

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

33



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

IRPJ e CSLL sobre o Lucro Presumido na Permuta de Imóveis

Income Tax and Social Contribution on Presumed Profits in Real Estate Exchanges

Pedro Guilherme Gonçalves de Souza

*Advogado em São Paulo/SP. Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo - FDUSP. Pós-graduado em Economia pela Escola de Economia
de São Paulo - EESP/FGV. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade
de São Paulo - FDUSP. E-mail: pedro@sabz.com.br.*

Resumo

Em 2014, a Receita Federal do Brasil - RFB - emitiu parecer afirmando que o valor do imóvel recebido em permuta por empresa no lucro presumido, com ou sem recebimento de torna, deve ser reconhecido como receita, logo, tributado pelo IR e pela CSLL. O raciocínio parte da equiparação da compra e venda à permuta pela lei civil, e da definição de receita no revogado artigo 31 da Lei nº 8.981/1995.

Este trabalho testa a acuidade do raciocínio da RFB para verificar se, no direito positivo pátrio, a operação de permuta, historicamente neutra dada sua relevância social, sofre tributação na hipótese aventada.

O texto percorre, para tanto, o conceito de renda no sistema tributário nacional, o princípio da capacidade contributiva, o alcance das normas de direito privado e das analogias no direito tributário e a definição de receita na lei tributária e na contabilidade. Ao final, rechaça-se o entendimento da RFB.

Palavras-chave: permuta, imobiliário, lucro presumido, receita bruta, capacidade contributiva.

Abstract

In 2014, Brazilian Federal Revenue Office issued a normative opinion stating that the value of a real property received in an exchange operation by a company on presumed income regime shall be recognized as income, therefore shall be taxed (income tax and social contribution).

The reasoning is set on the matching between selling and exchange agreements by civil law and also in the definition of income under the repealed section 31 of Law Nr. 8,981/95.

This work tests the accuracy of Federal Revenue's reasoning in order to check whether under Brazilian Law the exchange transaction, historically neutral given its social importance, suffers taxation under the mooted hypothesis.

Towards such goal this essay progresses through the concept of income in the Tax Law, the "ability to pay principle", the reach of private law and the

use of analogies in Tax Law and in the accounting science. Finally, we reject Federal Revenue's understanding.

Key words: exchange, real estate, presumed profits, gross revenue, ability to pay.

Introdução

Em 5 de setembro de 2014, foi publicado no Diário Oficial da União o Parecer Normativo n. 9, da Receita Federal do Brasil.

Tal documento analisa a tributação das operações de permuta de unidades imobiliárias por empresas do lucro presumido dedicadas a atividades imobiliárias¹. Como conclusão, a Receita Federal determinou que o valor do imóvel recebido em permuta, com ou sem pagamento de torna, deve ser reconhecido como receita, sofrendo a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

A conclusão foi estruturada da seguinte forma: (i) a Instrução Normativa n. 107, de 14 de julho de 1988, que neutraliza as operações de permuta, aplica-se somente à tributação no lucro real, silenciando sobre empresas no lucro presumido; (ii) a permuta, de acordo com o art. 533 do Código Civil, sujeita-se às mesmas disposições relativas à compra e venda (“art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda (...)”); (iii) o art. 31 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995², define receita bruta, para fins de apuração do lucro presumido, como “produto da venda de bens nas operações de conta própria”; logo, (iv) o valor dos imóveis recebidos em permuta deve compor a receita bruta das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que exploram a atividade imobiliária.

Complementando o argumento, o Parecer acrescenta que a IN n. 107/1988 não prescreve a neutralidade fiscal de permutas sem torna. A ausência de resultado a tributar decorreria do fato de o imóvel que entra ter o mesmo valor do imóvel que sai, de modo que a equação receita menos despesa tem resultado zero. Ou seja, há receita, a qual é neutralizada por uma despesa. Assim, o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e, por conseguinte, a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins³.

O presente trabalho testa a acuidade do raciocínio exarado pela Receita Federal, especificamente em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, a fim de verificar se, no âmbito do direi-

¹ Fala-se em compra e venda, permuta, desmembramento, loteamento, incorporação, construção e comercialização de unidades imobiliárias. Códigos CNAE/IBGE: Seção L - Atividades Imobiliárias, divisão 68; e Seção F - Construção, Divisão 41. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Comissão Nacional de Classificação - Concla. Disponível em <http://www.cnae.ibge.gov.br/>. Acesso em 6.1.2015.

² Art. 518 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, “Regulamento do Imposto de Renda”, “RIR-99”, mas expressamente revogado a partir de 1º de janeiro de 2015, pela Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014.

³ Vale destacar que o parecer apenas consolida posição que há tempos orienta a Receita Federal. Nesse sentido, vide Soluções de Consulta SRRF nº 15/2010; 6ª Região Fiscal, nº 20/2010; 6ª Região Fiscal, nº 332/2010; 8ª Região Fiscal, nº 134/2010; 6ª Região Fiscal, nº 21/2011; 8ª Região Fiscal, e Soluções de Divergência Cosit-SRF nos 05/2010, 06/2010 e 07/2010. Em sentido contrário, vide SRRF nº 247/2009; 9ª Região Fiscal.

to positivo brasileiro, a operação de permuta, historicamente neutra em razão de sua relevância social, deve ser tributada na hipótese aventada.

Embora o raciocínio desenvolvido abaixo possa ser útil para compreender a tributação da permuta também em relação a outras espécies tributárias, como o PIS e a Cofins, esta análise não será realizada nas suas últimas consequências no presente trabalho. Tal se justifica pelo corte metodológico proposto pela própria Receita Federal que, embora tenha mencionado questões relativas ao PIS e à Cofins, o fez “de passagem” sem a demonstração dos fundamentos legais e concretuais. O tratamento exaustivo da questão será realizado oportunamente em novo artigo.

1. Da Permuta

A permuta, troca ou escambo é um dos contratos mais antigos da humanidade, sendo anterior à compra e venda, que passou a existir somente com o advento da moeda⁴.

Na permuta, troca-se coisa por coisa, ou posse por posse. Tudo o que é suscetível de posse ou propriedade pode ser trocado, exceto o dinheiro, cuja troca por bem de outra natureza implica a celebração de contrato de compra e venda⁵. Inexiste o elemento “preço”, ou, ao menos, esse não é essencial. Nesse sentido, Orlando Gomes afirma que “na troca não há preço, como na compra e venda, mas é irrelevante que as coisas permutadas tenham valores desiguais”⁶.

É possível que, em um contrato de permuta, uma das partes entregue uma coisa mais uma importância pecuniária como forma de adimplemento da avença. Nesse caso, diz-se existir “permuta com torna”, sem que se desnature o contrato⁷.

O Código Civil dedicou um único artigo ao contrato de permuta, o qual determina que a este se aplicam as disposições relativas à compra e venda, nos seguintes termos: “art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda (...)”.

Observe-se que o dispositivo não equipara a permuta à compra e venda, mas atribui-lhe os mesmos efeitos de Direito Civil. Ou seja, incidem sobre a permuta, *mutatis mutandis*, as regras jurídicas da compra e venda⁸.

Na atividade imobiliária, é corriqueiro que o incorporador,⁹ geralmente constituído sob a forma de pessoa jurídica, adquira terreno sobre o qual irá erigir

⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo XXXIX, 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, pp. 377-78 e 380. No mesmo sentido: ALVIM, Agostinho. *Da compra e venda e da troca*. São Paulo: Forense, 1961, p. 274.

⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Op. cit.*, p. 378.

⁶ GOMES, Orlando. *Contratos*. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 268.

⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Op. cit.*, p. 379.

⁸ *Ibidem*, p. 380.

⁹ Lei 4.591, de 16 de dezembro de 1964, “Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisso ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.”

empreendimento imobiliário mediante permuta por unidades futuras deste. A permuta, nesse caso, além de modo de viabilização financeira da incorporação, é importante mecanismo de mitigação de risco, já que, caso a empreitada não dê certo, parte significativa do investimento, relativa ao valor do terreno, não será perdida.

É evidente, portanto, que para atividade de incorporação imobiliária, dotada de relevante interesse público, é imprescindível que o impacto financeiro da permuta seja claro e certo.

2. O Conceito de Renda no Sistema Tributário Nacional

A competência atribuída à União para instituir o imposto sobre a renda decorre do art. 153, inciso III, da Constituição Federal, nos seguintes termos: “art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza.”

Não há definição de “renda e proventos de qualquer natureza” no texto constitucional. Todavia, o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição atribui à lei complementar a função de preencher tal ausência obrigando-a a “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Como sabido, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o status de lei complementar¹⁰. Seu art. 43 enuncia os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, dando sentido ao art. 153, inciso III, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“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. (...)”

A disponibilidade de renda ou proventos é, nos termos do *caput*, requisito limitador da competência para a instituição do imposto de renda. Isso significa dizer que somente as rendas e proventos livres, não subordinados a condições ou termos, são passíveis de incidência do imposto.

Complementarmente, a definição de “proventos de qualquer natureza” trata de outros acréscimos patrimoniais não abrangidos pelo estrito conceito de renda do inciso anterior. Apesar da aparente imprecisão da definição, ela traz importante revelação: identifica o acréscimo patrimonial como elemento essencial da tributação também sobre a renda. A expressão “os acréscimos patrimoniais não

¹⁰ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 214.206/AL, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. em 15.10.1997, DJ de 29.5.1998, disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 14.1.2014.

entendidos no inciso anterior” denota a identidade dos dois conceitos (renda e proventos) com a verificação de incremento patrimonial.

Corroborando esse entendimento, Rubens Gomes de Sousa esclarece que:

“(...) no art. 43, II, onde se diz que os proventos de qualquer natureza são os ‘acréscimos patrimoniais’ não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que *essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já dito pela palavra ‘produto’ constante desse inciso (...)*”¹¹

Conclui-se, portanto, que não há renda ou proventos sem que haja acréscimo patrimonial do sujeito passivo do imposto de renda¹². Assim, conclui parte significativa da doutrina ter havido a prevalência da “teoria do acréscimo patrimonial” sobre a “teoria da fonte”¹³ no Direito brasileiro.

A sistematização da tributação da renda das pessoas jurídicas no Brasil identifica-se com uma e outra teoria. A apuração do imposto ou identifica-se com um fluxo de valor em dinheiro de uma fonte pagadora, esporádica ou usual, ou subjaz a uma operação de realização de ganho de capital.

No primeiro caso, como contrapartida ao cumprimento de uma obrigação de dar ou de fazer, percebe-se pagamento, sendo o ingresso considerado disponibilidade de renda. No segundo, observa-se a variação patrimonial de um sujeito passivo em razão da saída de um ou de uma série de bens de seu patrimônio, comparando-se o valor do bem no momento da saída ao seu valor de ingresso. Bulhões Pedreira esclarece, a partir da definição de tipos de renda, o quanto segue:

“As concepções da renda como fluxo encaram-na do ponto de vista da demonstração de resultados, que mede o fluxo de entradas e saídas durante determinado período. As do segundo grupo adotam o ponto de vista da comparação dos balanços de abertura e de encerramento do período, e consideram como renda o acréscimo ou acumulação de riqueza (ou de poder econômico).”¹⁴

E arremata, especificamente em relação ao instituto do ganho de capital, dizendo:

“A contabilidade social não computa o ganho de capital na renda nacional porque ele não traduz bens ou serviços produzidos pela comunidade. (...) Por isso, pode afirmar-se que em geral nas legislações do impôsto predomina o conceito de renda como fluxo de riqueza, compreendendo a regra corrente (tanto a consumida quanto a poupada) e alguns ganhos de capital, desde que realizados.”¹⁵

¹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1974. *Apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 58, destaques nossos.

¹² No mesmo sentido, Roque Carrazza: “somente as riquezas que se agregam ao patrimônio dos contribuintes (variações patrimoniais positivas) é que podem ser levadas à tributação ora em exame.” *Ibidem*, p. 53.

¹³ Vide: AMARO, Luciano. “Imposto de renda: regime jurídico”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 353. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, pp. 57-58.

¹⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Impôsto de renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969, item 2-6.

¹⁵ Idem, item 2-14, destaques nossos.

Coerente com o entendimento acima e com os contornos normativos do art. 43 do CTN, conclui-se, em relação ao ganho de capital, pela impossibilidade de incidência do imposto de renda sem que haja a realização do ganho. Em outras palavras, a mera valorização de um ativo no patrimônio de alguém não deve ser tributada. Somente após o efetivo gozo da valorização, torna-se o ganho disponível, portanto, tributável.

Exemplo eloquente de tal compreensão é o tratamento das operações de permuta de ativos no contexto do Programa Nacional de Desestatização. Nesse âmbito, o art. 65, *caput*, da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, estabelece que “terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização”.

Na ocasião, era evidente o interesse da União em desonerar tais operações, de modo a fomentar o interesse dos agentes privados. Para isso, o legislador faz mera menção à configuração de tais operações como permuta para, com isso, determinar que aquelas seriam neutras de tributação¹⁶.

3. Do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva

De acordo com o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, a capacidade econômica do contribuinte, manifestada na identificação de seu patrimônio, rendimentos e atividade econômica, é princípio limitador da instituição de impostos, *in verbis*:

“Art. 145.

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Trata-se da positivação do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a graduação da contribuição dos indivíduos para as despesas públicas deve ser orientada pela capacidade econômica daqueles. Embora a construção transcrita acima se dirija fundamentalmente à graduação de impostos, parte da doutrina entende tratar-se de sobreprincípio orientador de todo o sistema tributário, o

¹⁶ O entendimento era consagrado na administração pública federal antes mesmo da Lei n. 8.383/91. A IN DRF n. 92, de 22 de outubro de 1991 prescrevia o mesmo tratamento. Ademais, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN-PGA nº 970/1991, publicado no *DOU* de 24.9.1991, asseverou, no contexto da troca de ações de titularidade de União por títulos públicos, que “o momento [da apuração do ganho de capital] não seria aquele da troca, mas sim quando o particular vendesse a participação acionária trocada. (...) 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, pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada; evidentemente não é a hipótese sob exame.”

qual, por ser decorrência do princípio da igualdade, sequer precisaria ser enunciado¹⁷.

Valendo-se das lições de Arche-Domingo, Paulo de Barros Carvalho destaca a capacidade contributiva absoluta como “o dever (pré-jurídico) de o legislador escolher fatos que exibam conteúdo econômico” como “presunção de que, por participar de fatos economicamente expressivos, as pessoas estejam demonstrando condições de contribuir ao Erário”. Ou seja, somente onde houver manifestação de riqueza poderá haver a incidência de tributo. Em contraposição, a capacidade contributiva relativa relaciona-se com o aspecto quantitativo da exação, implicando o dever de se dosar o tributo de acordo com a riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária¹⁸.

A ponderação “sempre que possível” deve ser compreendida de forma restrita, alcançando apenas o “caráter pessoal” dos impostos. Somente este caractere pode ser afastado, exclusivamente nas hipóteses em que a estrutura do tributo seja incompatível com a apreensão do caráter pessoal. A observância da capacidade contributiva, por sua vez, é imperativa para todos os impostos¹⁹.

José Artur Lima Gonçalves afirma tratar-se da exigência de que “o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária manifeste um mínimo de riqueza”²⁰. Em outras palavras, a grandeza selecionada pelo legislador para ensejar a percussão tributária deve informar alguma capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação de arcar com esta.

Conclui-se, a partir do princípio, pela vedação da instituição do imposto de renda na ausência de rendimento ou acréscimo patrimonial²¹. Assim, em uma operação de troca de ativos, quando o valor do ativo que entra é idêntico ao daquele que sai do patrimônio do suposto sujeito passivo, inexistente manifestação de acréscimo patrimonial. Nesse caso, a incidência do imposto de renda extrapola o conceito de renda e viola o princípio da capacidade contributiva sendo, assim, inconstitucional.

4. A (não) Tributação da Permuta: Construção da Norma

No plano infraconstitucional, conforme o art. 121, inciso II, do RIR/1999, exclui-se do ganho de capital a permuta de unidades imobiliárias por pessoa física sem recebimento de parcela complementar em dinheiro. No caso de pagamen-

¹⁷ Nesse Sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 332. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - sistema tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, *passim*; e VASQUES, Sérgio. “Capacidade contributiva, rendimentos e patrimônio”. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 11/23, outubro de 2004, *passim*.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 334.

¹⁹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771, Rel. Min. Carlos Velloso, Relator p/ acórdão Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. em 20.11.1996, *DJ* de 5.9.1997, disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 23.12.2014.

²⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 63.

²¹ Nesse sentido, Roque Carrazza: “(...) de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 52)

to complementar do valor do imóvel mediante torna, o ganho de capital deve ser apurado exclusivamente em relação a esta e proporcionalmente ao seu valor.

No tocante às pessoas jurídicas, inexistente previsão legal de incidência de imposto de renda sobre operações de permuta imobiliária. Não obstante, a IN n. 107/1988 regulamentou a apuração do lucro real nas operações de permuta. Seu subitem 2.1.1 dispõe que “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”.

O dispositivo determina, em outras palavras, que havendo permuta sem torna, não há ganho de capital a apurar. A determinação alinha-se com as definições de renda e de permuta, conforme desenvolvidas acima. Se há simples troca de um bem por outro, equiparam-se os valores de entrada e de saída, inexistindo ganho a apurar, logo, não havendo qualquer acréscimo patrimonial.

Está-se no contexto do ganho de capital como mecanismo de apuração do imposto de renda. Assim, muito embora a norma fale em apuração de lucro real, para as pessoas jurídicas, e lucro imobiliário, para as pessoas físicas, trata-se da lógica “valor de alienação menos valor de aquisição”. Ao contrário do que pretende a Receita Federal no Parecer n. 9/2014, não se está no universo das contas de resultado, sendo impróprio falar-se em receita ou despesa no âmbito da IN n. 107/1988.

Assim, não há hipótese de incidência de imposto de renda²².

O valor da torna deve ser computado pelo permutante vendedor como receita não operacional no cálculo do lucro real. Em contrapartida, deve-se deduzir como despesa o montante correspondente ao custo proporcional da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber na apuração do lucro real, em observância aos subitens 1.5, 2.1.1 e 2.2.2 da IN n. 107/1988.

A permutante que paga a torna deve, por seu lado, computá-la no custo da unidade adquirida.

Tais determinações também são coerentes com o conceito de renda e com a definição de permuta. Em última análise, se há torna os bens trocados não foram valorados igualmente, de modo que a torna representa a diferença de valor, identificando-se, portanto, com o ganho de capital.

As previsões acima se inserem no contexto das empresas tributadas pelo lucro real. Todavia, isso não decorre de decisão da Receita Federal no sentido de afastar tal sistemática em relação às empresas no lucro presumido, tampouco em desconectar a matéria da lógica do ganho de capital. Mas sim do fato de que, quando da edição da IN n. 107/1988, inexistia a lógica do lucro presumido, a qual foi instituída pela Medida Provisória n. 812, de 30 de dezembro de 1994, convertida na Lei n. 8.981/1995.

Assim, não há previsão legal ou infralegal disciplinando a incidência do imposto de renda sobre operação de permuta na apuração do lucro presumido. A

²² Nesse sentido, no contexto da permuta de participações societárias, MACEI, Demetrius Nichele. “O imposto de renda sobre ganho de capital não realizado em razão de permuta”. *Revista Forense* v. 414, julho/dezembro de 2011, *passim*.

ausência de previsão expressa, todavia, não implica que, contrariando os regimes descritos nos subitens acima, a pessoa jurídica deva apurar ganho de capital na operação de permuta.

Corroborar tal entendimento o fato de que, conforme se observa na IN n. 107/1988, a lógica de apuração do imposto de renda nas operações de permuta identifica-se com o ganho de capital. Os dispositivos determinam, essencialmente, o cálculo de acréscimo patrimonial por meio da subtração entre valor de alienação e valor de aquisição ou construção. Somente o valor da torna é tratado como receita, e assim, passível de tributação sem considerar a avaliação dos custos que a determinaram.

Compreender o silêncio da IN n. 107/1988 em relação ao lucro presumido como incidência do imposto de renda a *contrario sensu* dos dispositivos daquele diploma legal é subverter o princípio da legalidade em matéria tributária. A identificação dos fenômenos eleitos pelo legislador tributário não pode ocorrer nas fendas ou zonas de penumbras de enunciados normativos, mas deve ocorrer a partir do núcleo desses enunciados, de modo a identificar-se, de modo positivo, os fenômenos factuais eleitos para sofrer a incidência.

A IN n. 107/1988 estabelece regra de não incidência subjacente ao conceito de renda e à natureza da permuta no direito posto. Não inova no plano normativo, mas consolida simples conclusão lógica: onde há torna, não há plena equiparação entre os valores, havendo, portanto, ganho de capital a ser tributado pelo imposto de renda.

Somente o valor da torna pode ser compreendido como receita tributável a ser computada na apuração do imposto de renda²³, seja no lucro real ou no lucro presumido.

4.1. Do alcance da tributação de receitas em operações imobiliárias: a Lei n. 8.981/1995

Como fundamento legal da incidência do imposto de renda sobre as operações de permuta, a Receita Federal invocou o art. 31 da Lei n. 8.981/1995, cujo conteúdo era o seguinte:

“Art. 31. 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.

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.”

Destaque-se, todavia, que a partir de 1º de janeiro de 2015 o dispositivo está expressamente revogado por força do art. 117, inciso V, da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Assim, o Parecer Normativo n. 9, da Receita Federal do Brasil, tornou-se carente de fundamento legal.

²³ No mesmo sentido, GUTIERREZ, Miguel Delgado. “Apuração do ganho de capital nos contratos de permuta”. *Revista do advogado - temas atuais de Direito Tributário* ano XXXII, dezembro de 2012, pp. 106-09.

A Lei n. 12.973/2014 estabeleceu como termo final do período de *vacatio legis* para a revogação do transcrito artigo 31, dentre outros dispositivos legais, o início de 2015. O Parecer Normativo objeto de nossas reflexões foi publicado em setembro de 2015. Isso denota que, ou a Receita Federal não observou a revogação prestes a ganhar eficácia, ou decidiu firmar posição em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à retirada do art. 31 da Lei n. 8.981/1995 do sistema tributário brasileiro.

Independentemente da razão, invocar o revogado art. 31 da Lei n. 8.981/1995 para alcançar o conceito de receita bruta de operações imobiliárias é um equívoco.

Uma análise “topográfica” de tal lei demonstra que, no artigo imediatamente anterior, o art. 30, o legislador definiu a receita bruta para atividades imobiliárias de forma específica, restando afastado o conteúdo geral do art. 31. Eis o teor do *caput* do art. 30 da Lei n. 8.981/1995:

“Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante *efetivamente* recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.”

Novamente, levantam-se duas possibilidades. Ou não se atentou para o conteúdo do art. 30, ou escolheu-se o art. 31 propositalmente em razão do alcance mais genérico.

Conforme se observa do trecho destacado do art. 30, somente o montante efetivamente recebido por pessoa jurídica que explore a atividade imobiliária deve ser considerado como receita bruta. O emprego do vocábulo “efetivamente” implica a necessidade do concreto recebimento de valores por parte do sujeito passivo.

Trata-se da efetiva disponibilidade financeira, ainda mais restrita que a disponibilidade econômica autorizada pelo art. 43 do CTN. Ou seja, o momento de verificação da receita bruta em operação de permuta à luz do art. 30 da Lei n. 8.981/1995, destinado especificamente a reger a tributação da renda de pessoa jurídica dedicada a atividades imobiliárias, conduz à conclusão de que o imposto de renda não incide na permuta²⁴.

Tal análise privilegia o conteúdo da lei, sendo legítima interpretação *pro lege*, conforme definido por Ruy Barbosa Nogueira:

“Em tempos remotos chegou-se à afirmação de que as leis fiscais eram odiosas, excepcionais e que a interpretação da lei tributária deveria ser feita restritivamente, só comportando a interpretação literal. Isto já é arqueologia fiscal, como também foram as chamadas interpretações *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra fisco* (...) na moderna literatura jurídica, a interpretação da lei tributária não é pró fisco nem pró contribuinte mas *pro lege* (...).”²⁵

²⁴ Em sentido análogo vide: MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação da renda imobiliária*. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 197.

²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 89-90, destaques do original.

Em suma, partindo-se da literalidade da Lei, a operação de permuta por empresa imobiliária não foi escolhida como fato jurídico apto a ensejar a percussão tributária.

4.2. *Da anomia à restrição da analogia*

Conforme demonstrado acima, não há enunciado normativo a prescrever a incidência tributária sobre o valor do imóvel recebido em permuta por empresa imobiliária no lucro presumido.

Diante dessa ausência, é necessário reconstruir, a partir das normas estruturantes do sistema constitucional tributário brasileiro, o tratamento dispensado a tal fato jurídico. A norma específica com a resposta para a questão “tributa-se ou não se tributa?”, há de ser construída sob a égide dos enunciados que definem o que fazer quando da ausência de enunciado prescritivo específico.

A Constituição Federal, estruturada a partir da criação de um sistema de garantias individuais traz, expressamente, a livre iniciativa (art. 1º, inciso IV, e art. 170, *caput*) e a legalidade (art. 5º, inciso II) como parâmetros orientadores de conduta no plano econômico. No âmbito tributário, a legalidade é mais uma vez informada sob a vedação de se instituir ou cobrar imposto sem lei que o estabeleça.

A decisão de estruturar a tributação de forma minuciosa a partir da Constituição denota a intenção de colocar tal atividade em curtas rédeas sob os direitos e garantias do indivíduo. Daí poder-se concluir que o sistema constitucional privilegia a liberdade do agente privado, devendo a tributação amoldar-se a tal realidade.

Como solução geral à ausência de enunciado normativo prescrevendo a tributação, portanto, deve-se concluir que a Constituição Federal elegeu como resposta que “não se tributa”.

Tal solução não satisfaz as angústias de alguém que, como contraponto, alegue a necessidade de arrecadar como outro desejo da Constituição Federal, pelos inúmeros objetivos e programas ali estabelecidos, *e.g.* a Receita Federal do Brasil.

Assim, passa-se a avaliar a questão em contexto infraconstitucional mais preciso, para evitar-se o erro de “considerar-se a árvore, mas não a floresta”, conforme a lição de Norberto Bobbio²⁶.

Diante da possibilidade de que os enunciados prescritivos sejam omissos em relação a situações fáticas ocorridas no mundo do ser, o art. 4º do Decreto-lei n. 4.567, de 4 de setembro de 1942, ou “Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB”, conforme a nomenclatura dada pela Lei n. 12.376, de 30 de dezembro de 2010, estabelece que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.”

Nota-se uma clara exigência do sistema em favor do preenchimento de lacunas normativas (proibição do *non liquet*), a partir da enunciação de tais métodos integrativos²⁷.

²⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1991, p. 19.

²⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito - técnica, decisão, dominação*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, pp. 298-99.

Em matéria tributária, o art. 108 do CTN incorpora e define tal emprego integrativo de regras, contextualizando-o com outras restrições impostas ao subsistema tributário do seguinte modo:

“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;

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. (...)”

Como se deduz do parágrafo 1º, a legalidade em matéria tributária prevalece em relação a cada um desses métodos. Conclui-se, portanto, que onde não houver exigência de tributo, no nível da lei tributária, não cabe ao intérprete buscar conteúdos de sentido análogos em outras normas para fundamentar a incidência.

Nesse âmbito, Luís Eduardo Schoueri esclarece que “o primado da legalidade não permite que o intérprete/aplicador substitua o legislador; a analogia se restringiria aos casos em que o legislador, posto buscando regular uma situação, fê-lo inadequadamente”²⁸.

A opção legal pela não tributação há de ser observada e aceita. Não são todos os fatos econômicos passíveis de identificar acréscimo patrimonial sujeitos à tributação. O filtro é a legalidade.

O Ministro Moreira Alves, em voto proferido no julgamento do RE 130.552/SP, faz importante esclarecimento a esse respeito. Em suas palavras, há que se fazer distinção entre a lacuna e o silêncio eloquente do legislador, de modo que:

“(...) só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam silêncio eloquente (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia.”²⁹

A solução do Parecer Normativo n. 9 da Receita Federal propõe uma espécie de integração ao contrário. O raciocínio desenvolve-se da seguinte maneira: se a norma que prevê a não incidência do imposto de renda em operações de permuta por empresa no lucro real silenciou em relação às empresas no lucro presumido, estas devem se sujeitar ao imposto.

Não observou a autoridade fiscal, nesse caso, que a não incidência do imposto de renda não resulta de disposição da IN n. 107/1988, mas da ausência de prescrição legal em prol da incidência.

Assim, a tributação do imóvel recebido em permuta pela empresa imobiliária, como se receita fosse, além de não demonstrar acréscimo patrimonial, não é

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 747.

²⁹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 130.552/SO, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. em 4.6.1991, *DJ* de 28.6.1991. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 5.1.2015.

conteúdo de nenhuma lei específica. Isso é o bastante, em vista do princípio da legalidade e da limitação ao uso de formas integrativas, para concluir que, tal operação, não se sujeita à incidência do imposto de renda.

5. Direito Tributário e Direito Privado: do Alcance das Regras do Código Civil

Conforme antecipado, o art. 533, *caput*, do Código Civil informa, em sua parte inicial, que “aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda (...)”.

O dispositivo faz menção a duas figuras distintas, a permuta e a compra e venda, sem embaralhar ou identificar o conteúdo material de uma e de outra. Aplicar à permuta o tratamento da compra e venda significa dizer que, identificada no plano fático uma operação de troca, deve-se aplicar a esta o tratamento civil da compra e venda. A equiparação está, portanto, adstrita aos elementos prescritivos das normas atinentes à compra e venda e não aos seus caracteres descritivos.

Nenhum efeito tributário pode decorrer de tal prescrição. Caso contrário, estar-se-ia buscando em norma não tributária e não complementar prescrição normativa para justificar a incidência do imposto de renda sobre a permuta. Restaria clara, neste caso, a violação ao art. 146, inciso III, da Constituição Federal, que atribui à lei complementar tributária competência material para tanto.

Em linha com tal entendimento, os arts. 109 e 110 do CTN determinam a medida na qual as normas de direito privado devem ser utilizadas no âmbito tributário, *in verbis*:

“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.”

No presente contexto, atenção especial deve ser dispensada ao art. 109. Dele conclui-se que as regras gerais de direito privado não servem para definir efeitos jurídicos tributários. Dizendo de outro modo, não se pode buscar em norma de direito privado conseqüente jurídico de norma tributária. Se tal vedação é válida para os princípios gerais de direito privado, é evidente que alcança também as regras de menor amplitude material, como aquela do art. 533 do Código Civil.³⁰

Em síntese, a aplicação dos mesmos efeitos aos institutos distintos da permuta e da compra e venda, conforme manda o art. 533 do Código Civil, é imperativa somente para o direito privado.

As conseqüências tributárias não devem sofrer tal interferência. Heleno Tôrres, em percuente reflexão sobre o assunto, afirma que “os ‘atos de direito

³⁰ Vide: AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 217-19.

privado' ou os 'atos administrativos' não transportam seus efeitos e contingências que ali operam ou possuem"³¹.

Equiparar a permuta à compra e venda, fazendo incidir, por força da lei civil, o imposto de renda, é desconsiderar a posição da lei complementar tributária no sistema constitucional³², bem como o tratamento do CTN à comutação de conteúdos jurídicos entre Direito Privado e Direito Tributário.

6. Direito e Contabilidade: o Conceito Contábil de Receita e suas Implicações

Como demonstrado, o conceito de receita de que se valeu o art. 30 da Lei n. 8.981/1995 para determinar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro³³, restringe o universo dos acréscimos percebidos pela pessoa jurídica àqueles que, de fato, ingressaram em seu patrimônio. A construção identifica a receita bruta com os ingressos de caixa efetivos, sendo suficiente para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL das permutas imobiliárias desprovidas de torna.

Não obstante, em que pese o Direito constituir-se de um sistema fechado de solução de conflitos, construído a partir de suas próprias premissas e aberto para outros ramos do conhecimento apenas no que suas prescrições normativas definirem³⁴, é relevante ponderar acerca do conceito contábil de receita. Isso permitirá desenvolver de forma mais ampla o raciocínio, tornando-o válido também a incursões acerca da tributação da permuta por outras espécies tributárias, *e.g.* PIS e Cofins.

O conceito de receita bruta adotado pela contabilidade e aceito pelo direito privado brasileiro para fins societários³⁵ decorre do Pronunciamento Técnico CPC n. 30, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM - mediante a Deliberação n. 692, de 8 de novembro de 2012.

Em definição preambular ampla, o CPC n. 30/2012 dispõe o quanto segue:

“A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição

³¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e direito privado - autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 76.

³² Heleno Torres, afirma, aliás, que “a ausência dos artigos 109 e 110 do CTN não mudaria em absolutamente nada a forma de interpretação [da relação entre normas de direito tributário e de direito privado], que decorre da própria Constituição, quanto à própria ideia de repartição constitucional de competências”. (*Ibidem*, p. 84)

³³ “Art. 57. [Lei n. 8.981/1995] Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)”.

³⁴ Para o conceito de autopeiose (“autós” (‘por si próprio’) e poésis (‘criação’, “produção”)) e sua aplicação no Direito: NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 127-140.

³⁵ A partir da inclusão do art. 10-A à Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, pelo art. 5º da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, com a seguinte redação: “A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.”

de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*.³⁶

Como elementos nucleares da definição de Receita, identificam-se (i) o aumento de benefícios econômicos sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos, (ii) o aumento do patrimônio líquido da entidade, que não corresponda a aportes dos proprietários da entidade e, principalmente, (iii) o surgimento no curso das atividades ordinárias da entidade.

A troca de um ativo que já seja de propriedade da entidade por outro de mesmo valor não implica ingresso de recursos ou aumento de ativos. Como consequência, não é possível identificar-se aumento do patrimônio líquido da entidade por meio de uma operação de permuta sem torna.

Ademais, em regra, a permuta realizada por empresa imobiliária se dá entre unidades futuras a serem construídas e o terreno sobre o qual a construção será realizada. A ativação do terreno no patrimônio da entidade, nesse caso, tem antes natureza contábil de investimento, análoga ao aporte do proprietário, que de ingresso operacional. Tal operação, portanto, não é passível de classificação como “atividade ordinária”. A operação sequer passa pela conta de resultado da entidade.

Complementando tal raciocínio, deve-se ponderar que os subitens 01 e 03 do CPC n. 30/2012 definem a receita de vendas de uma empresa imobiliária da seguinte forma:

“Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização da receita proveniente de: (a) venda de bens;

(...)

O termo ‘bens’ inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda.”

A esse respeito, cumpre acrescentar que as unidades dadas em permuta pela empresa imobiliária em troca do terreno não ingressam no estoque da entidade, posto que jamais foram construídas ou idealizadas com o objetivo de venda.

A disposição conclusiva está, entretanto, no item 12 do CPC n. 30/2012, *in verbis*:

“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. (...) 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

³⁶ A definição se repete de modo sintético no item 07 do Pronunciamento n. 30/2012.

bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. (...)”

O conceito de valor justo orienta todo o CPC n. 30/2012. Na prática, em relação ao presente objeto de análise, observa-se que a permuta de imóveis sempre tenderá à equiparação de valores de mercado dos imóveis permutados segundo a percepção dos agentes. Havendo disparidade de valores, realiza-se o pagamento de torna, evento que, como visto, deverá ser reconhecido como receita.

Por fim, não é por estar no lucro presumido, portanto, dispensada de manutenção de registro fiscal, que a operação de permuta e suas consequências irão se desnaturar. A unidade recebida em permuta não gera receita, independentemente da efetiva escrituração contábil desse fato. Assim, em respeito ao conceito de receita construído pela contabilidade e incorporado ao direito privado por meio da Deliberação n. 692/2012 da CVM, não há reconhecimento de receita em operações de permuta.

Assim, ainda que o art. 30 da Lei n. 8.981/1995 não tivesse definido receita em operações imobiliárias como os ingressos efetivos de caixa oriundos da venda de unidades, não seria possível cogitar a incidência tributária sobre a permuta sem violação ao conceito de receita do CPC n. 30/2012.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no mesmo sentido:

“(...) não havendo geração de riqueza nova, uma vez que ocorreu apenas uma permuta de bens. Tratou-se de simples fato permutativo, do ponto de vista das ciências contábeis, que provoca uma troca de elementos patrimoniais, sem, contudo, alterar o patrimônio líquido do contribuinte. Não se pode confundir com a hipótese de fatos modificativos positivos (plano contábil), que importam em uma efetiva mutação aumentativa dos elementos patrimoniais da pessoa, caracterizando acréscimo patrimonial, fato imponível do IR’ (...)”³⁷

Como conclusão, pode-se afirmar que, na hipótese de troca de objetos de natureza e valor similares, *e.g.* na permuta de imóveis sem torna, seja por pessoas jurídicas no lucro real, por pessoas jurídicas no lucro presumido, ou por pessoas físicas, não se deve reconhecer receita.

7. Considerações Finais

Conforme demonstrado, a operação de permuta é neutra do ponto de vista fiscal, seja ela praticada por pessoa jurídica no lucro real ou no lucro presumido. O mesmo entendimento deve ser pronunciado em relação à contribuição social sobre o lucro, por força do art. 57 da Lei n. 8.981/1995.

Em favor desta conclusão estão: (i) a definição constitucional de competência para delimitar os contornos do imposto de renda, o que exige a lei complementar tributária como veículo; (ii) o art. 43 do CTN, que impõe, necessariamente, o acréscimo patrimonial como condição para a incidência do imposto de renda; (iii) a opção legal do legislador tributário de não reconhecer como receita bruta os bens recebidos em permuta, em linha com a definição de receita decor-

³⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 200400982463, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 18.10.2005, *DJ* de 14.11.2005. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 9.1.2015, destaques nossos.

rente da ciência contábil; (iv) a vedação ao emprego de analogia para exigir tributo não previsto em lei; e (v) a impossibilidade de se buscar o consequente de normas tributárias em outros ramos do Direito.

Não obstante o rígido sistema de imposição decomposto nas conclusões parciais acima, a Receita Federal produziu o Parecer Normativo n. 9/2014, contrariando cada um desses pontos. Além disso, fundou-se no revogado art. 31 da Lei n. 8.981/1995 como único esteio jurídico tributário.

A Receita Federal buscou, diante da ausência de lei tributária, por analogia, no âmago do direito privado, preceito que justificasse a incidência de tributo em operação de permuta imobiliária. O Parecer é ilegal e está desconectado do tratamento dispensado à tributação da renda no sistema constitucional tributário.

O caso exemplifica expediente cada vez mais comum da Receita Federal, a “tributação de teses”. No lugar da legalidade, instituto basilar do estado democrático de direito, o principal ente tributante do país, por desígnios de ganho de eficiência, cede a buscas criativas de soluções impositivas nos aceiros do ordenamento jurídico. O resultado são construções inconsistentes, que somente oneram o contribuinte e, em última *ratio*, o judiciário.

Nesse âmbito, deve-se enaltecer as Palavras de Paulo Ayres Barreto que, atento a essas questões, pontua como inadmissível que “em prol da arrecadação, ignorem-se os demais vetores do sistema jurídico. Principalmente se essa arrecadação venha a proporcionar futuramente efeitos perniciosos na economia e na própria arrecadação tributária.”³⁸

A lapidação dos conceitos, a análise precisa das construções legais e, sobretudo, entusiasmo para a contraposição à silenciosa revolução arrecadatória em marcha, são essenciais para evitar os efeitos perniciosos alardeados pelo Professor paulista. Esperamos ter, com o presente trabalho, dado um pequeno passo em direção a esse objetivo.

8. Referências Bibliográficas

- ALVIM, Agostinho. *Da compra e venda e da troca*. São Paulo: Forense, 1961.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres; e TAKANO, Caio Augusto. “Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior, em face da Lei nº 12.973/2014”. In: *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1991.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

³⁸ BARRETO, Paulo Ayres; e TAKANO, Caio Augusto. “Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior, em face da Lei nº 12.973/2014”. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 18º v. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 363-64.

- . *Direito Tributário, linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis, *Pronunciamento Técnico CPC n. 30*, de 19 de outubro de 2012. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em 10.1.2015.
- Brasil. *Ato das disposições constitucionais transitórias*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 9.1.2015.
- . *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 10.1.2015.
- . *Decreto-lei n. 4.567*, de 4 de setembro de 1942. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Decreto nº 3.000*, de 26 de março de 1999. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Decreto-lei nº 1.598*, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 4.591*, de 16 de dezembro de 1964. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 6.015*, de 31 de dezembro de 1973. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 8.383*, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 8.981*, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 10.406*, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 10.1.2015.
- . *Lei n. 12.973*, de 13 de maio de 2014. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . *Medida Provisória n. 812*, de 30 de dezembro de 1994. Disponível em www.planalto.gov.br/legislacao. Acesso em 10.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa n. 107*, de 14 de julho de 1988. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 10.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa DRF n. 92*, de 22 de outubro de 1991. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 10.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Parecer Normativo n. 9 da Receita Federal do Brasil*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/>
- Pareceres Normativos/2014/parecer092014.htm. Acesso em 10.1.2015.
- . Advocacia Geral da União. *Parecer PGFN-PGA nº 970/1991*, publicado no *DOU* de 24.9.1991. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/g/47q/parecer>

- procurador-geral-da-fazenda-nacional-pgfn-n-970-de-23091991>. Acesso em 10.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta SRRF nº 247/2009: 9ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Divergência 07/2010: 9ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta SRRF nº 15/2010: 6ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta nº 20/2010: 6ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta nº 332/2010: 8ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta nº 134/2010: 6ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta nº 21/2011: 8ª Região Fiscal*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Divergência Cosit-SRF nº 05/2010*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Divergência 06/2010*. Disponível em <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>. Acesso em 9.1.2015.
- . Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Comissão Nacional de Classificação - Concla. Disponível em <http://www.cnae.ibge.gov.br/>. Acesso em 6.1.2015.
- . Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 200400982463, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 18.10.2005. *DJ* de 14.11.2005. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 9.1.2015.
- . Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 130.552/SO, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. em 4.6.1991, *DJ* de 28.6.1991. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 5.1.2015.
- . Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153.771, Rel. Min. Carlos Velloso, Relator p/ acórdão Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. em 20.11.1996, *DJ* de 5.9.1997. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 23.12.2014.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Impôsto de renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969.
- GOMES, Orlando. *Contratos*. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

- GUTIERREZ, Miguel Delgado. “Apuração do ganho de capital nos contratos de permuta”. *Revista do advogado - temas atuais de Direito Tributário* ano XXXII, dezembro de 2012.
- MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação da renda imobiliária*. São Paulo: Quartier Latin, 2001.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MACEI, Demetrius Nichele. “O imposto de renda sobre ganho de capital não realizado em razão de permuta”. *Revista Forense* v. 414, julho/dezembro de 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - sistema tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo XXXIX. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, pp. 377-78 e 380, destaques do original.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1974.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e direito privado - autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.
- VASQUES, Sérgio. “Capacidade contributiva, rendimentos e patrimônio”. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 11/23, outubro de 2004.