



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.001020/2005-94
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.204 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente VERTICALI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil

de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

CAIO CESAR NADER QUINTELLA – Redator Designado.

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 Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por VERTICALI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-96.524, na sessão de 23 de janeiro de 2008, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ESPONTANEIDADE. Não está abrigada pela exclusão da penalidade prevista no art. 138 do CTN a entrega da declaração PAES após o início da ação fiscal.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- A CSLL, o PIS e a COFINS consideram-se incluídos no mesmo procedimento relativo ao IRPJ, independentemente de estarem mencionados no MPF.

PERMUTA DE IMÓVEIS. IN SRF Nº 107/88. O tratamento previsto na IN 107/88 pressupõe o registro contábil do imóvel recebido na permuta.

POSTERGAÇÃO- Constatado que a receita omitida num período foi oferecida a tributação em período posterior, deve ser feita a recomposição do resultado dos períodos envolvidos para verificar se ocorreu insuficiência ou postergação de tributo .

LANÇAMENTOS DECORRENTES: CSLL, PIS e COFINS. Estende-se aos lançamentos decorrentes a solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, quando tiverem as mesmas causas.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2000 (na sistemática do lucro real anual) e 2001 a 2003 (na sistemática do lucro presumido) a partir da constatação de *diversas operações em que a autuada teria agido dolosamente no intuito de (a) sonegar informações - deixando de escriturar a venda de unidades imobiliárias - e (b) realizar fraudes reiteradas - através da utilização de contratos particulares ou escrituras públicas de compra e venda de valores inferiores aos realmente praticados*. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1168/1184). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário, exonerando parcelas acerca das quais não subsiste litígio (e-fls. 1240/1255).

Os autos do processo remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fl. 1257).

Cientificada em 21/05/2010 (e-fls. 1333), a Contribuinte interpôs recurso especial em 02/06/2010 (e-fls. 1334/1383) no qual arguiu divergências admitidas/parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1467/1476, do qual se extrai:

A recorrente alega que o acórdão recorrido teria entendido que não lhe seria aplicável a IN 107/88, que trata de permuta de imóveis, mesmo diante da ausência de receita, pois ela teria optado pela tributação com base no lucro presumido nos anos calendários de 2001, 2002 e 2003.

Para demonstrar a alegada divergência, o contribuinte colacionou os seguintes trechos do paradigma e do acórdão recorrido:

Trecho do voto do acórdão paradigmático

(...) Assim, as operações de permuta só têm relevância na apuração do resultado para fins de tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, em caso de tributação pelo lucro real. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL das empresas que optam pelo lucro presumido, e a base de cálculo do PIS e da COFINS levam em consideração a receita bruta ou o

produto da venda (faturamento), que independe da forma como é feito o pagamento (em moeda ou por dação de bens).

Como a recorrente se submeteu ao lucro presumido nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, suas considerações quanto à realização de permuta, para esses períodos, são irrelevantes.(...)

Paradigma – Acórdão nº 105-16.429

Ementa

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2001, 2002 e 2003

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - LUCRO PRESUMIDO - REGIME DE CAIXA - Tratando-se de atividade de construção de imóveis para venda, em que a pessoa jurídica, devidamente autorizada pela legislação tributária de regência, adotou o lucro presumido para tributar os seus resultados e reconhece suas receitas segundo o REGIME DE CAIXA, não pode subsistir o lançamento que teve por base operações em que ocorreram, tão-somente, trocas de bens com outras pessoas jurídicas, ou entre ela e pessoas físicas.

Voto

[...]

Confrontando o voto e ementa do acórdão recorrido com os trechos do paradigma colacionados, acima, pelo recorrente, confirma-se a alegada divergência jurisprudencial, vez que, naquele, contrariamente a este decidiu-se que as operações de permuta, de que trata a IN 107/88, só têm relevância na apuração do resultado para fins de tributação, em caso de tributação pelo lucro real. Como a recorrente se submeteu ao lucro presumido nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, suas considerações quanto à realização de permuta, para esses períodos, seriam irrelevantes.

IV – Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

A Contribuinte demonstra a divergência jurisprudencial mediante reprodução dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma, e assim sintetiza o entendimento que defende, expresso no paradigma:

Resulta claro da leitura da íntegra do voto condutor do acórdão paradigma, que o mesmo consignou:

- 1) A IN 107/1988 foi convalidada pela IN 085/2000;
- 2) A IN 107/88 é aplicável a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido;
- 3) No regime de caixa, independentemente da aplicabilidade da IN 107/88, somente o recebimento de dinheiro configura o conceito de receita para fins de tributação;
- 4) Tendo a tributação pelo lucro presumido, cuja base de cálculo é a receita auferida, não há incidência sobre as trocas de bens (permutas);
- 5) Relativamente às operações em que houve permuta de terrenos por unidades imobiliárias a serem construídas, estamos diante de aquisições, e não de alienações.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido.

Os autos foram remetidos à PGFN em 16/10/2015 (e-fls. 1477), e retornaram em 22/10/2015 com contrarrazões (e-fls. 1478/1484) nas quais a PGFN expõe:

A Instrução Normativa SRF nº 107/88, de 14 de junho de 1988 “dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis”. Estabelece

benefício fiscal que permite deduzir do resultado da venda valor de imóvel(is) recebido(s) em pagamento.

Para que seja aplicada a citada IN devem ser observados alguns pressupostos, quais seja, só é cabível para o IRPJ e CSLL; alcança exclusivamente períodos em que a tributação segue a sistemática de apuração pelo lucro real e incide tão-somente sobre o valor de imóveis recebidos em permuta.

Assim, conclui-se que os valores de imóveis permutados não possuem respaldo legal para deduzir o montante da receita bruta, para fins de quantificação da base de cálculo de PIS e Cofins, tampouco para a determinação do lucro presumido, sobre o qual vai incidir o IRPJ e a CSLL.

Com efeito, a recorrente se submeteu à tributação do IRPJ e CSLL pelo regime do lucro real apenas no ano-calendário 2000, relativamente aos períodos de apuração dos tributos lançados. Em 2001, 2002 e 2003, optou pela sistemática de tributação com base no lucro presumido, o que a exclui dos benefícios da IN SRF nº 107/88.

Ademais, adotamos como fundamento as palavras proferidas pela Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no voto condutor do acórdão recorrido, segundo as quais, para fins de inaplicabilidade da IN 107/88, considerou-se a submissão da recorrente ao lucro presumido e o fato de que o tratamento previsto na IN 107/88 pressupõe o registro contábil do imóvel recebido na permuta. Seguem:

[...]

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A matéria em litígio já foi decidida por este Colegiado na sessão de julgamento de 10 de setembro de 2019¹. Reafirma-se, aqui, o entendimento expresso pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.363, que adota 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).

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia 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, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado)

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 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*).

Tais fundamentos validamente infirmam a argumentação do paradigma invocado pela Contribuinte e que se pautava na aplicabilidade, ao menos em parte, 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, diversamente do consignado no paradigma, embora a sistemática lá exposta enseje a não tributação do resultado na hipótese de permuta, assim o faz por supor a receita equivalente ao custo, e esta lógica é 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 presta-se, 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.

Acrescente-se, em razão dos debates entabulados na sessão de julgamento, que a interpretação aqui firmada não pode 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, importa esclarecer 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 deverá ter seu lucro tributado também nestes dois momentos.

Quanto a este segundo ponto, aliás, importa mencionar 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 aqui afirmada, 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)²; 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”)³ 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):

² Da Troca ou Permuta - Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

³ 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.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
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.

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, **auferir 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 nº 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 indubitável 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.

[...]

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Edeli Pereira Bessa, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, agora admitido para julgamento, referente à tributação, sob a sistemática do Lucro Presumido, do valor de imóveis recebidos em operações de permuta realizadas pela Contribuinte nos períodos colhidos na Autuação.

Registre-se que tal tema vem, agora, para a apreciação dessa C. 1ª Turma da CSRF nos termos da admissão do Recurso Especial (*vide* r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.467 a 1.476), desvinculado e *livre* de questões de fatos e peculiaridades circunstanciais do presente feito, limitando-se apenas à questão de Direito em torno da tributação da permuta imobiliária.

Este Conselheiro já teve a oportunidade de apreciar e decidir sobre essa mesma matéria, na condição de Relator, no v. Acórdão nº 1402-002.874, publicado em 11/06/2018, posteriormente complementado pelo v. Acórdão nº 1402-003.585, publicado em 01/02/2019, ainda no âmbito da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF.

Naquela outra contenda, a Autuação teve como base o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014, que expressamente, no âmbito da Receita Federal do Brasil, tratou da tributação da permuta de imóveis por empresas que exerçam atividades imobiliárias e sejam optantes pela tributação com base no lucro presumido – que restou declarado ilegal em voto vencido por qualidade.

Porém, fica claro que o tema de Direito é exatamente o mesmo, apenas tendo sido lavrado o Auto de Infração sob apreciação neste feito antes da edição do mencionado Parecer Normativo COSIT nº 9/2014, o qual nada mais faz além de analisar a mesma Legislação envolvida nesta demanda.

Igualmente frise-se, desde já, que entende-se que todo o debate sobre o alcance, a abrangência e a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 107/88, assim como a natureza e os efeitos da Instrução Normativa SRF nº 104/88, são dispensáveis para a derradeira resolução jurídica do tema.

Pois bem, o entendimento defendido pela Fazenda Nacional para justificar a tributação das permutas imobiliárias (independentemente da existência de *torna*), realizadas por contribuinte optante pelo regime do Lucro Presumido – o mesmo adotado no voto da I. Relatora e no v. Acórdão ora recorrido – tem como cerne a premissa e consideração primordial de que é irrelevante para o Lucro Presumido qualquer *dispendio*, sejam custos ou despesas, da empresa no desenvolvimento das suas atividades, sendo apenas as *contraprestações* percebidas pelos imóveis entregues a terceiros objeto da apuração do lucro tributável sob essa *presunção*, de modo que o valor da unidade imobiliária entregue em *troca* da outra recebida não pode ser desconsiderado ou mesmo descontado na determinação da base de cálculo.

Inicialmente, sob um olhar bastante amplo do tema, é necessário considerar que o regime de tributação pelo Lucro Presumido é simplificado, fazendo parte do corolário da *praticabilidade fiscal* implementado há décadas no sistema tributário nacional.

Tal sistemática oferece ao contribuinte a possibilidade de substituir a apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL por um coeficiente *ficício*, aplicável sobre sua receita bruta. E, uma vez ocorrida a tributação sobre tal dinâmica, ela é absoluta e definitiva. Não poderia o contribuinte demonstrar que seu lucro foi efetivamente menor, visando à redução ou ao reembolso do valor dos tributos pagos, sendo necessário cambiar a opção, efetivada nos períodos seguintes.

Contudo, a *ficção jurídica* contida em tal dinâmica simplificada cinge-se apenas à apuração da base de cálculo, não se estendendo aos princípios informadores, às normas gerais e aos demais conceitos legais que disciplinam e constroem a regulamentação jurídica da tributação das pessoas jurídicas no Brasil.

Como visto, o entendimento da Administração Tributária acaba por criar uma dinâmica dúplice em relação à tributação do negócio permuta imobiliária: a operação é tributada no regime do Lucro Presumido, incluindo integralmente o valor dos bens trocados, ainda que de mesma monta, e, no regime do Lucro Real, apenas tributa-se a eventual diferença positiva, ajustada por meio do pagamento de *torna*.

Tal ocorrência dá-se na medida em que se utiliza um prisma isolado, exclusivamente contábil, para se *dissecar* o instituto de Direito Civil da Permuta, permitindo, então, observar de maneira descontextualizada o valor do bem entregue, reduzindo-o a um mero e ordinário *dispendido* – que, como já dito, não pode ser considerado na apuração do Lucro Presumido.

Assim, essa oneração discrepante do mesmo negócio jurídico tem como base *ficção jurídica*, a qual acaba por justificar a obrigação de tributar o valor total do imóvel recebido em permuta, sem *torna*, naquela dinâmica simplificada de apuração.

A situação (valer-se de *ficção* ou *presunção absoluta*⁴ para dar margem a obrigação tributária) é inaceitável, sendo fortemente rechaçada pela própria doutrina especializada quando esclarece o alcance da *praticabilidade tributária*, como versa a Min. Regina Helena Costa⁵ em sua célebre obra:

Com efeito, se indubitoso **constituir a presunção ferramenta de manejo indispensável com vista a possibilitar a execução da lei tributária**, ensejando a facilitação da arrecadação mediante a redução da complexidade da realidade fática, exatamente por isso **seu emprego exige cautela, de modo a não se perpetuar ofensa injustificável a essa mesma realidade**.

Pelo quê forçoso concluir que o direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.

(...)

Não se olvide, no entanto, a advertência formulada por Perez de Ayala reconhecer que "a existência de ficções de direito na definição legal dos elementos do fato imponible, dos sujeitos passivos tributários e das bases imponíveis pode ter graves inconvenientes para a realização do princípio da capacidade contributiva (...)".

A nosso ver, diante de nosso ordenamento jurídico, a conclusão há de ser mais veemente. Com efeito, prestigiando o direito tributário os princípios da realidade ou da verdade material e da capacidade contributiva, inviável torna-se o emprego, pelo legislador, de ficções, nessa seara, para a criação de obrigações. Em outras palavras, pensamos que, justamente por sua absoluta falta de conexão com a realidade - já que se refere a fato improvável ou mesmo inexistente -, a ficção não pode ser empregada para tal fim. (*destacamos*)

Não se pode, por meio de ficção, tratar como rendimento os resultados e os efeitos de instituto jurídico, típico e próprio, que não revela qualquer acréscimo patrimonial, provento ou produto de capital e trabalho. O percentual de *presunção* tem sua aplicação legalmente limitada a elementos que exprimam renda, relacionados aos *atos jurídicos* tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

Um imóvel é entregue pelo contribuinte permutante e outro é recebido em substituição, instantaneamente, dentro de total *reciprocidade*, neutra, intrínseca e indissociável da natureza e do aperfeiçoamento de um contrato/negócio de Direito Civil individual, não podendo haver tratamento jurídico-tributário *isolado* dos valores (de igual monta) dos imóveis envolvidos, equipando-os, de forma desconexa e economicamente descontextualizada, a ordinárias *despesa/custo* e *receita* da atividade operacional - valendo-se apenas da ciência contábil para tal *fracionamento*.

⁴ "Aliás, ao menos em matéria tributária não vislumbramos utilidade em criar duas categorias distintas, ficção e presunção absoluta, pelo simples fato de que não encontramos, no direito positivo, regimes jurídicos distintos aplicáveis a cada uma destas categorias."

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 152.

⁵ Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo : Malheiros Editores, 2007. pp. 167/169.

Posto isso, uma vez que a premissa primordial para determinar a obrigação de se tributar permutas de imóveis de igual valor parte de uma *ficção* empregada na apuração do Lucro Presumido, ignorando o conceito legal de renda veiculado no art. 43 do CTN, já poder-se-ia, aqui, fundamentar sua improcedência.

Mas, dando continuidade a essa mesma linha de exposição, independentemente da utilização de *ficções*, como já comentado, o próprio conceito de permuta, de existência milenar, exprime um negócio de *troca*, que na sua própria natureza depreende-se *equivalência e neutralidade* econômica.

Ainda que no Código Civil de 2002 o Legislador tenha determinado que *aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda*, tal remissão por técnica legislativa de *aplainamento* de regulamentação não pode - de forma alguma - permitir a *confusão* entre dois institutos distintos de Direito Civil.

Frise-se aqui que o art. 224 do RIR/99 traz a definição de *receita bruta* para a composição da base de cálculo do IRPJ dentro do regime do Lucro Presumido, sendo tal dispositivo uma *regra geral*. Mas, em relação às atividades imobiliárias, o art. 227 do mesmo Regulamento (correspondente ao art. 30 da Lei nº 8.981/95) se apresenta como norma especial, delimitando, definitivamente, a *receita bruta imobiliária*, aplicável ao caso tratado, inclusive por força de previsão expressa do art. 15 da Lei nº 9.249/95:

*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 imobiliárias vendidas.***

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. (destacamos)

É certo que o dispositivo versa sobre o produto de vendas, nada tratando sobre permutas.

Por sua vez, equiparar o produto de uma venda, comercial e operacionalmente procedida dentro de um fluxo de *entradas e saídas*, ao recebimento determinado bem, em operação instantânea de *troca* por outro de igual valor, acaba por deformar e alargar o conceito legal desse instituto, estendendo a tributação da receita percebida com vendas ao valor dos imóveis recebidos em permuta.

Sem qualquer sombra de dúvida, são institutos distintos.

Confira-se a definição de De Plácido e Silva⁶ acerca de tal figura e a sua lição sobre a distinção entre *venda* e *permuta*:

PERMUTA. Derivado de *permutar*, do latim *permutare* (permutar, trocar, cambiar), na significação técnica do Direito exprime o contrato, em virtude do qual os contratantes *trocam* ou *cambiam* entre si coisas de sua propriedade.

(...)

Na venda há um preço. Na permuta, a troca de valores é firmada na sua equivalência, pelo que dela se exclui qualquer obrigação que resulte na entrega de soma em dinheiro.

Bem claro está, pois, o conceito, em virtude do qual se verifica que uma coisa é permutar e outra é comprar e vender.

(destacamos)

E tanto assim é que, esse mesmo Legislador civil alocou as disposições sobre esses negócios em Capítulos diferentes do Título IV do Código Civil (*venda* no Capítulo I e *permuta* no Capítulo III).

Ora, se trata-se de institutos legais idênticos, razão não haveria para dispor sobre eles, separadamente, no mesmo compêndio. Ou então, deveria existir dispositivo que expressamente afirme tratar-se da mesma figura de Direito, levando (nesse caso hipotético) à conclusão inafastável que *permuta* e *venda* são mero sinônimos.

Como anteriormente já defendido por este Conselheiro em outras manifestações, a interpretação que pressupõe existência de *equivoco* do Legislador e, principalmente, a existência de conteúdo inútil no texto legislativo, mostra-se logicamente improcedente, dentro da análise da dinâmica entre as normas de um dado sistema jurídico.

E ainda, essa regulamentação coincidente desses institutos – distintos - pelo Direito Civil restringe-se ao universo de Direito Privado, não podendo valer-se o Direito Público, especificamente o ramo do Direito Tributário, de tal opção legislativa de equiparação de tratamento na esfera civil para promover a *fusão* ou a *equiparação total* de seus conceitos para fins de incidência tributária, em total conflito com aquilo disposto nos arts. 108, §1º, 109 e 110 do CTN⁷.

⁶ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro : Forense, 2007, s.v. permuta.

⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

A opção de equiparar tratamentos legislativos de um objeto em determinada esfera não se confunde com *fusionar*, suprimir ou mesmo excluir conceitos e institutos distintos de Direito.

É certo que *permuta* exprime neutralidade entre valores transacionados. Exatamente por isso que fala-se em *permuta com torna*, destacando-se daquele conceito neutro a parcela que representa efetivo desentorno de valoração e, conseqüentemente, o acréscimo econômico na transação, que exprime receita e renda.

Quando da sua ocorrência concreta, e diante das ferramentas da regulamentação contábil, pode e deve ser confirmada tal equivalência valorativa entre os bens para a legítima constatação de ocorrência de *permuta* – tributando-se eventual excedente que possa se revelar.

O que não pode prevalecer é entendimento generalista, no qual se considera o valor integral dos bens de quaisquer permutas imobiliárias ocorridas como receita tributável, em clara afronta ao conceito de *receita bruta imobiliária*, insculpido no art. 227 do RIR/99. Logicamente, assim, não há de falar sobre a incidência de Contribuição ao PIS ou COFINS.

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

A disponibilidade da efetiva renda apenas ocorrerá quando da venda, definitiva, do imóvel recebido.

Contrario sensu, se for tributada a simples operação de permuta de imóvel e, posteriormente, também se tributar a venda desse mesmo imóvel recebido em *troca*, fica clara a dupla oneração de apenas uma transação mercantil.

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

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

Nesse sentido, são estas as lições do Prof. Ricardo Lacaz Martins⁸, sobre esta precisa questão:

A tributação presumida incide sobre a receita recebida, assim se considerada a permuta recebida como receita para efeito do LP [*Lucro Presumido*] o contribuinte acabaria por arcar com uma dupla imposição sobre o mesmo negócio realizado, pois deveria recolher o imposto quando do recebimento dos imóveis em permuta e, posteriormente, quando da sua alienação.

(...)

Se a lei faz referência ao montante recebido por unidades vendidas, então, não haveria que se cogitar que a permuta configure receita bruta para fins tributários (ainda que contabilmente devesse registrar como tal depois da Lei nº 11.638/2007). Inclusive o art. 30 da Lei nº 8.981/95, base legal do art. 227 do RIR, aplica-se tanto ao lucro real quanto ao lucro presumido.

Aproveitando o ensejo das lições do Professor citado, diga-se que as regras da ciência contábil, *per si*, não podem ampliar ou inovar sobre a materialidade da incidência tributária, rigidamente delimitada em Lei, bem como, *in casu*, os fatos tributários colhidos na presente demanda ocorreram anteriormente à vigência da Lei nº 11.638/2007, da Lei nº 11.941/2009 e da Lei nº 12.973/2014.

Por fim, tem-se que o Poder Judiciário já vem se manifestando sobre o tema, como primeiro se ilustra com o v. Acórdão prolatado pela C. 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem, na Apelação (Remessa Necessária) nº 5000704-14.2017.4.04.7200/SC, proferido em 06/09/2017:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. CSLL. PIS E COFINS. PERMUTA DE IMÓVEIS. INEXIGIBILIDADE.

1. O valor decorrente do recebimento de imóveis dados como parte do pagamento nas operações de permuta de imóveis não se enquadra no conceito de receita bruta.

2. Não há justificativa para a inclusão destes valores na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

3. Somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ, pelas empresas optantes pelo lucro presumido. Precedentes desta Corte.

(...)

⁸ Tributação da Renda Imobiliária. São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 195/197.

Assim, a base de cálculo do IRPJ e CSLL, para as pessoas jurídicas que exploram 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, optantes pelo lucro presumido, é determinada através de percentuais fixados em lei, de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida nos casos de **atividade imobiliária** (Lei n.º 9.249/95, artigos 15 e 20). **Já a receita bruta desta atividade compreende o montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei n.º 8.981/95, artigo 30).**

Prosseguindo, releva esclarecer que se considera 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, denominada "torna".

Nesse cenário, a Receita Federal do Brasil tem adotado o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT n.º 9/2014, lastreado no artigo 533 do Código Civil Brasileiro, equiparando os procedimentos de permuta de bens imóveis a duas operações simultâneas de compra e venda e, assim, considerando que o ingresso de bens imóveis em operações de permuta, com ou sem "torna", constitui receita bruta e sujeita-se, portanto, à tributação.

Entendo, contudo, que a mera previsão de aplicação das disposições de compra e venda à permuta/troca pela legislação civil não se mostra suficiente a ensejar que nos negócios jurídicos de permuta, sem torna, ou seja, sem complemento em dinheiro, haja receita para fins de tributação.

Na realidade, na operação de permuta haverá apenas uma substituição de ativos, o que evidentemente de modo algum caracteriza o conceito de receita, na medida em que nem todo o ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se amolda a esse conceito. Vale ressaltar que, ao se falar em receita, pressupõe-se o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão da celebração de negócio jurídico.

Portanto, somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ pelas empresas optantes pelo lucro presumido respeitando-se o princípio da capacidade contributiva, na medida em que não há ingresso financeiro na operação de permuta, ou melhor, há apenas uma troca de ativos.

Neste sentido, aliás, é o entendimento já consolidado no âmbito deste Regional, consoante precedentes que passo a colacionar:(...)

Em suma, não há falar em violação à sistemática da tributação do lucro presumido, na medida em que tal está sendo rigorosamente observada, consoante acima explanado. **O que ocorre, por outro lado, é que não se amolda ao conceito de receita bruta a mera substituição de ativos que ocorre nas operações de permuta em que não há a compensação financeira conhecida por "torna". Não se cogita, de outro lado, de ofensa ao disposto no artigo 533 do Código Civil, porquanto não se está com o entendimento ora adotado afirmando que não se aplique às trocas ou permutas as disposições que regulamentam os procedimentos de compra e venda, mas tão-somente se afirma que tal aplicação não é suficiente para gerar, no campo da tributação, os efeitos que a Receita Federal pretende aplicar, porquanto não há autorização para que, uma vez mais, se considere receita bruta aquilo que é, em verdade, mera substituição de ativos.** (destacamos)

E, pouco depois de tal *precedente*, a C. Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, por meio do julgamento do REsp 1.733.560/SC, de relatoria do Exmo. Min. Herman Benjamin, publicado em 21/11/2018, endossou a mesma posição sobre impossibilidade de tributação das permutas imobiliárias no regime do Lucro Presumido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TROCA DE IMÓVEIS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE LUCRO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM A COMPRA E VENDA. ESFERA TRIBUTÁRIA. EXEGESE CORRETA DO TRIBUNAL DE ORIGEM. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC.

1. A parte recorrente sustenta que o art. 1.022, II, do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assim, é inviável o conhecimento do Recurso Especial nesse ponto, ante o óbice da Súmula 284/STF.

2. A indicada afronta ao art. 521 do CCom; aos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998; aos arts. 224, 518 e 519 do Decreto 3.000/1999 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. A Corte a quo interpretou corretamente o art. 533 do CC, porquanto 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. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro *Imposto sobre a Renda*, ed. Malheiros, 2ª edição, pag.45, para quem “renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente predeterminadas.”

4. O dispositivo em comento apenas salienta 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.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, não provido. (destacamos)

Posto isso, é certa a improcedência do crédito tributário ora exigido da Contribuinte autuada, no que tange às permutas procedidas.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, para cancelar as exações tributárias referentes às operações de permuta imobiliária praticadas.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella