

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# Reflexões sobre o Imposto de Renda nas Operações de Permuta

Alexandre Naoki Nishioka

*Professor Doutor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP.  
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-graduação da Faculdade de Direito da Faap. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Conselheiro da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Advogado.*

Suzana Soares Melo

*Professora de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-graduação da Faculdade de Direito da Faap. Doutoranda em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela Furb/SC. Especialista em Gestão Tributária pela Fipecafi/SP. Advogada.*

## Resumo

Este artigo tem por objetivo o exame da tributação sobre a renda nas operações de permuta. Partindo da análise das notas características do contrato de troca, que pressupõe a alteração recíproca de posições patrimoniais que se equivalem, empreendem os autores o exame da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, em especial para o fim de determinar se o tratamento conferido às permutas entre unidades imobiliárias, não submetidas à tributação sobre o ganho de capital, também se aplica à permuta dos demais bens e direitos.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, imposto de renda, ganho de capital, permuta, bens imóveis.

## Abstract

The present article aims to examine taxation over income derived from exchange operations. Analyzing the main characteristics of the exchange contract, which implies mutual alteration of equivalent equity positions, the authors investigate income tax's event of levy, especially to determine if the regime applied to exchanges between real estate properties, not subjected to taxation over capital gains, also applies to exchanges of other assets and rights.

*Keywords:* Tax Law, income tax, capital gains, exchanges, real estate properties.

## 1. Introdução

Considerado o contrato mais antigo no mundo, a permuta exerceu papel fundamental no desenvolvimento da civilização.<sup>1</sup> Mesmo após o advento da moeda

<sup>1</sup> Nesse sentido, entre outros: D'AMELIO, Mariano; e FINZI, Enrico. *Codice Civile: libro delle obbligazioni*. V. II, parte I. Florença: G. Barbèra, 1948, p. 142; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições*

cunhada, em que adquire grande relevo o contrato de compra e venda, permanece a troca como importante instrumento jurídico do qual dispõem as partes,<sup>2</sup> possibilitando a recíproca transferência da propriedade de bens ou direitos.

Embora os contratos de compra e venda e de permuta apresentem simetria de tratamento à luz do Direito Civil, para o Direito Tributário há especificidades que não podem ser desconsideradas, aplicando-se-lhes regimes jurídicos distintos.<sup>3</sup> Se é certo, por um lado, que a compra e venda pode gerar ganho de capital tributável pelo Imposto sobre a Renda, na permuta de bens há controvérsias acerca da sua configuração, o que demanda uma análise mais acurada dos seus contornos.

Principal vetor do debate, a Instrução Normativa nº 84/2001 - assim como a anterior Instrução Normativa nº 107/1988 - exclui da tributação somente os “ganhos de capital” decorrentes das permutas sem torna entre unidades imobiliárias. Impõe-se, assim, o seguinte questionamento: haveria, diante de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, um tratamento tributário diferenciado entre a permuta de bens imóveis e a de bens móveis ou direitos? Em outras palavras, somente as permutas de bens imóveis estariam abrangidas pela não tributação a que alude a citada instrução normativa?

Diante desse quadro, propõe-se desenvolver, neste estudo, uma breve análise dos caracteres definidores do contrato de permuta para, em um segundo momento, proceder-se ao exame do sistema jurídico de tributação sobre a renda, com ênfase à tributação do ganho de capital. Com tais subsídios, buscar-se-á uma resposta acerca do tratamento tributário conferido às permutas de direitos e de bens, sejam eles móveis ou imóveis, no Direito brasileiro.

## 2. O Contrato de Permuta

O contrato de permuta encontra previsão expressa no Código Civil de 2002, o qual estabelece que à troca se aplicam as disposições referentes à compra e venda, guardadas apenas as peculiaridades em relação ao rateio das despesas relativas ao instrumento de troca e a anulabilidade da permuta de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem os devidos consentimentos.<sup>4</sup>

*de Direito Civil: contratos*. V. III. 11<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 199-200; PODESTÁ, Fábio. “Troca ou permuta”. In: HIRONAKA, Giselda M. F. Novaes (orient.). *Direito dos contratos*. V. 3. São Paulo: RT, 2008; e SOUZA, Sylvio Capanema de. *Comentários ao novo Código Civil: das várias espécies de contrato: da troca ou permuta: do contrato estimatório: da doação: da locação de coisas*. V. VIII (arts. 533 a 578). Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 4-6.

<sup>2</sup> “Pourtant, l'échange présente en pratique des signes incontestables de vitalité; dans les magasins de nos villes, des affiches font savoir aux clients que les commerçants sont prêts à tout achat ou échange de marchandises. (...) Délaissant le domaine du classique droit civil, le contrat d'échange a trouvé de nouvelles applications en droit commercial; c'est ainsi que le législateur voyant par là un moyen d'accroître la confiance des épargnants a instauré le mécanisme des obligations échangeables, de même que sont apparues des offres publiques d'échange calquées sur les offres publiques d'achat. D'une désuétude apparente, l'échange semble un contrat d'avenir et porteur de promesses dans de nombreux domaines.” (SOUSI-ROUBI, Blanche. “Le contrat d'échange”. *Revue trimestrielle de Droit Civil* nº 2. Ano 77, abril/junho de 1978, p. 258)

<sup>3</sup> Nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, muito embora os princípios de direito privado delimitem a definição, o conteúdo e o alcance dos seus institutos, não se aplicam para a definição dos respectivos efeitos tributários.

<sup>4</sup> “Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações: I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas

A doutrina ocupou-se em conceituar referido instituto, apresentando como núcleo comum a ideia de troca de posições patrimoniais equivalentes.

Segundo a clássica lição de Ludwig Enneccerus, que foi professor da Universidade de Marburg, na Alemanha, a permuta pode ser definida como a troca de um bem ou direito por outra contraprestação não pecuniária, também consistente em um bem ou direito.<sup>5</sup>

Na doutrina italiana, Mariano D'Amelio e Enrico Finzi bem observam que a permuta tem por objeto a transferência recíproca de propriedade de bem ou direito, de um contratante a outro.<sup>6</sup>

Analisando o instituto no Direito francês, François Collart Dutilleul e Philippe Delebecque de igual modo salientam que a troca implica uma dupla transferência de bens permutáveis.<sup>7</sup>

No Direito brasileiro, Clóvis Beviláqua qualifica a troca ou permuta como “o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra, que não seja dinheiro”.<sup>8</sup>

Outra não é a lição de Arnaldo Wald, para quem a troca ou permuta é “a transferência da propriedade do bem de um permutante ao outro e a simultânea transferência de outro bem do segundo ao primeiro”.<sup>9</sup>

Como se vê, a permuta é a mera troca de patrimônio, sendo-lhe a reciprocidade elemento essencial, por meio da qual cada contratante se obriga a entregar ao outro o bem ou direito que lhe pertence, alterando-se as posições patrimoniais.

Tal troca poderá se dar entre bens, móveis ou imóveis, entre direitos, ou entre bens e direitos.<sup>10</sup> O fato de se permutar um bem móvel por outro bem móvel, um bem móvel por um imóvel, um bem imóvel por outro igualmente imóvel, um direito por outro direito ou, ainda, um direito por um bem, seja ele móvel ou imóvel, não lhe altera as características típicas de um contrato de permuta.

com o instrumento da troca; II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.”

<sup>5</sup> “También en la permuta se promete una cosa o un derecho a cambio de una contraprestación, pero ésta no consiste en dinero, sino en otra cosa o en un derecho.” (ENNECCERUS, Ludwig. *Derecho de obligaciones*. Tomo II. V. II. 2ª ed. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1966, p. 109)

<sup>6</sup> “La permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro.” (D'AMELIO, Mariano; e FINZI, Enrico. *Op. cit.*, nota 1, p. 145)

<sup>7</sup> “L'échange donne lieu à un double transfert de droits sur les choses échangées.” (DUTILLEUL, François Collart; e DELEBECQUE, Philippe. *Contrats civils et commerciaux*. 2ª ed. Paris: Dalloz, 1993, p. 436).

<sup>8</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. V. IV. 10ª ed. São Paulo: Paulo de Azevedo Ltda., 1955, p. 269.

<sup>9</sup> WALD, Arnaldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 47.

<sup>10</sup> A doutrina não diverge a esse respeito: GOMES, Orlando. *Contratos*. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 326-327; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op. cit.*, nota 1, p. 201. DINIZ, Maria Helena. *Tratado teórico e prático dos contratos*. V. 2. 4ª ed., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 33; PODSTÁ, Fábio. *Op. cit.*, nota 1, p. 268; GOMES, Luiz Roldão de Freitas. *Contrato*. 2ª ed., atual. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2002, p. 225; GONÇALVES, Carlos Alberto. *Direito Civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. V. 3. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 271-272; SOUZA, Sylvio Capanema de. *Op. cit.*, nota 1, pp. 10-11; ENNECCERUS, Ludwig. *Op. cit.*, nota 5, p. 109; D'AMELIO, Mariano; e FINZI, Enrico. *Op. cit.*, nota 1, pp. 147-148; SOUSI-ROUBI, Blanche. *Op. cit.*, nota 2, pp. 268-269; e DUTILLEUL, François Collart; e DELEBECQUE, Philippe. *Op. cit.*, nota 7, pp. 436-437.

No que concerne ao equilíbrio econômico entre a prestação e a contraprestação, entende-se que os objetos de troca devem possuir valores de certo modo equivalentes, não se impondo, contudo, sua identidade, o que inviabilizaria, na prática, o instituto em questão.<sup>11</sup> Em última análise, deve-se proceder ao exame da causa do negócio jurídico, a fim de se verificar o tipo negocial,<sup>12</sup> se de verdadeira permuta ou se de contrato de compra e venda.

A permuta pode ser realizada, ainda, com o pagamento de parcela complementar em dinheiro, a denominada torna, a qual não descaracteriza o contrato de troca desde que a ele se atrele uma causa, não sobressaindo o valor da prestação pecuniária sobre a coisa a ponto de lhe tornar mero acessório à compra e venda.<sup>13</sup>

### 3. A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda

Como se sabe, é da Constituição que se extraem as materialidades possíveis para a instituição dos tributos.<sup>14</sup> E o art. 153, III, da Carta Magna<sup>15</sup> outorga à União, nesse sentido, a competência para instituir o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.

Bem afirma José Artur Lima Gonçalves que há, na própria Constituição, um conceito pressuposto de renda e proventos de qualquer natureza, sob pena de se legar ao legislador infraconstitucional a tarefa de definir o conteúdo das normas atributivas de competência.<sup>16</sup> Nas palavras do autor, o vocábulo “renda”, em seu sentido amplo, pode ser entendido, a partir do texto constitucional, como “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”.<sup>17</sup> Ínsita nessa noção é a ideia de

<sup>11</sup> Nesse mesmo sentido: SOUZA, Sylvio Capanema de. *Op. cit.*, nota 1, p. 8.

<sup>12</sup> Como bem afirma Heleno Taveira Tôrres, “a ‘causa’ sublima-se como um dos conceitos mais importantes da teoria do negócio jurídico”, constituindo-se, inclusive, como “critério de qualificação do tipo negocial ou da modalidade atípica” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 143).

<sup>13</sup> Importa verificar, assim, se o verdadeiro objeto do contrato é a transferência recíproca da titularidade de um determinado bem. Mariano d’Amelio e Enrico Finzi, ao salientarem, à luz do Código Civil italiano, as notas distintivas entre a permuta e a compra e venda, asseveram: “La differenza fra i due contratti resta così delimitata solo ao giuoco dei corrispettivi, che nella permuta sono vicendevolmente costituiti da cose o da diritti. Un perfetto, materiale rapporto di scambio, pertanto, o baratto di beni oggettivi, secondo il reciproco interesse delle parti, di cedere beni di cui si abbia disponibilità oltre il bisogno per averne altri che soddisfino direttamente particolari bisogni proprii. (...) Salvo che la disparità delle cose scambiate sia di tale entità da doversi ricorrere ad importanti rifatte, che ne superino il valore: nel qual caso, per il noto criterio della prevalenza, il negozio misto che ne risulta sarà soggetto piuttosto alle regole della compravendita, a meno che, per determinati effetti, non se ne possa scomporre la struttura con riferimento a questo od a quell’aspetto della complessa contrattazione.” (D’AMELIO, Mariano; e FINZI, Enrico. *Op. cit.*, nota 1, p. 147)

<sup>14</sup> Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 581.

<sup>15</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza (...).”

<sup>16</sup> “Não há outra solução lógico-sistemática para a questão. Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.” (GONÇALVES, José Artur Lima Gonçalves. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 179)

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 179.

que, para haver renda, deve haver *acrécimo patrimonial*, entendido, como afirma o autor, “como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza - o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) - ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito”.<sup>18</sup>

O Código Tributário Nacional, ao definir as normas gerais sobre o poder de tributar, estabelece em seu art. 43,<sup>19</sup> em consonância com o conceito pressuposto de renda, que o imposto em exame tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de *proventos de qualquer natureza*, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Vê-se, com base no citado dispositivo legal, que o legislador pátrio adotou tanto a teoria da fonte, segundo a qual “renda” é o produto periódico de uma fonte permanente, como também a teoria do acréscimo patrimonial, em virtude da qual são tributados, igualmente, os ganhos de capital não decorrentes de uma fonte fixa de riqueza.<sup>20</sup>

Distinguindo-se as noções de renda propriamente dita e de ganho de capital, ambos albergados pelo gênero *renda*, a doutrina nacional e internacional chegou a aludir às diferenças entre a árvore e seus frutos: o aumento do valor da árvore (mais-valia do capital) não se confunde com o aumento da quantidade de frutos (aumento da renda em sentido estrito). Trata-se da denominada *Fruit and Tree Doctrine*, entre outros difundida, no Brasil, por Tullio Ascarelli, Rubens Gomes de Sousa e João Batista Pereira de Almeida Filho.<sup>21</sup>

Os ganhos de capital, de qualquer modo, encontram-se compreendidos no conceito de renda *lato sensu* e, mais especificamente, no conceito de “proventos de qualquer natureza”, representando um acréscimo patrimonial.<sup>22</sup>

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 190.

<sup>19</sup> “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (...) I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (...)”

<sup>20</sup> Neste sentido, vale conferir as lições de Alcides Jorge Costa: “Com esta fórmula, o CTN não deixa dúvidas sobre a possibilidade de a lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais não resultantes da poupança da renda, ou seja, os ganhos de capital. Ao mesmo tempo, faz uma distinção entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial. A primeira fórmula atende à teoria da fonte, a segunda à teoria do acréscimo patrimonial, mas de modo original, uma vez que, na doutrina do acréscimo patrimonial este é renda e não alguma coisa diferente.” (COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de renda tributável”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994)

<sup>21</sup> ASCARELLI, Tullio; SOUSA, Rubens Gomes de; e ALMEIDA FILHO, João Batista Pereira de. *Lucros extraordinários e imposto de renda*. São Paulo: Livraria Martins, 1944, p. 103, *apud* TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 18.

<sup>22</sup> Corroborando esse entendimento: TILBERY, Henry. *Op. cit.*, p. 78, nota 21. A propósito, Rubens Gomes de Sousa, então relator da comissão que projetou a reforma tributária e o Código Tributário Nacional, relata haver, inclusive, apresentado proposta de substituição do termo “proventos de qualquer natureza” pela expressão “ganho de capital”, o que não obteve acolhida, mantendo-se a referência à expressão já consagrada “proventos de qualquer natureza” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3: Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 276).

Para se aferir o alcance da expressão “ganho de capital” em relação à permuta de bens ou direitos, há que se perquirir acerca da definição dos conceitos de aquisição de “disponibilidade econômica” ou “jurídica” a que alude o mencionado art. 43 do Código Tributário Nacional, sem descurar do conceito de “acréscimo patrimonial”.<sup>23</sup>

O vocábulo “disponibilidade” encontra-se atrelado à noção de propriedade, sendo, em verdade, um atributo próprio a este instituto jurídico. Apenas pode dispor de algo aquele que possui a sua propriedade.<sup>24</sup> Com efeito, no caso da simples posse, por exemplo, não há uma faculdade de disposição da coisa, mas, apenas, do exercício do seu uso ou gozo.<sup>25</sup> Nos termos postos por Caio Mário da Silva Pereira, a faculdade de dispor “é a mais viva expressão dominial, pela maior largueza que espelha”.<sup>26</sup>

Mas o Código Tributário Nacional, ao tratar da renda e dos proventos de qualquer natureza, alude, ainda, à expressão “disponibilidade econômica” ou “jurídica”, tema tormentoso sobre o qual ainda não há, até o momento, consenso doutrinário.

De uma análise de cunho histórico-evolutivo, depreende-se que o Anteprojeto do Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Sousa,<sup>27</sup> teve especial inspiração no Código Tributário alemão de 1919, fundado em uma concepção idealizada por Enno Becker, em que há nítida prevalência dos aspectos econômicos sobre os jurídicos no tratamento da matéria tributária.<sup>28</sup>

Diante dessa profunda influência exercida pela doutrina alemã, percebe-se, como muito bem destacou Brandão Machado, que o art. 43 do Código Tributário Nacional levou em consideração, ao estabelecer a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica, a noção de “propriedade econômica” prevista no ordenamento alemão. Neste sistema, conforme noticia o aludido jurista, havia a prescrição de que “a pessoa que possuísse um objeto como seu será tratada como proprietário no sentido da lei tributária”.<sup>29</sup>

<sup>23</sup> Tais ilações já foram desenvolvidas, embora em contexto diverso, em: NISHIOKA, Alexandre Naoki. “Do critério temporal do imposto sobre a renda de pessoa física nos casos de compra e venda a prazo”. *Direito Tributário Atual* nº 25. São Paulo: Dialética/IBDT, 2011, pp. 48-59.

<sup>24</sup> Aliás, nesse aspecto, a noção do vocábulo para o Direito Civil se amolda, à perfeição, para delimitação do conceito na seara tributária. Veja-se, nesse sentido, o art. 1.228 do Código Civil de 2002, que confere ao proprietário a faculdade de dispor da coisa: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

<sup>25</sup> Neste sentido é a lição de Arnoldo Wald: “A posse costuma ser definida como a exteriorização da propriedade. O Código Civil brasileiro, no seu art. 1.196, fornece-nos o conceito de possuidor, esclarecendo ser aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Constitui, pois, a posse uma situação de fato, na qual alguém mantém determinada coisa sob sua guarda e para seu uso ou gozo, tendo ou não a intenção de considerá-la como de sua propriedade.” (WALD, Arnoldo. *Direito Civil: direito das coisas*. V. 4. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 32)

<sup>26</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: direitos reais*. V. IV. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 94.

<sup>27</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

<sup>28</sup> Nesse sentido: MACHADO, Brandão. “Breve exame crítico do art. 43 do CTN”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 117.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 117.



Veja-se, aliás, que a criação da figura da “propriedade econômica” é, inclusive, coerente com o ordenamento jurídico alemão. Com efeito, o referido instituto em nada se assemelha com a figura da posse para o Código Civil daquele país. Isto porque, consoante se extrai deste diploma legal, trata-se a posse como mera situação de fato caracterizada pelo simples exercício consciente de poder sobre determinado objeto, não havendo qualquer necessidade, portanto, do *animus domini*.

Por isso é que o Código Tributário alemão alude, expressamente, a uma “pessoa que possuísse um objeto como seu”,<sup>30</sup> delimitando a incidência do imposto sobre as pessoas que não apenas estivessem na posse de determinado valor, mas que tivessem tal posse com o ânimo de propriedade.

Embora o próprio autor do aludido anteprojeto, com base neste pano de fundo, tenha consignado que a “disponibilidade econômica” corresponde a ‘rendimento (ou provento) realizado’, isto é, dinheiro em caixa” e a “disponibilidade jurídica” corresponde a ‘rendimento (ou provento) adquirido’, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou o dividendo creditados),<sup>31</sup> referida conclusão parece não se amoldar, à perfeição, ao ordenamento jurídico brasileiro.

Isso porque, ao importar o conceito previsto no Direito alemão, há que se ter em conta que a sua inclusão no Direito pátrio deverá respeitar certas especificidades de tal sistema jurídico.

Ademais da ideia de disponibilidade econômica ou jurídica, o termo “renda e proventos de qualquer natureza” encontra-se profundamente ligado à noção de patrimônio, que engloba um complexo de direitos reais e pessoais de uma dada pessoa.<sup>32</sup>

Em abono ao exposto, eis o que dispõe o Código Civil pátrio a respeito da conceituação de “patrimônio”: “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

Trata-se, portanto, o acréscimo patrimonial, de um incremento de direitos sob a titularidade do contribuinte, ou seja, direitos que podem ser dispostos pelo seu titular.

Com base em tais premissas, pode-se afirmar que se considera como disponível, para fins do imposto de renda, um novo direito que houver ingressado no patrimônio do contribuinte. Com efeito, sendo certo que o patrimônio é um con-

<sup>30</sup> *Apud* MACHADO, Brandão. *Op. cit.*, nota 28, p. 117.

<sup>31</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres I: Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 70-71.

<sup>32</sup> Na lição de Brandão Machado: “Quando se faz alguma referência ao que é patrimonial, para logo se tem a noção de que se cogita do econômico, porque a patrimonialidade está intimamente vinculada ao valor econômico. Entretanto, não é possível dissociar da noção de patrimônio a noção fundamental de direito, porque, como se disse, o conceito de patrimônio engloba um complexo não de objetos, materiais ou não, mas de direitos reais (sobre coisas) e pessoais (contra pessoas), portanto, sempre direitos. Então, pode-se concluir, sem discussão, que o acréscimo de que fala o Código Tributário é um acréscimo de direitos (reais ou pessoais). É claro que a conclusão não pode ser senão a de que, sendo o patrimônio composto apenas de direitos, qualquer acréscimo será sempre necessariamente de direitos. Se o contribuinte auferir rendas e proventos sobre os quais exerça direitos de propriedade, tais direitos serão reais; se o rendimento for exigível no futuro, os direitos serão de crédito ou pessoais.” (MACHADO, Brandão. *Op. cit.*, nota 28, p. 114)



junto de direitos, a aquisição de quaisquer destes, ainda que não se trate da moeda em si, mas desde que lhe acresçam o patrimônio e possam ser dispostos pelo contribuinte, amoldam-se ao âmbito de incidência do imposto de renda.

Resta consignado, portanto, que a “disponibilidade econômica” - por fundar-se em uma concepção retirada do Código Tributário alemão de 1919, no qual era permitida a tributação com base na posse com *animus domini*, o que não se entende aplicável ao Direito pátrio, eis que, como já visto, “disponibilidade” pressupõe propriedade da riqueza - só existe em conjunto com a jurídica. Isto é, esta última precede, necessariamente, a outra, não havendo como se aventar a hipótese de uma disponibilidade que não seja jurídica.

Analisado o alcance da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, impõe-se verificar o que se deve entender pela expressão “acréscimo patrimonial” adotada pelo Código Tributário Nacional, com vistas à resolução da questão a que se propôs desenvolver. Afinal, a permuta implica um acréscimo no patrimônio do contratante?

Ao determinar a necessária existência do “acréscimo patrimonial” para fins de tributação do ganho de capital, o Código Tributário Nacional estabeleceu como requisito para a tributação a existência de um incremento àquele conjunto de direitos pessoais ou reais de que seja titular uma pessoa física ou jurídica.

O art. 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 7.713/1988, ao tratar do imposto sobre a renda de pessoa física, determina que deve ser considerada para a apuração do ganho de capital “a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição”.

Assim que, ao se falar de tributação sobre o ganho de capital, deve-se ter íntita a noção de acréscimo do patrimônio.

Henry Tilbery, em sua clássica obra sobre a tributação dos ganhos de capital, afirma que o legislador, ao prever a tributação de proventos de qualquer natureza, autorizou a imposição de “tributo sobre a mais-valia de bens de capital”.<sup>33</sup>

A tributação da mais-valia, nesse sentido, pressupõe a produção de “riqueza nova”,<sup>34</sup> a qual deve ingressar, livre de qualquer condição, no patrimônio do sujeito de direito, gerando-lhe um ganho de capital.

Deve-se produzir, assim, como bem pontua Brandão Machado, um incremento no seu patrimônio, como representação objetiva de sua capacidade contributiva.<sup>35</sup>

A capacidade contributiva em sua feição objetiva, aliás, deve ser entendida como um limite à atividade do legislador para a eleição de materialidades da norma tributária.<sup>36</sup> Logo, não se permite a tributação pelo imposto sobre a renda dos próprios bens de capital de propriedade de um sujeito de direito, sob pena, inclu-

<sup>33</sup> TILBERY, Henry. *Op. cit.*, p. 81, nota 21.

<sup>34</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. “A evolução do conceito de rendimento tributável”. *Revista de Direito Público* v. 14. Ano 4. São Paulo: outubro/dezembro de 1970, p. 339.

<sup>35</sup> MACHADO, Brandão. *Op. cit.*, nota 28, p. 100.

<sup>36</sup> Nessa linha de entendimento, são as palavras de Helene Taveira Tôres: “No plano legislativo, o princípio da capacidade contributiva tem a função de servir como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o encargo fiscal.” (*Op. cit.*, nota 12, p. 262)

sive, de ferir-se o princípio da capacidade contributiva, cabendo ao legislador ordinário a tributação da mais-valia, dos direitos que ao seu patrimônio forem acrescidos.<sup>37</sup>

É nítida, nesse sentido, a distinção entre patrimônio e renda, bem delineada por Rubens Gomes de Sousa:

“(...) *Patrimônio* (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. *Renda* é o aumento ou acréscimo de patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo... só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu; do contrário, a renda se confundiria com o capital.”<sup>38</sup>

Como se verificou, a lei ordinária poderá, em estrito regime de política fiscal, determinar a inclusão na base de cálculo tanto dos rendimentos adquiridos apenas juridicamente, quanto daqueles em que haja, igualmente, uma disponibilidade econômica concomitante. O que não se pode conceber, todavia, é a tributação por vias ordinárias do próprio patrimônio sob a alcinha da tributação da renda.

#### 4. O Tratamento Tributário Conferido à Permuta sobre Bens e Direitos

Como verificado, tendo em vista o conceito constitucionalmente pressuposto de renda, e à luz do que dispõe o art. 43 do Código Tributário Nacional, o campo de materialidade possível para a tributação do ganho de capital encontra-se delimitado pela noção de acréscimo patrimonial, decorrente da aquisição da disponibilidade jurídica da renda.

E é diante dessa premissa que se passa a analisar os dispositivos constantes no ordenamento jurídico pátrio acerca do tratamento tributário a ser conferido à permuta.

O legislador ordinário, no art. 3º, parágrafo 3º, da Lei nº 7.713/1988, ao tratar do imposto sobre a renda das pessoas físicas, estabeleceu que, na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos, entre elas a permuta:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) (...)

<sup>37</sup> Nos termos do art. 154, I, e 195, parágrafo 4º, da Constituição da República, a União detém a competência residual para tributar o patrimônio ou o capital, porém, tal competência deve ser exercida por meio de lei complementar. Interpretando aludidos dispositivos, Misabel Abreu Machado Derzi registra que “a competência conferida ao legislador federal para tributar, por meio de lei ordinária, restringe-se à idéia de renda - no imposto de renda - ou à idéia de lucro - na contribuição social sobre o lucro. Para se criar imposto novo ou contribuição social nova, incidente sobre o patrimônio ou o capital das empresas, no exercício da competência residual, prevista no art. 154, I ou 195, § 4º, é mister a edição de lei complementar, não podendo fazê-lo o legislador ordinário.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “Tributação da renda versus tributação do patrimônio”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, pp. 110-111)

<sup>38</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, pp. 197-198.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, 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 de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.”<sup>39</sup>

Por sua vez, o art. 121, II, do RIR/1999 dispõe que, no caso de troca “exclusivamente de unidades imobiliárias”, sem torna, será ela excluída para fins de apuração do ganho de capital. Já o seu parágrafo 2º estabelece que somente em relação à torna deverá ser apurado o ganho de capital:

“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III): (...)

II - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

§ 1º Equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

§ 2º No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.”

Da simples leitura do aludido dispositivo, depreende-se que, em uma operação de permuta sem torna, deve ser mantido como custo de aquisição do bem recebido aquele a que correspondia o bem dado em permuta, o que demonstra não se configurar o ganho de capital com a celebração do contrato de permuta, nesses termos.

O mesmo tratamento foi também conferido pelas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nºs 107/1988 e 84/2001.

A primeira, IN nº 107/1988, que versa o tratamento tributário das operações de permutas imobiliárias, determina, em seu item 2,<sup>40</sup> que a permuta sem torna não é operação apta à geração de acréscimo patrimonial, devendo ser apurado o ganho de capital somente nos casos de complementação em dinheiro, hipótese em que incidirá o imposto sobre a renda em relação à torna.

A segunda, IN nº 84/2001, ao tratar da permuta, em seu art. 29,<sup>41</sup> excluiu da tributação apenas as trocas sem torna de unidades imobiliárias ou aquelas caracte-

<sup>39</sup> Referido dispositivo encontra-se de igual modo reproduzido no art. 117, parágrafo 4º, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

<sup>40</sup> “2. Permuta entre pessoas jurídicas

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

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

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

<sup>41</sup> “Art. 29. Na determinação do ganho de capital sujeito à incidência do imposto são excluídos os ganhos de capital decorrentes de: (...)

rizadas pela entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública, ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito dos respectivos programas de desestatização. Na hipótese de haver torna, de acordo com o parágrafo 5º de aludido dispositivo, o ganho de capital deve ser apurado exclusivamente em relação a esta.

Ao interpretar a regulação jurídico-tributária da permuta, deparar-se-á o intérprete com normas infralegais que, sem qualquer respaldo legal para a instituição de um tratamento diferenciado, “excluem” do campo de tributação tão somente a permuta de bens imóveis.

Mas a análise da compatibilidade de uma norma com o sistema, como se sabe, deve partir do arquétipo constitucional, seguindo-se o exame das normas gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional para, a partir de então, verificar-se a legislação ordinária a respeito, bem como os atos que a regulamentam.

E assim é que, muito embora o legislador ordinário aluda à operação de permuta como integrante da base de cálculo para fins de apuração de ganho de capital, e os dispositivos constantes nas aludidas instruções normativas determinem a exclusão, para tal fim, apenas da troca de unidades imobiliárias, o mesmo entendimento deve ser aplicado à permuta de bens móveis e direitos.

Como se viu, a permuta pode ter por objeto tanto bens, móveis ou imóveis, como direitos, não havendo que se falar, em qualquer dos casos, em acréscimo patrimonial, eis que não se verifica a realização do critério material da regra-matriz do imposto sobre a renda. Em outras palavras, não se dá, com a permuta, o incremento patrimonial decorrente da aquisição da disponibilidade jurídica de renda, havendo a mera troca de um patrimônio por outro, de igual ou semelhante dimensão.

Ao contrato de permuta, como precedentemente se consignou, deve ser atrelada uma causa como garantia da higidez do negócio jurídico.<sup>42</sup> Válido o negócio jurídico, e em não havendo torna, dele não decorrerá qualquer acréscimo patrimonial, registrando-se o bem ingressante no patrimônio pelo mesmo custo do bem originário oferecido em troca.

Sobre o assunto já se ativera Henry Tilbery, partilhando da mesma opinião de José Luiz Bulhões Pedreira:

IV - permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

V - permuta, caracterizada com a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal, estadual, do Distrito Federal e municipal, ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito dos respectivos programas de desestatização.

(...)

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

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

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

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

<sup>42</sup> Também nesse sentido: NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Planejamento fiscal e elusão tributária: os limites jurídicos da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela Administração*. Tese (Doutorado). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

“No caso de permuta de um bem por pessoa jurídica que recebe em troca outro bem do mesmo valor, não há diferença de valores a registrar: o novo bem ingressa no patrimônio da empresa como valor igual ao do bem substituído. Portanto, nesta hipótese não ocorreu na permuta nenhum ganho tributável. É esta a opinião defendida por José Luiz Bulhões Pedreira, aceita pelo parecer normativo CST nº 504/71 no caso de permuta de ações. Parece este que expõe claramente a tese de a pessoa jurídica que permutar ações por outras de valor equivalente ao de aquisição das cedidas, por consequência não alterando quantitativamente o patrimônio social, não estar sujeita à imposição de tributo, ressaltando outrossim que não é o valor das ações negociadas a base de apuração do resultado na transação, e sim o valor de aquisição das por ela cedidas, em confronto com o atribuído às que receba na permuta.”<sup>43</sup>

E, frise-se, tal conclusão não se afeta a depender do objeto da permuta, se de bem móvel ou imóvel, ou direito. O que fazem as aludidas instruções normativas, em relação às unidades imobiliárias, é tão somente explicitar o quanto já se extrai da interpretação sistemática do Texto Constitucional e do art. 43 do Código Tributário Nacional, acerca da não incidência do imposto de renda sobre a permuta sem complementação em dinheiro.<sup>44</sup>

O imposto de renda incide somente sobre as materialidades que representam um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição da disponibilidade jurídica da renda, não se atribuindo ao legislador ordinário a competência para instituir o tributo sobre materialidade diversa, sob pena de flagrante inconstitucionalidade, ferindo-se, inclusive, o princípio da capacidade contributiva, em sua acepção objetiva.

Interpretação diversa conduziria à tributação do próprio patrimônio, o que, diante das premissas estabelecidas no item precedente, somente seria possível mediante o exercício pela União, por meio de lei complementar e mediante a observância dos princípios constitucionais, da competência residual que lhe é outorgada pela Constituição.

Assim, com a realização do contrato de permuta, seja de bem móvel ou imóvel ou, ainda, de direitos, eventual ganho de capital somente se verificará em operação futura, no momento da saída do bem ou direito outrora recebido em troca de outro.<sup>45</sup>

Ao analisarem a tributação do ganho de capital pelo imposto de renda de pessoas físicas, Gustavo Lian Haddad e Joana Chia Yin Liu partilham desse enten-

<sup>43</sup> TILBERY, Henry. *Op. cit.*, nota 21, p. 175.

<sup>44</sup> Deve-se alertar, contudo, para aquelas hipóteses em que se verificam transações com partes relacionadas, em relação às quais, a teor do art. 464 do RIR/1999, presume-se a distribuição disfarçada de lucros se ao bem substituído em permuta for conferido valor notoriamente inferior ao de mercado ou, de outro modo, se ao bem adquirido em permuta for conferido valor notoriamente superior ao de mercado.

<sup>45</sup> Percucientes, mais uma vez, as lições de Henry Tilbery, segundo o qual, para fins de apuração do ganho de capital, adota-se, em regra, o momento do ganho realizado (*realization basis*): “O momento do fato gerador será o da alienação do bem por um preço, que ultrapassa a realização do capital, realizando nesse momento a mais-valia.” (TILBERY, Henry. *Op. cit.*, nota 21, p. 24)

dimento, consignando que não há embasamento para a diferenciação de tratamento tributário entre permutas de unidades imobiliárias e permutas de bens móveis, não havendo, também em relação a essas últimas, a mais-valia apta a deflagrar a incidência da norma. Como complementam os autores:

“(...) não há como afastar a conclusão que nas operações de permuta sem torna, independentemente da natureza dos bens trasladados, quer móveis ou imóveis, não há como haver a incidência do IRPF, vez que não se apura ganho de capital tributável por aquele imposto. Há mera substituição de elemento do patrimônio do contribuinte por outro de igual consideração, nem ingresso de nova riqueza disponível que ampare a tributação pelo imposto sobre a renda.”<sup>46</sup>

Outra não é a opinião de Demetrius Nichele Macei, o qual, em artigo que se propõe a analisar o imposto de renda sobre ganho de capital não realizado em razão de permuta, em especial no caso de integralização de ações, por pessoa jurídica, por meio de investimento de capital resultante da reavaliação de seus imóveis, assim se manifesta:

“Ressaltamos que, quando a pessoa jurídica alienar, por valor superior ao seu custo, bem de seu patrimônio obterá renda: renda do capital. Contudo, se essa ‘alienação’ se der mediante mera troca de bens, seja o bem dado em troca de móvel ou imóvel, tangível ou intangível, não ocorrerá percepção de renda nem obtenção de acréscimo patrimonial. O bem (Investimento) que ingressará em seu patrimônio ficará registrado pelo mesmo custo pelo qual estava registrado o que saiu (Capital).”<sup>47</sup>

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também já teve a oportunidade de se pronunciar, ao publicar o Parecer nº 970/1991, concluindo que, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, a entrega de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União como contrapartida à aquisição de ações caracteriza-se como permuta, caso em que não incide o imposto de renda sobre o ganho de capital, que só será devido por ocasião da posterior alienação das ações adquiridas por valor superior ao custo de aquisição.

Sobre o registro da operação pelo valor contábil, extrai-se do referido parecer que

“não pode a lei, sob pena de incidir em confisco, determinar perda para o credor, alegando como parâmetro de grandeza, para realização de novo negócio jurídico com o devedor, a avaliação de mercado, já que tal crédito tem valor juridicamente exigível contra o devedor, que é o valor de face”.

E prossegue o mencionado parecer, afirmando-se que

“esta tributação, ainda, seria iníqua, pois como não foram recebidos cruzeiros, não haveria disponibilidade líquida do contribuinte e, em consequência, naquele momento nenhuma base de cálculo para o fato gerador,

<sup>46</sup> HADDAD, Gustavo Lian; e LIU, Joana Chia Yin. “O imposto de renda nas operações de permuta”. In: ANAN JR., Pedro; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Imposto de renda pessoa física à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2010, pp. 130 e 132.

<sup>47</sup> DEMETRIUS, Nichele Macei. “O imposto de renda sobre ganho de capital não realizado em razão da permuta”. *Revista Forense* v. 414. Ano 107, julho/dezembro de 2011, p. 518.

pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada; evidentemente não é a hipótese sob exame”.

Referido entendimento é também corroborado por outro parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de nº 452/1992, no qual se reconheceu que “a desoneração tributária na permuta não é um privilégio, e sim o reconhecimento de não incidência da regra de tributação”. E mais adiante, ao tratar do momento de incidência da regra-matriz do imposto sobre a renda, é contundente a conclusão de aludido parecer acerca da não incidência do tributo na permuta, sob pena de violação do próprio patrimônio do contribuinte:

“O momento do fato gerador do imposto sobre mais-valia é o da alienação do bem por um preço que ultrapasse a reposição do capital, realizando-se só neste momento o ganho de capital. Ora, como bem acentuou Pontes de Miranda na troca há correspectividade sem preço, porque os figurantes da relação jurídica não entram com dinheiro, conseqüentemente inexistente fato gerador do tributo. Poder-se-ia dizer, no caso da permuta, sem torna de dinheiro, que o momento da incidência seria diferido no tempo. Criar-se, fictamente, na permuta de bens, um ganho de capital é violar o próprio patrimônio. A sua tributação configuraria, por conseguinte, imposto sobre a propriedade e não sobre a renda e proventos de qualquer natureza.”

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já se manifestou nesse sentido, concluindo pela inexistência de ganho de capital nos casos de permuta entre bens ou direitos sem torna, independentemente da natureza desses, a exemplo do que depende do trecho do Acórdão nº 102-47.844, da então 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Essa Câmara firmou entendimento majoritário que não incide ganho de capital na permuta de bens, seja qual for a natureza desses (terrenos, participações societárias, veículos, etc.), conforme Acórdão nº 102-47.681, proferido na sessão de 22/06/2006. Entendeu o Colegiado que na operação de permuta não há acréscimo patrimonial do contribuinte; logo a não incidência do ganho de capital não poderia ser restrita às operações entre imóveis mediante escritura pública de permuta.”<sup>48</sup>

Como se vê, a permuta é a mera troca de patrimônio, obrigando-se cada contratante a entregar ao outro o bem ou direito que lhe pertence, com a alteração das posições patrimoniais. No caso de uma permuta sem torna o que há, na realidade, é a substituição de uma posição patrimonial por outra que se equivale, não havendo que se falar, nesse sentido, em acréscimo patrimonial decorrente da aquisição da disponibilidade jurídica da renda. Não se perfaz, portanto, em hipóteses como tais, a materialidade possível para instituição do imposto sobre a renda.

## 5. Conclusões

Procurou-se apresentar, nesse estudo, breves reflexões acerca do imposto de renda nas operações de permuta, com vistas a demonstrar que o tratamento con-

<sup>48</sup> Primeiro Conselho de Contribuinte, Segunda Câmara, RV nº 141.114, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de 17.8.2006.



ferido às permutas entre unidades imobiliárias das quais não decorra complementação em dinheiro, não submetidas à tributação sobre o ganho de capital, também se aplica à permuta dos demais bens e direitos.

Para tanto, examinando-se as notas características da permuta, verificou-se tratar referido instituto da substituição de uma posição patrimonial por outra a ela equivalente, devendo ser registrado o bem ingressante no patrimônio pelo mesmo custo do bem originário oferecido em troca.

A partir da análise do conceito constitucionalmente pressuposto de renda, bem como dos contornos estabelecidos pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, viu-se que a materialidade possível para o imposto de renda sobre o ganho de capital consiste em um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição da disponibilidade jurídica da renda, não se podendo tributar, pelas vias ordinárias, o próprio patrimônio.

Diante de tais premissas, conclui-se que aos contratos de permuta de direitos ou de bens móveis sem torna deve ser conferido o mesmo tratamento das permutas de bens imóveis, não se perfazendo, em quaisquer dos casos, a materialidade do imposto de renda sobre o ganho de capital.