque do julgador de piso, representante da Administração Pública Tributária, se espera um agir com lisura e consentâneo com as normas vigentes em um Estado democrático de Direito.

Acolher este argumento importaria em flagrante violação à proteção da confiança do contribuinte, aspecto subjetivo da segurança jurídica, pilar constitucional do Estado.

No que toca à relação entre mudança administrativa e proteção da confiança, Hartmut Maurer menciona que no âmbito do direito público, esse princípio diz com a proteção da confiança que o cidadão deposita na existência e manutenção de decisões e condutas estatais, especialmente nos casos em que o Estado muda suas decisões ou sua linha de ação. Isso quer dizer que o contribuinte que dispôs de seus direitos de liberdade e de propriedade porque pautou sua conduta com confiança em ato que posteriormente sofreria alteração não deve ser atingido.² Por essa razão o renomado jurista alemão sustenta que a proteção da confiança deve garantir ao administrado/contribuinte aquilo que ele já alcançou.³

Ora, no caso concreto, além de ter conferido tratamento tributário correto à operação de permuta, o contribuinte, ora recorrente, pautou sua conduta no entendimento da RFB vigente à época em que realizou as operações.

Exigir retificação da DIPJ para fins de aplicação retroativa de alegada mudança de entendimento da RFB é argumento perverso e de todo contrário ao Estado de Direito.

No presente caso, as exigências se referem aos anos-calendário 2010 a 2012, e não houve qualquer discussão acerca das repercussões da Solução de Divergência nº 07/2010 aos períodos anteriores à sua edição.

Assim, impõe-se reconhecer que o paradigma nº 1302-005.603 foi editado em face de contexto jurídico distinto, e que foi determinante para o cancelamento da exigência lá em discussão. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO, mas apenas em face do paradigma nº 9101-005.204.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

² ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 449.

³ MAURER, Hartmut. Contributos para o Direito do Estado. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 64.

No mérito, esta Conselheira pretendia reiterar, aqui, o voto vencido do paradigma nº 9101-005.204.

Neste sentido, recordaria que a matéria em litígio já foi decidida por este Colegiado na sessão de julgamento de 10 de setembro de 2019⁴ e reafirmaria, aqui, o entendimento expresso pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.363, que adotou as razões de decidir assim expressas no Acórdão nº 1802-00.770:

O litígio gira em torno de haver o contribuinte no ano calendário de 2003, apurado a base de cálculo da CSLL reconhecendo para fins de tributação na venda dos imóveis apenas o valor recebido em dinheiro e não toda a receita recebida seja em dinheiro ou em bens (unidades imobiliárias).

O cotejo das receitas com vendas de imóveis consta do Relatório Fiscal (fls.92/108).

Toda a discussão consiste em saber qual a definição que se dá a “receitas recebidas” tendo-se como fato que a recorrente apurou o imposto de renda com base no lucro presumido bem como a CSLL adotando o regime de caixa.

A recorrente alega que as unidades imobiliárias recebidas decorrem da permuta de imóveis no ano calendário de 2003 e por haver adotado o regime de caixa somente será tributada a receita efetivamente recebida em dinheiro ou cheque.

O objeto da mesma questão fora discutido no processo nº 11080.102817/2003-46 ao tratar da apuração do IRPJ como base no lucro presumido, considerado como processo principal, do qual se extraem os mesmos fundamentos para a decisão do presente processo.

Assim, transcrevo o voto por mim proferido nos autos do processo nº 11080.102817/2003-46, que adoto nos presentes autos como razão de decidir.

Eis o voto:

“De acordo com o artigo 227 do Decreto nº 3000/1999 que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/99), para fins de **recolhimento do IRPJ por estimativa e apuração anual** com base lucro real anual, considera-se receita bruta nas atividades imobiliárias o montante efetivamente recebido em cada período de apuração, relativo às unidades imobiliárias vendidas, vejamos:

Art.227. 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 recebido, relativo às unidades

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado)

imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único, Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Com a edição da Lei nº 9.718 de 27/12/1998 (arts. 14 e 17, II), a partir de 1º de janeiro de 1999, passou a ser permitido às pessoas jurídicas que exercem as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis optar pela tributação com base no lucro presumido.

Na mencionada modalidade de tributação, a base de cálculo do imposto de renda (e respectivo adicional), em cada trimestre, é determinada por essas empresas mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no respectivo período de apuração (Instrução Normativa SRF nº 93/1997, art. 3º, parágrafo 7º).

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 (RIR/1999, art. 224). Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI incidente sobre as vendas e do ICMS devido por substituição tributária (RIR/1999, art. 224, parágrafo único; IN SRF no 93, de 1997, art. 36, § 3º).

A receita bruta era considerada pelo regime de competência, ou seja, quando a receita era auferida, independentemente da data de seu pagamento.

Porém, a partir da publicação da Instrução Normativa SRF 104/1998 (DOU 26.08.1998), passou-se a admitir o regime de caixa para a tributação da receita bruta. Ou seja, é admissível a tributação da receita bruta somente por ocasião do recebimento da mesma. A tributação somente por ocasião do recebimento da receita está sujeita às seguintes condições:

- 1) emissão da nota fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço;*
- 2) caso seja mantida escrituração somente do Livro Caixa, neste deverá ser indicada, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder a cada recebimento;*
- 3) caso seja mantida escrituração contábil, os recebimentos das receitas deverão ser controlados em conta específica, na qual, em cada lançamento, deverá ser indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento;*

Indubitavelmente, 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, poderão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, poderá adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços pelo regime de competência ou de caixa observando-se as exigências descritas na IN SRF nº 104, de 1998 que estabelece as normas para apuração do lucro presumido com base no regime de caixa.

Desse modo a empresa do ramo de atividade em comento ao adotar o regime de caixa de que trata a Instrução Normativa 104/98, deve considerar como recebimento do preço os valores recebidos, **a qualquer título**, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços, nos exatos termos do § 3º do art.1º da mencionada Instrução Normativa, verbis:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

(...)

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

No tocante aos institutos da dação em pagamento, permuta ou troca, a Lei no 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), assim dispõe:

Sobre a 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.

Sobre a dação em pagamento:

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Como se vê, a permuta ou troca se equipara a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente dessa operação sujeita à incidência do imposto de

renda cuja base para o cálculo do lucro presumido é a totalidade das receitas recebidas pela pessoa jurídica (valor do bem recebido + dinheiro recebido).

Nessa toada, 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.

A dação em pagamento, é pois, o cumprimento da obrigação, 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 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 à título de permuta deve ser considerado como receita bruta para fins do disposto no artigo 224 do RIR/99.

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.

Vale esclarecer que os documentos de dação em pagamento devem ser registrados no Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 6.015/1973, arts.129, 9º, 167, I, 31) bem como a permuta deve constar de escritura pública.

Não constam dos autos documentos desse quilate, logo não há que se falar de permuta ou dação em pagamento e sim, troca de bens.

A Instrução Normativa SRF nº 107/1988 baixada antes da Lei nº 9.718 de 27/12//1998 que passou a permitir às pessoas jurídicas que exercem as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis optar pelo lucro presumido, **disciplina** a apuração de resultados, assim como a determinação dos valores de baixa e de aquisição de bens, nas operações de **permuta** de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas.

Conforme a mencionada instrução normativa, no sistema do lucro real tributa-se apenas o valor da torna, e, mesmo assim, a permuta que se beneficiar da torna pode deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber. No caso de permuta sem pagamento de torna a permutante não tem resultado a apurar, uma vez que deverá atribuir ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

A recorrente afirma que a IN/SRF nº 107/88, que trata de custo orçado e outras normas, não foi utilizada pela Recorrente para apurar as receitas, custos,

resultados e tributos recolhidos, eis que inaplicável às empresas que optam pelo lucro presumido.

Nesse ponto tem razão a recorrente, pois, no regime do lucro presumido se tributa a receita bruta sem dedução de custos e despesas. A sistemática do **lucro presumido** é diferente da sistemática do **lucro real**, pois, tem como base uma presunção de lucro, calculada pela aplicação de um percentual sobre a receita. E, como é sabido, não se pode **mesclar os regimes de apuração**.

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 em permuta ou dação de pagamento com o eventual valor em dinheiro recebido.

Na linha desse entendimento, cita-se as Soluções de Consulta nº 142/2005 e nº 68/2009, proferidas pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, assim ementadas.

“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 Nº 68, DE 20 DE OUTUBRO DE 2009 - 10ª REGIÃO FISCAL

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

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. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pela CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 3º da IN SRF nº 390, de 2004.

Com efeito, a empresa imobiliária adotando o regime de caixa, na apuração do lucro presumido deve tributar o valor **total** do negócio quando receber o imóvel dado em pagamento + o valor em dinheiro recebido por constituir receita bruta, as duas partes recebidas (o preço do imóvel recebido + o dinheiro recebido).

Nessa mesma linha é também a Solução de Consulta nº 238/04, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, assim ementada.

DAÇÃO EM PAGAMENTO – RECEITA BRUTA – O valor do bem veículo, unidade imobiliária usada recebido a título de dação em pagamento deve ser considerado como receita bruta para fins do disposto no artigo do 227 do RIR/99.

Portanto, considera-se receita bruta nas atividades imobiliárias o montante efetivamente recebido em cada período de apuração, relativo às unidades imobiliárias vendidas, observando que **o valor do bem**, unidade imobiliária, **recebido** a título de dação em pagamento, permuta ou troca não importa o nome dado à operação de compra e venda deve ser considerado como receita bruta desse período de apuração.” (*destaques do original*).

O caso presente refere operações consideradas “permutas propriamente ditas”, parte delas com torna, e outras operações de compra e venda com pagamentos parcialmente realizados com “entrega de bens, móveis ou imóveis”. Observa-se na descrição das operações às e-fls. 136/156 que nem mesmo algumas parcelas recebidas em dinheiro ou crédito bancário foram reconhecidas como receitas pela Contribuinte. Este aspecto, porém, não teria relevância caso a pretensão da Contribuinte em torno dos imóveis recebidos em permuta fosse refutada.

Caberia defender, ainda, que os fundamentos do precedente nº 9101-004.363 também se aplicariam aos casos de dação em pagamento, e não propriamente de permuta. No âmbito estreito da permuta, os fundamentos do precedente refutariam a aplicabilidade parcial da Instrução Normativa SRF nº 107/88, apesar de editada à época em que *as pessoas jurídicas dedicadas à exploração da atividade imobiliária eram, obrigatoriamente, submetidas à tributação com base no lucro real*. Isto porque, embora a sistemática lá exposta ensejasse a não tributação do resultado na hipótese de permuta, assim o fez por supor a receita equivalente ao custo, e esta lógica seria aplicável apenas na sistemática do lucro real, vez que no lucro presumido os custos e despesas são determinados mediante exclusão, da receita, da parcela correspondente ao coeficiente de presunção do lucro. Para além disso, a permissão de tributação segundo o regime de caixa prestar-se-ia, apenas, a postergar a incidência para o momento do recebimento, e não para excluí-la quando este se verifica por outros meios que não o recebimento em dinheiro. Assim fosse e a concessão do regime de caixa, estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 104/88, representaria uma isenção.

No voto vencido do paradigma, acrescentou-se que a interpretação aqui firmada não poderia ser afastada em razão de suposto descompasso com a tributação na sistemática do lucro real, pois o lucro presumido é uma opção do sujeito passivo que, para se desonerar das formalidades exigidas para apuração do lucro segundo os contornos efetivos de sua atividade, submete-se à sua presunção a partir de coeficientes aplicados sobre a receita da atividade e, assim, não lhe é permitido discutir se, diante de uma receita advinda de alienação de imóveis mediante permuta, o lucro presumido a partir do coeficiente aplicável é maior que o lucro nulo verificado na apuração segundo as regras do lucro real, hipótese na qual a receita equivalente ao imóvel recebido é idêntica ao custo do imóvel alienado.

Quanto à cogitação de inexistência de receita auferida no momento da permuta, vez que esta somente se evidenciaria por ocasião da alienação do imóvel recebido em permuta, foi esclarecido que não se vislumbra qualquer diferença entre o sujeito passivo que aliena um imóvel de seu estoque e, recebendo o correspondente valor em dinheiro, adquire outro imóvel para alienação futura – hipótese na qual nova receita da atividade, distinta da receita verificada na primeira alienação, será auferida e terá seu lucro tributado neste segundo momento – e o sujeito passivo que, à semelhança do caso presente, ao alienar um imóvel de seu estoque e, recebendo o correspondente valor já em imóvel para alienação futura, auferirá receita da atividade na primeira e na segunda alienação, e deveria ter seu lucro tributado também nestes dois momentos.

É neste último ponto que teve relevo o voto vencedor de lavra da Conselheiro Paulo Mateus Ciccone proferido em face de litígio semelhante, porém mais recente, já contemplando discussão acerca da interpretação que se pretendia aqui afirmar, encampada no Parecer Normativo COSIT nº 09/2014. Assim restou consolidado no Acórdão nº 1402-003.585, proferido em razão de embargos opostos em face do Acórdão nº 1402-002.874:

Assim, foco-me apenas na discussão do tratamento a ser dado ao montante dos imóveis recebidos em permuta e sua tributação como “receita” (na forma do PN Cosit nº 9/2014).

Pois bem, que a permuta se equipara à “alienação” é inquestionável (artigo 533, Código Civil)⁵; também inquestionável que, via de consequência, para fins contábeis e tributários, configura-se como legítima e autêntica “receita” tudo o que implique em “**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**” (CPC 30 – item 7).

Resta, portanto, verificar se a “permuta” comporia o montante da receita e, mais ainda, a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014.

Embora muito se comente acerca do PN citado e a sua possível “ilegalidade” (tanto que a proposta do I. Relator foi de afastar sua aplicação por “ilegal”)⁶ penso que o entendimento nele exarado tem concreta substância e agrega corretamente princípios contábeis e tributários.

Na verdade, antes da edição do PN, a RFB já havia se manifestado em outros atos normativos tratando do tema “permuta”, por exemplo, Solução de Divergência Cosit nº 5/2010, já destacada na decisão recorrida (fls. 1031):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

⁵ Da Troca ou Permuta - Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

⁶ Posto isso, o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 é manifestamente ilegal, devendo ser afastado, reduzindo-se do valor total das receitas colhidas a parcela apontada no próprio TVF como referente aos imóveis recebidos em permuta, no montante de R\$ 25.300.00,00.

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.

Dispositivos Legais: art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Na mesma linha, inclusive fazendo referência a eventual “torna”, a Solução de Consulta Cosit nº 207, de 11/07/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

*A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, ao realizar permuta de imóveis com recebimento de torna, **aufere como receita bruta para fins do IRPJ, além da torna, o preço do imóvel recebido na operação.***

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 533; e Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

Diga-se, o entendimento já recorrente no seio da Administração Tributária foi apenas consolidado no Parecer Normativo, de forma que o tratamento dado ao tema pelo PN 9/2014 não deveria gerar a surpresa que parece ter gerado.

Assim, penso, os questionamentos apontados sobre o PN soam-me improcedentes.

Como ensina Edmar de Oliveira Andrade Filho (*in* Imposto de Renda das Empresas – 10ª Ed. Atlas – SP – pg. 145):

“Nos exatos termos do art. 533 do Código Civil de 2002, aplicam-se à troca (ou permuta) as disposições referentes à compra e venda. Trata-se do contrato pelo qual um dos contratantes promete uma coisa em troca de outra, que não o dinheiro. Na troca, afirma Orlando Gomes, não há preço como na compra e venda, mas é irrelevante que as coisas permutadas tenham valores desiguais. Ela envolve “uma dupla alienação” em que pode ou não haver a figura da “torna” ou saldo em dinheiro, sem que isto descaracterize o contrato.

(...)

*Assim se uma empresa celebra contrato de troca que tenha por objeto um bem cujo valor registrado no Ativo é igual a R\$ 100,00 e recebe um outro bem no mesmo valor, ele não apurará resultado algum, **mas terá uma receita de venda (ou ganho de capital, se for o caso)** no valor de R\$ 100,00. Desta forma, se considerarmos que há uma dupla alienação, NÃO É CORRETO o registro contábil unicamente entre contas do Ativo, sem trânsito por resultado.” (destaques acrescidos).*

Ainda na linguagem do mesmo autor (mesma obra, 6ª Ed. – 2009 pg. 117):

“Uma empresa pode obter receita com a alienação ou desapropriação de bens que, do ponto de vista contábil, são classificáveis no Ativo Permanente.

*Quando isto ocorre, essa empresa obtém uma receita não operacional ou um ganho de capital, o que é o mesmo. **O termo alienação compreende qualquer operação***

que importe transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão ou promessa de cessão de direitos e contratos afins” (negritos não constam no original)

A leitura dos ensinamentos do ilustre doutrinador permite melhor visualizar a matéria: a permuta gerará, **sempre e sempre**, uma receita. Se a permutante estiver no regime do Lucro Real, esta receita (se a permuta for por valores iguais) será anulada pelo custo do outro bem permutado. Se houver mais valia, sobre ela incidirá o IRPJ naquela sistemática de apuração (Lucro Real).

Contrario sensu a interpretação a ser dada se a permutante adotar o Lucro Presumido (caso dos autos) é que o bem permutado será, **sempre e sempre**, uma receita e, por óbvio, não haverá “custo” a ser a ela (receita) contraposto (como ocorre no Lucro Real), pelo simples motivo de que naquele regime o “custo” já estará embutido na diferença entre “100%” e a alíquota aplicada para apuração da base de cálculo (8%, 16%, 32%, etc.).

Com isso se quer dizer que “permuta” deverá ser sempre tratada como receita (independentemente de ter havido ou não “torna”). A diferença é que no regime do Lucro Real o bem recebido em permuta comporá o custo, o que não acontece quando se está diante do Lucro Presumido.

Tratando do tema, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis externou a sua posição no CPC 30, cujos excertos, no que interessa, seguem abaixo (negritou-se):

*“10. No caso de permuta de bens e serviços de mesma natureza não há reconhecimento de receita; **esta só ocorre quando de permuta de bens e serviços de natureza diferente**. Atenção especial é dada em Interpretação anexa ao Pronunciamento para o caso de permuta de publicidade.*

(...)

*12. Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor similares, a troca não é vista como uma transação que gera receita. Exemplificam tais casos as transações envolvendo commodities como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico. **Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não similares, tais trocas são vistas como transações que geram receita**. Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não pode ser mensurado com confiabilidade, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa”.*

Que não difere, na essência, da posição assumida pelo IBRACON no NPC 14, de 18/01/2001:

“14. Quando mercadorias ou serviços são permutados por outras mercadorias ou serviços, que são de uma mesma natureza ou valor, essa troca não é considerada como uma transação que gera receita. É este geralmente o caso de produtos como óleo ou leite, quando os fornecedores permutam ou trocam estoques em diversos locais a fim de atender à demanda dentro do prazo em determinado local.

Quando as mercadorias são vendidas ou os serviços são prestados em troca de mercadorias ou serviços sem semelhança, essa troca é considerada uma transação que gera receita. A receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços recebidos, ajustado por qualquer numerário ou equivalente. Quando o valor justo das mercadorias ou serviços não puder ser medido com segurança, a receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços entregues, ajustado por qualquer numerário ou equivalente”. (destacado).

Assim parece-me indubitoso ter sido dentro deste contexto e com este cenário já consolidado, que o PN 9/2014 (ementa abaixo) se inseriu:

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. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988

Excertos de seus fundamentos aclaram o ementado (com destaques deste Relator):

“5. Cabe consignar que não há dúvidas quanto ao fato de que as operações de permuta, de acordo com o art. 533 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a seguir transcrito, estão adstritas às mesmas disposições relativas à compra e venda. A permuta de imóveis, portanto, da mesma forma que a compra e venda, está sujeita, em princípio, à incidência do imposto de renda, tanto no caso de alienante pessoa física quanto no de alienante pessoa jurídica. Por conseguinte,

está sujeita também à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no caso de ser o alienante pessoa jurídica.

6. *Conforme o art. 518 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a base de cálculo do IRPJ no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada através de percentual aplicado sobre a receita bruta. E a definição de receita bruta para este regime, a teor do que dispõe o art. 519 do RIR/1999, é dada pelo mesmo dispositivo definidor referente à apuração anual do IRPJ com pagamento mensal por estimativa, ou seja, o art. 224 do RIR/1999, abaixo transcrito:*

“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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).”

7. 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, da CSLL, do PIS e da COFINS.

8. *Além disso, o item 2.1.1 da IN SRF nº 107, de 1988, não permite concluir que nas operações de permuta sem torna resta descaracterizado o valor do imóvel recebido como receita. Confira-se seu teor:*

“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.”

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.**

12.1. Ressalte-se que, nos termos dos regramentos 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, consoante a IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988”.**

Para concluir o parecerista:

“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”.

Precedentes deste Colegiado Administrativo Tributário Federal confirmam a tese, exemplificativamente:

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

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. (Ac. 3202-001.120)

No mesmo segmento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

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. “Ac. 1201-001.813 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 26 de julho de 2017 – Rel. José Carlos de Assis Guimarães)

Por pertinente, transcrevo excertos do voto condutor, em tudo aplicável ao caso e que agrego ao meu entendimento aqui expresso:

“A meu ver, não há como desconsiderar como receita da atividade empresarial da Recorrente, no momento da alienação das unidades imobiliárias, os valores dos bens recebidos em permuta.

Isto porque, a recorrente espontaneamente apurou o lucro de sua atividade empresarial pela sistemática da presunção, hipótese em que o lucro é estimado com base em coeficientes (percentuais) que incidem sobre a receita total auferida. Não se pode aplicar, por integração analógica, ato normativo destinado a disciplinar, em particular situação, a apuração do lucro real àqueles contribuintes que adotam o regime do lucro presumido, visto que neste, caso não se consideram custos ou despesas (arts. 518 e 519 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99), tal como sucede naquele outro. Embora destinados a apurar o lucro da atividade, esses regimes são dessemelhantes, donde inaplicáveis as disposições encartadas na IN SRF n.º 107, de 1988, que visou disciplinar 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.

Ora, se a Recorrente optou por apurar o seu lucro tributável pela sistemática denominada por “lucro presumido”, deve arcar com o ônus e o bônus dessa opção. Nesta sistemática, o lucro é calculado a partir de índices previamente fixados pela lei que devem incidir sobre a receita total auferida; por outro, não é possível apropriar-se de custos ou despesas, como se faz na sistemática de apuração por “lucro real”, de modo a abater do valor da receita bruta tributável os custos decorrentes das permutas de bens imóveis. No caso da apuração pela sistemática do “lucro presumido”, a lei não diferenciou a receita tributável decorrente do recebimento em pecúnia (“dinheiro”) ou em bens. A incidência se dá indistintamente, desde que ocorra o auferimento de receita em decorrência da venda de mercadoria, da prestação de serviços ou da conjugação de ambos, independentemente da forma de pagamento empregada.

Assim, uma empresa que se dedica à atividade imobiliária, tributada pelo lucro presumido, não pode deixar de oferecer à tributação o valor de uma unidade imobiliária que alienou, recebendo em contrapartida outra unidade imobiliária, em operação denominada permuta. Ao alienar a unidade imobiliária, o valor atribuído à contrapartida recebida deve necessariamente integrar a receita bruta, irrelevante se a operação foi de compra e venda e a contrapartida foi diretamente expressa em moeda, ou se a operação foi de permuta, e a contrapartida foi outra unidade imobiliária, ainda assim passível de ser expressa em moeda. O valor atribuído à operação é decorrente da atividade fim da pessoa

jurídica, e deve integrar a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido". (negritou-se)

E, como conclusão, pertinente lembrar estudo realizado pelo Conselheiro Luís Flávio Neto, deste Colegiado Administrativo Tributário Federal de 2º Piso, relativamente às consequências tributárias nas permutas de bens imóveis realizadas por empresas optantes pela sistemática do Lucro Presumido no sentido de que **"operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte."** (Farias & Castro, Renato e Leonardo – Operações Imobiliárias – Estruturação e Tributação – Saraiva – SP – 2016 – pg. 713).

Pelo exposto, parece-me irretocável o trabalho fiscal que impingiu à recorrente ter havido omissão de receitas pela não tributação do valor da permuta. Como o regime adotado pela contribuinte à época era o do Lucro Presumido, a mensuração deve ser feita pelo total da alienação, sem considerar, por elementar, qualquer rubrica a título de custo.

Havendo torna, por evidente, tal *"plus"* que possa advir desta operação de troca também sofrerá tributação por ser, claramente, uma *"receita"*, assim conceituada na normatização do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 e que trata da Estrutura Conceitual para a *Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, receita e "ganhos"*:

74. (...) receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

[...]

No voto condutor do acórdão recorrido, o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca assim concluiu, depois de transcrever os fundamentos acima:

Com a devida vênia daqueles que sustentam que não há, na permuta, acréscimo patrimonial, não configurando fato gerador do imposto de renda nos contornos conferidos pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional, há que se rememorar que, no regime do lucro presumido, o contribuinte exerce uma opção voluntária por essa modalidade de tributação, em que renuncia à apuração do lucro efetivo a partir dos elementos contábeis, envolvendo receitas e despesas, para que a tributação ocorra a partir de uma presunção de lucro, dimensionado apenas sobre as receitas.

Desse modo, não parece razoável que o contribuinte possa se valer de eventuais vantagens do regime do lucro presumido para que, em pontos que lhe sejam desvantajosos, invoque conceitos ínsitos à apuração do lucro real. Em outras palavras, ao optar pelo lucro presumido, regime de apuração que pressupõe que o lucro será aquilatado a partir das receitas, abandonando-se as despesas e os

custos, sejam eles superiores ou inferiores ao percentual de presunção aplicado, não é possível mesclá-lo com o lucro real, mediante utilização dos componentes mais favoráveis das duas modalidades para se criar uma terceira espécie de apuração do lucro, híbrida e sem qualquer previsão legal.

Refutada a interpretação pretendida pela Contribuinte a partir da Instrução Normativa SRF nº 107/88, e evidenciado o teor interpretativo do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014, claramente aplicável aos fatos geradores anteriores, restaria concluir que inexistente qualquer ofensa ao conceito de renda, que sob a sua definição presumida, prevista no invocado art. 43 do CTN, não contempla os pretendidos efeitos equivalentes à sua apuração real.

Contudo, a Contribuinte indica o julgado no *RESP nº 200400982463*, que se verifica corresponder ao Recurso Especial nº 668.378/ES, mas no qual a discussão acerca da inexistência de geração de riqueza em permuta ali afirmada não se deu em contexto de tributação com base no lucro presumido.

De outro lado, vê-se que a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, citada no paradigma nº 9101-005.204, foi posteriormente confirmada no Superior Tribunal de Justiça, com trânsito em julgado em 29/06/2021, negando-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional monocraticamente em face do *entendimento dominante acerca do tema*, descrito a partir das seguintes ementas reproduzidas no julgamento do Recurso Especial nº 1.737.790/RS:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. IRPJ, CSSL, PIS E COFINS. PERMUTA DE IMÓVEIS. NÃO EQUIPARAÇÃO A COMPRA E VENDA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE LUCRO, RECEITA, RENDA OU FATURAMENTO COM A OPERAÇÃO

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que o contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro (AgInt no REsp 1.737.467/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, PRIMEIRA TURMA, julgado em 8/6/2020, DJe 17/6/2020).

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1868026/PB, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/03/2021, DJe 25/03/2021)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE OPERAÇÕES DE PERMUTA DE IMÓVEIS. ABSTENÇÃO DO RECOLHIMENTO. ALEGAÇÃO DE QUE PERMUTA DE IMÓVEIS GERA RECEITA TRIBUTÁVEL. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA N. 7/STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

(...)

III - Por outro lado, ainda que afastado o óbice, o entendimento deste sodalício se encontra no sentido de que o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá

auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Sobre o assunto, destaca-se o seguinte precedente, in verbis: REsp n. 1.733.560/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/5/2018, DJe 21/11/2018.

IV - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1796877/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2019, DJe 11/12/2019)

Tais decisões, associadas a outras, estão referidas no *Despacho PGFN Nº 167, de 08 de abril de 2022 (DOU de 11/04/2022, seção 1, página 18)*, invocado pela Contribuinte, e que indica, a partir de 08/04/2022, a dispensa de recorrer acerca de parte da motivação do lançamento aqui em debate:

Aprovo, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI Nº 8694/2021/ME (SEI nº 16442676), com as retificações propostas pela Nota SEI nº 1/2022/REDLIT/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (SEI nº 23697123) que conclui o seguinte: "12. Ante o exposto, considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a hipótese ora apreciada enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, inciso VI, da Lei nº 10.522, de 2002, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. 13. Propõe-se, assim, a inclusão do tema nos itens 1.12-CSLL, alínea "f"; 1.22-Imposto de Renda, alínea "ae"; e 1.31-PIS/COFINS, alínea "x", da lista relativa ao art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos: alínea) Base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Empresas do ramo imobiliário que apuram seus tributos pela sistemática do lucro presumido. Contrato de permuta, sem parcela complementar. Resumo: O contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. O art. 533 do Código Civil apenas ressalta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. Como corolário, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido. Precedentes: REsp nº 1.733.560/SC, AgInt no REsp nº 1.758.483/SC, AgInt no REsp 1.796.877/SC, AgInt no AgInt no REsp nº 1.639.798/RS, AgInt no REsp 1.737.467/SC, AgInt no REsp 1.800.971/SC, AgInt no REsp nº REsp 1.868.026/PB, REsp nº 1.754.618/SC, REsp nº 1.798.211/RS, REsp nº 1.801.839/RS, REsp nº 1.850.377/SC, REsp nº 1.737.790/RS e REsp nº 1.738.667/SC. Data de início da

vigência da dispensa: 08/04/2022. Referência: Parecer SEI nº 8.694/2021/ME."Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para ciência, consoante sugerido. Outrossim, restitua-se à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial para adoção das providências pertinentes, em especial, aquelas apontadas no item 15 do PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI N° 8694/2021/ME (SEI nº 16442676).

De início, reputou-se desnecessário identificar na presente exigência as parcelas de *valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel* que não deveriam ser consideradas como receita vez que, nos termos do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023 – RICARF/2023, apenas as decisões do Superior Tribunal de Justiça na sistemática de recursos repetitivos são de aplicação obrigatória:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Registre-se que dentre os julgados recentes da 1ª Seção de Julgamento acerca do tema, apenas o Acórdão nº 1301-006.739 encampou, à unanimidade⁷, o entendimento firmado no precedente nº 9101-005.204, por compreender o tema pacificado no âmbito judicial em razão do Despacho PGFN nº 167/2022.

Neste âmbito, porém, não se pode ignorar que o RICARF assim refere os efeitos de atos desta espécie:

Art. 98. **Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação** ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput **não se aplica aos casos** de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

⁷ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Marcio Avito Ribeiro Faria (suplente convocado), Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) **dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;**

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. *(destacou-se)*

Assim, embora não seja obrigatório, é permitido replicar, no âmbito do CARF, efeitos de interpretações judiciais prevalentes e contrárias a lançamentos que, por esta razão, não serão objeto de execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Registre-se que em 26/08/2022 houve extensão dessa vinculação à *exigência do IRPJ, CSLL PIS e COFINS pagos na forma do Regime Especial de Tributação de Incorporações Imobiliárias – RET (Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004), incidentes sobre os contratos de permuta realizados para aquisição de bens imóveis objeto da incorporação imobiliária*, mas tal circunstância não está presente nestes autos.

Ainda, em 19/04/2024 foi editada a Solução de Consulta COSIT nº 99/2024, nos seguintes termos:

A pessoa jurídica acima qualificada formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre interpretação da legislação tributária.

2 Afirma ter dúvida sobre a tributação da operação de permuta de imóveis com parcela complementar na apuração das bases de cálculos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no âmbito do Lucro Presumido.

3 Alega que, em face do Despacho nº 167/PGFN-ME, de 08 de abril de 2022, a parcela da permuta de imóveis referente ao imóvel recebido não representa receita ou faturamento, não se constituindo em base de cálculo tributável pelo IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, restando o oferecimento à tributação da parcela complementar recebida (torna). A tributação do valor referente ao imóvel recebido em permuta só ocorreria por ocasião da venda.

4 Entende que haveria lacuna na aplicação da interpretação encartada no Despacho nº 167/PGFN -ME, de 2022 à operação de permuta com parcela complementar, expondo, ao fim, duas dúvidas:

1) A parcela representada por permuta de imóveis em uma operação com torna é tributada?

2) A parcela complementar recebida torna toda a permuta de imóveis tributável?

[...]

11. A posição adotada pela PGFN embasou -se no reconhecimento da existência de jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça (STJ) descartando a equiparação do contrato de troca ou permuta, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois inexistiria, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. O art. 533 da Lei nº 10.406 - Código Civil, de 10 de janeiro de 2002 , apenas ressaltaria que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais.

12. Consequentemente, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deveria ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.

[...]

18. Responde-se à consultante no sentido de que não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido. Já a parcela complementar recebida na operação de permuta de imóveis é receita e deve ser oferecida à tributação do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins por ocasião da referida transação.

O caso presente, como antes referido, contempla também hipóteses de permuta com torna e hipóteses que não são, propriamente, permuta, mas sim vendas quitadas parcialmente mediante dação de bens em pagamento. Recorde-se que, como consignado no precedente nº 9101-004.363, a permuta de bens imóveis, para se caracterizar como tal, *deve constar da escritura pública*.

Todavia, esta distinção não foi feita na acusação fiscal. A autoridade lançadora se estendeu, longamente, acerca da conceituação da permuta, defendendo que esta somente ocorreria quando inexistisse torna em dinheiro, mas concluindo que *o efeito prático da discussão é mínimo, tendo em vista que, conforme o art. 533 acima transcrito, as mesmas regras serão aplicadas, quer se considere o negócio como permuta, quer se considere como compra e venda*. E adicionou, ainda, que:

84. Assim, em relação a tais tributos, para o contrato de permuta no qual inexistente torna, por força do art. 533 do Código Civil, deverá ser dado o mesmo tratamento jurídico dispensado à compra e venda.

85. Do mesmo modo, na hipótese da existência de torna ou de “permuta” de imóvel por bem móvel, ter-se, conforme a linha doutrinária seguida, uma permuta ou uma compra e venda. Em qualquer caso, os efeitos jurídicos serão os mesmos: tratar-se-á como uma operação de compra e venda.

[...]

89. Tendo a permuta, como visto, os mesmos efeitos tributários que a compra e venda, para fins de apuração do IRPJ sobre o Lucro Presumido, todo o produto das vendas dos imóveis por ela realizadas, seja em dinheiro, seja em bens móveis ou em bens imóveis, deve ser considerado receita bruta, para fins do IRPJ.

Tais argumentos, portanto, não subsistem frente ao entendimento prevalente de que *o contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda*.

Cabe observar, porém, que o ato da PGFN traz o reconhecimento expresso de que o *auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca* fica limitado à torna recebida, sendo que apenas o *valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido*. Logo, somente o *valor do imóvel recebido nas operações de permuta* deve ser excluído da “omissão de receitas na venda de unidades imobiliárias” consignada nos autos de infração e apurada pela autoridade lançadora.

A acusação fiscal descreve detalhadamente: i) as operações que considerou propriamente como permutas, discriminando *todos os recebimentos em bens, juntamente com a data e o valor das receitas identificado os contratos e/ou escrituras públicas de registro a partir de cada cliente*; e ii) os *contratos de compra e venda em que parte dos pagamentos foram realizados com a entrega de bens, móveis ou imóveis*, e ao final consigna que:

103. É importante esclarecer que, como regra geral, a Montana não contabilizou o recebimento do bem na data de celebração do contrato de permuta/compra e venda, ou seja, a grande maioria das permutas de bens realizada pela Montana ocorreram totalmente à margem de sua contabilidade, pois os bens recebidos nas diversas permutas não tiveram o seu ingresso no patrimônio da pessoa jurídica registrado contabilmente, não passando a integrar o estoque de imóveis a comercializar, pois de acordo com o Livro Razão do contribuinte apenas as transações de permutas constantes no Demonstrativo Razão – Permutas Contabilizadas – Anos-Calendário 2010-2012, foram registradas na contabilidade, e mesmo assim os valores dos bens permutados não foram reconhecidos como receita.

104. Quando se verificou que os bens recebidos contratualmente como parte ou totalidade do pagamento não tiveram o seu ingresso no patrimônio da pessoa jurídica registrado contabilmente, tomou-se como válida a data de celebração dos contratos. Registre-se que mesmo os valores envolvidos nas permutas, as chamadas tornas, naqueles contratos de permuta que sequer a operação foi contabilizada pela Montana, tais tornas também não foram contabilizadas como receita, ou seja, nada era registrado contabilmente e reconhecido como receita, nem os bens recebidos em permuta e muito menos os valores relativos as tornas recebidas sobre os quais não há qualquer discussão.

Como se vê, houve outras receitas consideradas omitidas. Cabe aqui, apenas, admitir a exclusão das parcelas correspondentes ao *valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel*, no âmbito do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.

Com respeito à anotação final da Contribuinte, no sentido de que *somente os ingressos em dinheiro concorrem para a determinação do lucro presumido*, dada sua opção pelo regime de caixa, deve-se esclarecer que se sua pretensão era deslocar a receita omitida subsistente – correspondente ao excedente recebido para além do *valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel* - para momento distinto daquele consignado pela autoridade lançadora, fato é que este debate não foi suscitado ao longo do contencioso administrativo e somente poderia ser trazido a esta instância especial com o necessário prequestionamento e divergência jurisprudencial demonstrada em face de paradigmas sobre o tema.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, para excluir da apontada “omissão de receitas na venda de unidades imobiliárias” o *valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel*.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, para excluir da apontada “omissão de receitas na venda de unidades imobiliárias” o *valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel*.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca

Participei como redator designado do acórdão recorrido, em que, por entender que nas empresas que adotam o regime do Lucro Presumido, o valor do bem recebido em permuta deve ser tratado como receita e oferecido à tributação, apoiei a maioria do colegiado para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Contudo, posteriormente, veio a ser editada a Solução de Consulta COSIT nº 99, de 2024, que consolidou definitivamente o entendimento administrativo sobre a matéria, esclarecendo que o valor do imóvel recebido em operações de permuta sem parcela complementar (torna) não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins de apuração dos tributos federais pelas empresas optantes pelo lucro presumido.

Esta manifestação administrativa representa a harmonização do entendimento entre as esferas judicial e administrativa, eliminando a divergência interpretativa que anteriormente justificava posições distintas sobre a matéria.

Nesse contexto, há que se aplicar o princípio da confiança legítima, que *"leva em conta a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros"*⁸. Deriva do princípio constitucional da segurança jurídica, que impõe à Administração Tributária o dever de proteger as expectativas legítimas criadas por sua própria conduta. A proteção da confiança legítima no âmbito tributário não se limita à irretroatividade das normas, mas abrange também a estabilidade das interpretações administrativas consolidadas. O contribuinte que pauta sua conduta com base em orientações administrativas que a chancem posteriormente, tem o direito de ver respeitada essa confiança depositada na atuação estatal.

A propósito do reflexo das manifestações da administração pública na órbita dos particulares, confirmam-se as lições de Luís Flávio Neto⁹, para quem:

"Ao mesmo tempo em que a certeza do direito é fundamental, 'a interpretação é inesgotável, o que importa reconhecer que os processos de geração de sentido continuam, incessantemente'¹⁸. De um mesmo texto legislado, interpretações variadas podem dar origem a normas jurídicas diferentes. Não são raras as vezes que compreensões antagônicas são sustentadas por parte do Fisco e do contribuinte.

No âmbito do Direito tributário, o relacionamento entre a Administração Pública e o particular ganha cores ainda mais vivas, posto que rotineiro e, nos dias atuais, de intensidade elevada. Nesse ambiente, é essencial que o cidadão-contribuinte tenha condições de pautar-se de boa-fé na forma como a Administração Fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica para, assim, organizar as suas atividades e os seus investimentos, sem o risco de vir a ser tributado de forma mais severa ou mesmo punido caso adote tais diretrizes. A passagem do status de súdito para cidadão racional garante ao indivíduo o direito à previsibilidade de seus atos, de tal forma que, ao conhecer a perspectiva do Fisco sobre o Direito posto, seja possível ter segurança jurídica quanto às consequências que devem ser experimentadas a partir das condutas praticadas.

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito administrativo. 22ª ed., São Paulo: Atlas, 2009. pp. 85-86.

⁹ FLÁVIO NETO, Luís, "Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: nemo potest venire contra factum proprium", Revista Direito Tributário Atual nº 36, 2016. IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas em que muitas vezes navegam os particulares: o contribuinte passa a ter a legítima expectativa quanto à forma como a outra parte da relação jurídico-tributária deverá atuar. Sob um ponto de vista pragmático, tais atos administrados, dotados de presunção de legitimidade, têm o potencial de induzir grande parte da coletividade a adotar igual interpretação sem maiores questionamentos.

Aplicam-se, também no Direito tributário, os mesmos princípios suscitados acima, na análise de outros ramos do Direito, traduzidos em uma norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco.

O elevado grau de complexidade do Direito tributário brasileiro, contraposto ao direito fundamental à segurança jurídica, exige que se atribua relevância às interpretações manifestadas pela Administração Tributária, com a proteção da legítima confiança do contribuinte e a consequente proibição de comportamentos contraditórios pelas autoridades fiscais.

A validade, a vigência e a eficácia das normas tributárias, como bem suscita Humberto Ávila¹⁹, devem ser investigadas sob ‘perspectiva que conjugue equilibradamente o modo, o ritmo e a intensidade do exercício dos direitos fundamentais com o modo, o ritmo e a intensidade da atuação estatal’. A segurança jurídica, nessa condição de princípio-condição, torna essencial a preservação da confiança e da não surpresa quanto aos atos administrativos: ‘o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos’, afinal, ‘como os atos administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua aparência de legitimidade deve ser protegida’, leciona Ávila.

A segurança jurídica, na feliz colocação de Leandro Paulsen²⁰, representa ‘valor supremo’ do Estado Democrático, como ‘qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção’, encontrando dimensões variadas, entre as quais a ‘confiança no tráfego jurídico’, que prescreveria a proteção da boa-fé e da aparência.

A tutela da boa-fé e da legítima confiança, com a consequente proibição de comportamentos contraditórios da Administração Fiscal, também encontra fundamento no princípio da legalidade, cuja proteção se estende àqueles que utilizam o Direito como fundamento para o direcionamento de livre arbítrio que lhes é inerente²¹. Leciona Sacha Calmon Navarro Coelho²² que, ‘dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da ‘proteção da confiança’ ”.

¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, prefácio à 13. ed.

¹⁹ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no direito tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 486; 491; 765.

²⁰PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.

²¹Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no direito tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 487-95.

²²COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.

A teoria dos atos próprios (*"venire contra factum proprium"*) impede que a Administração adote posicionamentos contraditórios em situações idênticas, especialmente quando a mudança de entendimento, favorável ao contribuinte, venha a conflitar com posições anteriores da própria administração.

No caso das operações de permuta imobiliária, a edição da Solução de Consulta COSIT nº 99, de 2024, solidifica o entendimento administrativo em favor dos contribuintes. Manter exigências fiscais fundamentadas na tese contrária constituiria comportamento contraditório incompatível com os princípios da administração pública.

Por tais razões, acompanho integralmente o voto da Conselheira Relatora, conhecendo e dando provimento parcial ao recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca