

INSPER  
LLM DIREITO TRIBUTÁRIO

RUBEM CÉSAR TAVARES JÚNIOR

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE A PERMUTA NAS  
OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS.

SÃO PAULO  
2016

RUBEM CÉSAR TAVARES JÚNIOR

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE A PERMUTA NAS  
OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS.

Trabalho de conclusão de curso para  
aprovação na disciplina de Monografia II e  
obtenção do grau de LLM em Direito Tributário  
pelo INSPER Instituto de Ensino e Pesquisa

Orientador: Professor Régis Fernando Ribeiro  
Braga

SÃO PAULO

2016

TAVARES, Rubem César Jr.

A Incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Sobre a Permuta nas Operações Imobiliárias.

Rubem César Tavares Júnior – São Paulo, 2016

Trabalho de conclusão de curso para graduação em LLM Direito Tributário – Insper, 2016.

Orientador: Regis Fernando Ribeiro Braga

1. IRPJ 2. CSLL. 3. PERMUTA 4. LUCRO PRESUMIDO

RUBEM CÉSAR TAVARES JÚNIOR

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE A PERMUTA NAS  
OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS.

Trabalho de conclusão de curso para  
aprovação na disciplina de Monografia II e  
obtenção do grau de LLM em Direito Tributário  
pelo INSPER Instituto de Ensino e Pesquisa

Orientador: Professor Régis Fernando Ribeiro  
Braga

DATA DE APROVAÇÃO: \_\_/\_\_/\_\_\_\_

---

Régis Fernando Ribeiro Braga

SÃO PAULO

2016

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a incidência do IRPJ e da CSLL nas operações de permuta imobiliária realizadas pelas pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro presumido, analisando de forma crítica o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

O tema se mostra relevante, pois trata da tributação de um setor muito importante para a economia do país, chegando a ser responsável por quase 10% do Produto Interno Bruto do Brasil no passado, de modo que o aumento descabido de carga tributária pode gerar impactos de proporções relevantes.

Não há qualquer pretensão de criar uma tese inovadora sobre o assunto. Por esse motivo, todos os argumentos trazidos são devidamente fundamentados na melhor doutrina e na jurisprudência, de modo que seja possível construir uma linha de raciocínio possível de ser sustentada no sentido de que as operações de permuta não devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL no caso mencionado, assim como não são pelas empresas sujeitas ao lucro real.

Além das questões tributárias concernentes à permuta, o trabalho traz também aspectos contábeis e civis dessas operações.

**Palavras Chave:** Permuta, Lucro Presumido, IRPJ, CSLL, Imobiliário

## ABSTRACT

This paper work intends to analyze the IRPJ and the CSLL levied on the real estate exchange transactions by legal entities subject to the taxation levied on de presumed profit regime, with a critical analysis of the Regulatory Opinion No. 9/2014 of the Attorney General of the National Treasury.

The theme shows relevant because deals with the taxation of a very important sector for the country's economy, becoming responsible in the past for almost 10% of the Brazilian Gross Domestic Product in the past, so the tax burden of unreasonable increase also takes significant proportions.

There is no intention whatsoever in creating new thesis about the issue. For this reason, all brought arguments are sufficiently substantiated in the best doctrine and jurisprudence, so that it is possible to construct a possible line of reasoning to be sustained in the sense that the real estate exchange transactions must not be taxed by IRPJ and CSLL at the cases mentioned, as they don't have income nature.

In addition to the tax issues concerning the real estate exchange, this paper work also brings accounting and civil aspects of these transactions.

**Key Words:** Real estate Exchange, presumed profit, corporate income tax, social contributions on net profit.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 O SETOR IMOBILIÁRIO.....</b>	<b>10</b>
2.1 ASPECTOS ECONÔMICOS DO SETOR IMOBILIÁRIO .....	10
2.2 A SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO (SPE) E O PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO .....	11
<b>3 A OPERAÇÃO DE PERMUTA .....</b>	<b>14</b>
3.1 ASPECTOS CIVIS – NATUREZA JURÍDICA .....	14
3.2 ASPECTOS CONTÁBEIS .....	15
3.2.1 <i>COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – PERMUTA É OU NÃO OPERAÇÃO QUE GERA RECEITA?</i> .....	16
<b>4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS OPERAÇÕES DE PERMUTA .....</b>	<b>18</b>
4.2 O FATO GERADOR DO IRPJ E O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA .....	18
4.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	22
4.4 OS REGIMES DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL .....	24
4.4.1 <i>LUCRO REAL</i> .....	25
4.4.2 <i>LUCRO ARBITRADO</i> .....	25
4.4.3 <i>LUCRO PRESUMIDO</i> .....	26
<b>5 A PERMUTA COMO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL – ANÁLISE DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 9/2014 E OUTRAS CONSIDERAÇÕES.....</b>	<b>28</b>
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>42</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No dia a dia operacional das empresas atuantes no mercado imobiliário é comum a realização de permutas entre incorporadoras imobiliárias e proprietários de imóveis, onde as incorporadoras oferecem unidades nos empreendimentos que estão construindo em troca do imóvel onde se pretende erguer o empreendimento.

Por definição, a permuta é troca, onde uma parte se compromete a entregar uma coisa e outra parte se compromete a entregar outra coisa. Logo, desde que não haja algum complemento por qualquer das partes, parece claro que não há nessa operação qualquer acréscimo patrimonial de parte a parte e, tão pouco, renda. Diante disso não haveria, em tese, ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (“IRPJ”) para qualquer uma das partes envolvidas, mais especialmente para a incorporadora.

Tratando-se de empresas tributadas conforme o lucro real, pela metodologia aplicada, a compreensão de que não há fato gerador do imposto é até certo ponto simpl. Entretanto, considerando empresas tributadas conforme o lucro presumido, pela ausência de um “custo” representado pela entrega de um bem na operação, a compreensão torna-se um tanto mais complicada.

A receita federal, obviamente, tem se mostrado favorável a tributação dessas operações quando realizadas por empresas tributadas conforme o lucro presumido, onde a incorporadora deve reconhecer como receita tributável o valor do imóvel recebido na operação de permuta. Isso porque a Receita Federal aplica a literalidade do Artigo 533 do Código Civil Brasileiro (CC), que diz que “aplicam-se à troca as mesmas disposições referentes à compra e venda (...)”, tendo decidido contrariamente aos contribuintes em diversas soluções de consulta a esse respeito.

Tal entendimento, inclusive, foi objeto do Parecer Normativo COSIT nº 09 de 2014, no qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que será melhor analisado mais adiante.

Inclusive, dadas as circunstâncias econômicas atuais de nosso país e diante do crescente ímpeto arrecadatário dos sujeitos ativos da relação jurídica tributária, há de se desconfiar da legitimidade e intenções de tal ato normativo, tão específico e, até certo ponto, oportuno.

Diante disso, o presente trabalho se propõe a, a partir da análise de conceitos de ordem civil, contábil/financeira e tributária, promover a formação de uma linha de pensamento no sentido de que as operações de permuta não constituem fato gerador do IRPJ, pelo menos não de forma imediata, desconstituindo o posicionamento da autoridade fiscal com base em doutrina e jurisprudência. Tal linha de pensamento poderá ser livremente aplicada à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), já que incidente sobre a mesma base do IRPJ (em regra).

É feita, porém, uma ressalva. O presente trabalho não abordará a incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre as operações de permuta.

## 2 O SETOR IMOBILIÁRIO

### 2.1 ASPECTOS ECONÔMICOS DO SETOR IMOBILIÁRIO

O setor imobiliário é um setor de grande relevância para a economia nacional, tanto que encerrou o ano de 2014 com representatividade de 9% do Produto Interno Bruto (PIB), conforme informações oficiais do governo federal<sup>1</sup>.

Mesmo com a grave situação financeira que o país enfrenta, o que tem reduzido o volume de negociações imobiliárias nos últimos anos, conforme amplamente divulgado na mídia, é certo que esse setor da economia não perde sua relevância, mantendo sua importância, se não na esfera econômica, na esfera social. Isso porque está umbilicalmente ligado com um dos direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988 (CF/88), qual seja, o direito à moradia<sup>2</sup>:

Mas nem sempre o setor imobiliário teve a riqueza e a opulência que verificamos nos tempos atuais. Nos anos de 1989/1990 o mercado não possuía recursos financeiros para adquirir terrenos para construção de empreendimentos imobiliários, de modo que as empresas passaram a recorrer a um tipo de operação, cuja origem é das mais antigas: a troca ou permuta. Assim, oferecendo unidades do empreendimento a ser construído em troca do terreno onde pretendiam levantar o dito empreendimento, as incorporadoras imobiliárias conseguiam dar seguimento aos seus projetos com certa facilidade e com uma necessidade reduzida de ter dinheiro em conta.

Com o crescimento da frequência dessas operações e também dos valores envolvidos, evidentemente foram surgindo diversas dúvidas com relação ao tratamento fiscal das permutas, acompanhadas de insegurança jurídica. É nesse contexto que foi publicada a Instrução Normativa 107/88 (IN 107/88), que veio disciplinar os efeitos

---

<sup>1</sup> GOVERNO FEDERAL. **Mercado Imobiliário deve Fechar 2014 com 09% do PIB.** <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/12/mercado-imobiliario-deve-fechar-2014-com-9-do-pib>. Acesso em 20.jun.2016.

<sup>2</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da Renda Imobiliária.** 2009. 303 folhas. Tese de Doutorado em Direito Tributário. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. p. 14.

fiscais dessa operação que se mostrou tão importante ao setor imobiliário<sup>3</sup> no passado. Tanto que continua sendo amplamente utilizada.

Com o desenvolvimento do mercado imobiliário e a crescente quantidade de empreendimentos sendo desenvolvidos, começaram a surgir problemas de ordem civil envolvendo desde falência de construtoras até desabamento de obras. Diante disso, o mercado e a sociedade passaram a notar que o sistema precisava oferecer (e também ter) garantias de que os sinistros que vinham ocorrendo não afetassem aqueles que muitas vezes investiam o dinheiro de uma vida na aquisição do imóvel.

É nesse contexto que as construtoras (que até então se organizavam em consórcios para realização de empreendimentos), passaram a se organizar como Sociedades de Propósito Específico (SPE) e/ou a afetar o patrimônio correspondente ao empreendimento que seria erguido.

## **2.2 A SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO (SPE) E O PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO**

A SPE é uma espécie de sociedade que passou a ser amplamente utilizada por empresas atuantes no mercado imobiliário, principalmente após a entrada em vigor do novo Código Civil (CC). Até então, como mencionado, era bastante comum a constituição de consórcios de empresas para realização de obras e empreendimentos imobiliários, o que gerava diversas dificuldades para os compradores, caso ocorresse algum sinistro com o empreendimento.

A utilização das SPEs passou, então, a ser a alternativa adotada para que os clientes obtivessem maior segurança de seus direitos junto às incorporadoras<sup>4</sup>, visto

---

<sup>3</sup>SECOVI. **Aspectos registrários da permuta imobiliária são apresentados na primeira parte de seminário Jurídico.** Disponível em <http://www.secovi.com.br/noticias/aspectos-registrarios-da-permuta-imobiliaria-sao-apresentados-na-primeira-parte-de-seminario-juridico/8651/>. Acesso em: 20.jun.2016.

que esse tipo de sociedade possui personalidade jurídica, sendo que o seu patrimônio (constituído apenas pelo empreendimento/incorporação imobiliária, de forma individualizada) garante o crédito havido nos empreendimentos, sendo inclusive permitida a responsabilização dos sócios da SPE perante os credores.

Não existe, atualmente, um conceito ou regramento jurídico específico para essas sociedades. O que existe de fato é a permissão legal para que sociedades empresárias, sejam elas limitadas ou sociedades constituídas por ações, possuam um objeto único (parágrafo único do Artigo 981 CC).

O patrimônio de afetação, por sua vez consiste na separação de parte do patrimônio da incorporadora, composto por direitos e obrigações, seus frutos e encargos, que passariam a ter uma destinação específica. Adicionalmente, o patrimônio afetado é dotado da autonomia necessária para a realização da finalidade para a qual foi constituído, sendo uma exceção ao princípio de que a garantia dos credores das incorporadoras é o seu patrimônio total<sup>5</sup>.

Analisando conjuntamente a possibilidade de constituição da SPE e de patrimônio de afetação, observamos que a SPE possui uma vantagem estratégica, na medida em que, como vimos, permite a responsabilização dos sócios perante credores. Nesse sentido<sup>6</sup>:

O efeito alcançado pela afetação do patrimônio aproxima-se daquele obtido com a segregação dos empreendimentos em sociedade de propósitos específicos – SPE, que possuem como objeto, única e exclusivamente, o desenvolvimento de determinada incorporação imobiliária. Nestas, o risco de crédito circunscreve-se ao patrimônio da sociedade que, não tendo qualquer outro negócio, equivaleria ao patrimônio afetado. A diferença reside justamente na inexistência de personalidade jurídica independente. Enquanto nas SPEs haveria a possibilidade de responsabilização dos sócios pelas dívidas geradas em outros negócios atingindo as ações ou quotas representativas do capital

---

<sup>4</sup> CASTRO, Luiz Humberto de. **Sociedade de Propósito Específico**. Brasília: SEBRAE, 2014. p.10.

<sup>5</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. **Op. Cit.** p. 140.

<sup>6</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. **Op. Cit.** p. 141.

social da empresa segregada, no patrimônio afetado não haveria, em tese, essa responsabilidade solidária.(MARTINS, 2009, p. 141)

Uma vez que a incorporadora opte por constituir uma SPE, fica-lhe facultado atribuir a essa empresa a forma como será tributada que pode ser o lucro real ou presumido. Fato é, porém, que normalmente a opção é feita pelo lucro presumido, dadas as vantagens financeiras ligadas a tributação de uma margem de lucro muito inferior a margem real<sup>7</sup>.

Importante que se diga que, independentemente da forma como a incorporadora venha a operar, se por meio da constituição do patrimônio de afetação ou por meio da SPE (ou os dois, já que não há vedação para que o patrimônio da SPE seja afetado), é certo que ela vai praticar em algum momento operações de permuta, as quais vão gerar efeitos de natureza civil e tributária em qualquer um dos casos.

---

<sup>7</sup> ASBEA – Associação Brasileira dos Escritórios de Arquitetura. **Balanco das Incorporadoras não Seguem Tendência.** Disponível em <http://www.asbea.org.br/escritorios-arquitetura/noticias/balancos-das-incorporadoras-nao-seguem-tendencia-300658-1.asp> Acesso em 20.jun.2016

### 3 A OPERAÇÃO DE PERMUTA

#### 3.1 ASPECTOS CIVIS – NATUREZA JURÍDICA

Historicamente, a troca ou permuta foi o primeiro tipo de contrato realizado pelo homem. Isso porque traduz a ideia de que o ser humano passou da fase social de obter os bens que desejava (ou de que necessitava) por meio da força, passando a uma nova fase onde a aquisição desses bens era feita por meio de um entendimento recíproco. É um tipo de contrato muito simples, sendo praticado por todo tipo de pessoas na atualidade, sejam elas membros de uma sociedade rudimentar sejam elas grandes empresas do setor imobiliário, como vimos anteriormente<sup>8</sup>.

Antes da economia monetária se tornar uma realidade, a troca era o instrumento jurídico utilizado para a circulação de bens. Sua importância veio diminuindo paulatinamente desde o surgimento da compra e venda, achando guarida no dia a dia “comercial” em situações peculiares, como o caso das permutas imobiliárias entre terrenos vazios e unidades em empreendimentos futuros.

Em resumo, a permuta tem natureza jurídica de contrato, sendo este bilateral, oneroso, comutativo e simplesmente consensual, podendo ser solene ou não, a depender das circunstâncias. O consenso doutrinário se posiciona no sentido de que compra e venda e troca são operações subordinadas ao mesmo regime legal, sendo-lhes aplicadas as mesmas regras, com raras exceções<sup>9</sup>.

Ainda que a análise pura e simples da lei civil indique que a permuta e a compra e venda devam receber tratamento equivalente, é importante não estabelecer esse fato como premissa maior e partir, de pronto, para a análise dos seus impactos tributários.

---

<sup>8</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil – Contratos**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002. p. 169.

<sup>9</sup> GOMES, Orlando. **Contratos**. São Paulo: Ed. Forense, 2008. p. 325 a 327.

Por esse motivo, passemos às seguintes considerações de ordem financeira/contábil a respeito das operações de permuta.

### 3.2 ASPECTOS CONTÁBEIS

É sabido que a legislação fiscal, em especial a do imposto de renda sempre foi intimamente relacionada com a legislação de natureza contábil/comercial. Exemplos dessa ligação estão espalhados por todo regulamento do Imposto de Renda (RIR), instruções e outros atos normativos, os quais, em linhas gerais, também se aplicam à CSLL<sup>10</sup>.

De todos os exemplos de atos normativos genericamente mencionados, destacamos um: o Parecer Normativo COSIT 09/2014 (que será melhor analisado em tópico específico) que traz a seguinte disposição: “Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna” (grifo acrescentado).

O mencionado ato normativo simplesmente diz que o bem recebido em permuta constitui receita da pessoa jurídica receptora. Mas onde de onde é que se abstrai o conceito de receita? Das normas contábeis, claro.

Diante disso, não se vislumbra qualquer sentido em se abordar aspectos tributários das operações de permuta sem que, de antemão, sejam analisados aspectos de natureza contábil dessas operações, principalmente para saber se estas possuem ou não a natureza de receita para quem as executa.

---

<sup>10</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de, et. al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Editora Atlas, 2010, *passim*.

### 3.2.1 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – PERMUTA É OU NÃO OPERAÇÃO QUE GERA RECEITA?

Como mencionado, a legislação fiscal está intimamente relacionada com as normas e disposições contábeis. Tanto é assim que os principais conceitos atinentes ao IRPJ e à CSLL, por exemplo, são extraídos das orientações/disposições contábeis. Um exemplo é o conceito de receita, extraído a partir do pronunciamento técnico nº 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, abaixo transcrito:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. (grifos acrescentados). (CPC 30, item 7, p. 3)

O pronunciamento segue entrando exatamente no mérito da permuta e explicando em qual momento a operação é considerada como geradora de receita.

Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor similares, a troca não é vista como uma transação que gera receita. Exemplificam tais casos as transações envolvendo commodities como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico. Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não similares, tais trocas são vistas como transações que geram receita. Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não pode ser mensurado com confiabilidade, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa.(CPC 30, item 12, p.5).

Diante dessas definições, considerando que a troca de terreno vazio por unidades em empreendimento a ser construído, objeto das operações de permuta ocorridas no âmbito do mercado imobiliário com muita frequência, por envolver bens de natureza similar (imóveis), não possui, aos olhos da contabilidade, o condão de gerar

receita. Por esse motivo, não há qualquer razão, do ponto de vista contábil, para que a legislação fiscal atribua efeito fiscal diferente, ou seja, entenda que há receita na operação.

Evidentemente, tratando-se de permuta entre bens de valores não similares, onde é feita a devida compensação com o pagamento de torna, é possível entender que a torna (e apenas a torna) teria condão de gerar receita, devendo ser contabilizada como tal.

Cientes da conceituação e do tratamento contábil da permuta, passemos, pois, a análise dos aspectos tributários envolvendo tais operações.

## 4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS OPERAÇÕES DE PERMUTA

### 4.2 O FATO GERADOR DO IRPJ E O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

Afim de que seja possível tratar dos aspectos tributários relativos à operação de permuta, em especial no tocante à incidência do IRPJ é necessário entender previamente alguns aspectos teóricos desse imposto, fundamentais para a compreensão almejada por esse trabalho. Embora nem sempre indicado expressamente, destacamos que os conceitos abordados a seguir são também aplicáveis à CSLL.

O IRPJ, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, é o imposto de competência da União, incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e que possui como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de ambos (renda e proventos)<sup>11</sup>.

Nota-se, então, a importância de se compreender o que deve ser entendido por renda e/ou proventos, em se tratando da análise do fato gerador do IRPJ.

A esse respeito, segue o que diz Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>:

Acerca do conceito de “renda”, três são as correntes doutrinárias predominantes:

a) “teoria da fonte”, para a qual “renda” é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;

b) “teoria legalista”, que considera “renda” um conceito normativo a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e

---

<sup>11</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 15.jan.2016.

<sup>12</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Ed. Noeses, 2015. p. 699.

c) “teoria do acréscimo patrimonial”, onde “renda” é todo o ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou de serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importa um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente de origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.(CARVALHO, 2015, p.699)

Ainda sobre o mesmo tema, seguem os dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>13</sup>:

É a dicção do inciso II que chama a atenção para a integração do conceito de patrimônio no fato gerador do imposto de renda, pois ela demonstra que a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente para que esse imposto seja cobrado. Realmente, se proventos de qualquer natureza são entendidos como *‘os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior’*, isso significa que tanto renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por essa sua própria definição contida no inciso II do art. 43., que lhes dá a característica (efeito produtor) de serem “acrécimos patrimoniais” ao passo que as rendas também tem a mesma característica (o mesmo efeito produtor) porque o inciso II alude aos proventos como sendo os demais acréscimos não provenientes do capital do trabalho ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I) , o que significa (em virtude da palavra “demais”) que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto, a renda) são fatores do acréscimo patrimonial. (OLIVEIRA, 2008, p. 39)

Vistas as explicações acima, não há dúvidas de que o IRPJ deve incidir sobre os acréscimos de patrimônio, quando ocorrerem. Mas o que se entende por patrimônio?

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira<sup>14</sup>, o patrimônio é uma universalidade de direito, ou universalidade jurídica, que se compõe pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico. Logo, ao contrário do que se pensa,

<sup>13</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p 39.

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Op Cit.** p 67.

patrimônio não é apenas dinheiro, mas o conjunto de obrigações e direitos, com valor econômico, de determinada pessoa (física ou jurídica).

É a partir desse ponto que o chamado conceito constitucional de renda parte. Ou seja, o acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ, não é o simples recebimento de dinheiro ou faturamento, mas o acréscimo do patrimônio em seu conceito jurídico, acima delineado.

Nesse sentido, encontra-se o entendimento de José Eduardo Soares de Melo<sup>15</sup>:

O conceito constitucional de renda compreende o acréscimo patrimonial (saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e saídas), representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza, ao longo de um período de tempo, distinguindo-se de conceitos tangenciais como faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio. (MELO, 2010, p. 464)

Observa-se, ainda, que não obstante o fato gerador do IRPJ depender da verificação de acréscimo de patrimônio por parte do contribuinte, não é só nisso em que ele consiste. Há claramente nos dizeres do CTN que o contribuinte deve adquirir a disponibilidade desse acréscimo patrimonial para que, então, seja verificado o fato gerador, ou fato imponible, do IRPJ.

Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>:

As importâncias das provisões para créditos de liquidação duvidosa, enquanto estiverem provisionadas, permanecerão jurídica e economicamente insusceptíveis de disposição e, nessas condições, tais valores não podem integrar o conceito de renda; Pretender, por exemplo, como o artigo 43 da Lei nº 8.981/95, que o montante provisionado componha a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, significa fazer incidir o imposto sobre o que não é renda, transformando-lhe a feição, tributando não o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital ou da conjugação de ambos, que deve resultar da somatória das grandezas positivas e negativas, mas mera aparência de acréscimo

---

<sup>15</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p 464

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. Cit.** p. 703 e 704.

patrimonial, gerano descompasso entre a regra matriz e o resultado do cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Tributar-se-ia, sim, o patrimônio do contribuinte, procedimento que afronta a competência esboçada no plano constitucional e desenvolvida na mensagem do artigo 43 do Código Tributário Nacional. (CARVALHO, 2015, pp. 703 e 704)

Ainda sobre o tema, segue posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>17</sup>.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS. "AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS ". FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. PRECEDENTES.

1. Cuida-se, originariamente, de ação mandamental impetrada com o objetivo de afastar a incidência do IRPJ e CSLL sobre os saldos credores acumulados de ICMS até o seu efetivo aproveitamento (via ressarcimento, compensação ou transferência para outros contribuintes).
2. A pretensão recursal reside no reconhecimento de que o fato gerador do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os créditos de ICMS reconhecidos e não aproveitados somente se concretiza com a homologação dos pedidos de ressarcimento apresentados pelas empresas contribuintes.
3. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.
4. Quanto ao fato gerador do IRPJ e da CSLL, esta Corte possui precedentes no sentido de que a escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais ", devendo ser tributada regularmente, sendo indiferente às restrições do uso dos créditos adquiridos, entendimento que deve ser aplicado ao caso dos autos, tal como fez o Tribunal de origem.

Esse é o norte da análise de efeito tributário das operações de permuta imobiliária, pois é o fato de permuta ter (ou não ter) o condão de promover o acréscimo patrimonial disponível que deve determinar se a mesma será ou não tributada como se fosse uma operação de compra e venda.

<sup>17</sup> BRASIL. STJ. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.470.549–RN. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%22aquisi%27%20da+disponibilidade+econ%20mica+ou+jur%20dica+de+acr%20scimos+patrimoniais%22&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>> Acesso em 18.jun.2016.

Ressalta-se, inclusive, que, tomando como base preceitos e conceitos de natureza constitucional, fica claro ser indiferente a forma como o a disponibilidade do acréscimo patrimonial é ou será mensurada - se de forma real ou presumida -, como veremos a diante.

### **4.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Os direitos e garantias fundamentais das pessoas são estabelecidos em leis e é por meio delas que tais direitos fundamentais são garantidos, sendo um - e dos mais importantes - desses direitos o de apenas fazer ou deixar de fazer algo, se não em virtude de lei<sup>18</sup>.

Entendendo que o “fazer algo” mencionado no texto constitucional engloba o pagamento de tributos, temos que o princípio da legalidade tributária é, sem sombra de dúvidas, o princípio constitucional de maior importância aplicável ao direito tributário, visto que é a partir da lei que os cidadãos são compelidos a alimentar os cofres públicos por meio do pagamento de tributos. Evidentemente, o contrário é verdadeiro. Não havendo leis, inexistente obrigação de pagar tributos.

A partir disso, é possível notar a visível preocupação do legislador constituinte quanto à necessidade de lei para instituir tributos, visto que fez constar da Carta Magna expressa limitação ao poder de tributar, vinculando tal poder à existência de lei (Artigo 150, I da Constituição Federal de 1988)

Adicionalmente, observamos que o princípio da legalidade se mostra ainda mais importante no seguinte aspecto: diferentemente de boa parte das normas jurídicas

---

<sup>18</sup> BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 28.mai.2016.

existentes, as normas jurídicas tributárias são as únicas que tem sua incidência umbilicalmente atrelada à realização de um fato minuciosamente descrito na lei <sup>19</sup>.

Importante observar, ainda, que o princípio da legalidade é tão fundamental que faz parte integrante do próprio conceito de tributo estabelecido no Artigo 3º do CCTN que diz: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Geraldo Ataliba<sup>20</sup>, inclusive, faz uma importante observação a respeito do caráter “ex lege” da obrigação tributária, mencionando que a obrigação tributária nasce da vontade da lei e só da lei, mediante a ocorrência de um fato imponível nela descrito e, não, da vontade das partes ou particulares, que é irrelevante para determinar o nascimento da obrigação tributária.

Assim, mais do que simplesmente “princípio da legalidade”, o que temos no direito tributário é o princípio da estrita legalidade, pelo qual apenas se cria ou aumenta tributos mediante lei.

Mas o que se entende por lei, relativamente ao princípio ora em análise? Esse questionamento é respondido por Roque Antonio Carrazza<sup>21</sup> na transcrição abaixo:

(...) somos de parecer que o termo “lei”, contido no susodito art. 150, I, deve – feita a ressalva supra – ser entendido stricto sensu, isto é, no sentido de lei ordinária. De fato, a reserva de lei – princípio que este artigo sagrou, de maneira absoluta – assume a forma de limitação ao Executivo, vedando sua ingerência na tarefa de criar ou aumentar tributos. Em verdade, como bem asseriu Pontes de Miranda, esta proibição cristaliza um reclamo histórico, muito anterior ao próprio advento do constitucionalismo. Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu e prosperou com o

---

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 264.

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 35

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Op. Cit.** p. 291 e 292.

escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a tributação dependesse do consentimento dos governados, por intermédio dos Parlamentos (que, de modo mais direto) os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis<sup>22</sup>.(CARRAZZA, 2011, pp. 291 e 292)

Portanto, é possível entender que qualquer ato no sentido de instituir ou aumentar tributo sem que seja por meio de lei, assim entendido a lei ordinária (via de regra) é ato arbitrário, além de patente infração à Constituição Federal, devendo tal ato ser considerado nulo de pleno direito.

Nesse sentido, segue posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça<sup>23</sup>:

TRIBUTARIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. MAJORAÇÃO. A JURISPRUDENCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SE FIRMOU NO SENTIDO DE QUE O DECRETO SO PODE MAJORAR A BASE DE CALCULO DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO, ATENDO-SE AOS INDICES DE CORREÇÃO MONETARIA; O QUE EXCEDER DISSO É AUMENTO DA CARGA TRIBUTARIA E SO PODE RESULTAR DE LEI. RESSALVA DE PONTO DE VISTA PESSOAL DO RELATOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

#### 4.4 OS REGIMES DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Como vimos, o auferimento de acréscimo patrimonial é o fato que, se verificado por qualquer pessoa, faz com que haja a incidência do IRPJ. A partir disso necessário é saber qual é a quantidade de patrimônio que será submetido ao ônus tributário, ou seja, como será quantificada a base de calculo do IRPJ.

<sup>22</sup> A ressalva feita diz respeito a determinados tributos que apenas podem ser instituídos/aumentados por meio de Lei Complementar o que, na prática, faz com que se torne mais difícil que o governo se valha desses tributos para onerar sobremaneira os contribuintes.

<sup>23</sup> BRASIL. STJ. Segunda Turma. Recurso Especial nº 50839 / RS. Relator Ministro Ari Pargendler. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199400202660&dt\\_publicacao=07/04/1997](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400202660&dt_publicacao=07/04/1997)>. Acesso em 18.jun.2016.

A base de cálculo do IRPJ pode ser auferida ou quantificada a partir de 3 (três) regimes ou métodos atualmente previstos em lei, quais sejam método do Lucro Real, Lucro Presumido ou Arbitrado. Em regra os métodos são opcionais, havendo a possibilidade de um ou outro serem obrigatórios a depender da situação ou tipo de pessoa jurídica contribuinte, conforme veremos a seguir.

#### **4.4.1 LUCRO REAL**

Nos termos do Artigo 247 do RIR, o Lucro Real é conceituado como “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”.

O lucro líquido será determinado a partir da contabilidade da pessoa jurídica levando em consideração todos os custos, despesas, receitas e demais fatos com implicações patrimoniais, sempre observando as determinações da legislação fiscal quanto a dedutibilidade de despesas e receitas.

Trata-se de método de apuração normalmente facultativo. É, porém, obrigatório para empresas com receita bruta anual superior a R\$ 78 milhões de reais, que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior ou, ainda, que pratiquem atividades de bancos comerciais, bancos de investimento etc., conforme disposto no artigo 14 da Lei 9.718/98.

#### **4.4.2 LUCRO ARBITRADO**

A tributação com base no lucro arbitrado é normalmente feita com base em comando da autoridade fiscal e poderá ocorrer caso a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real ou identificar a efetiva movimentação financeira, entre outras situações indicadas no Artigo 530 do RIR.

Da leitura das situações que resultam na apuração pelo lucro arbitrado, é possível concluir que trata-se de método aplicável em último caso, quando não há outra forma de determinar o lucro tributável da pessoa jurídica. Importante que se diga, contudo, que a imposição do lucro arbitrado não é penalidade, nem como tal poderia assim ser entendida. É apenas uma forma autorizada por lei para que seja mensurada a base de cálculo do IRPJ em casos extremos onde não é possível fazê-lo por outros meios previstos na mesma legislação<sup>24</sup>.

#### **4.4.3 LUCRO PRESUMIDO**

As empresas individuais e aquelas cuja receita bruta anual seja inferior a R\$ 78 milhões de reais e/ou não estejam obrigadas ao lucro real e nem sujeitas ao lucro arbitrado, por qualquer motivo, podem optar por apurar a base de cálculo do IRPJ conforme o lucro presumido. Nesse caso, é possível ainda que a pessoa jurídica opte por não manter escriturações contábeis, sendo obrigatório apenas que seja mantido o livro caixa (Artigos 516 e 517 do RIR).

O lucro presumido consiste no cálculo do IRPJ partindo da receita bruta do contribuinte, sobre a qual são aplicados determinados percentuais de presunção de lucro. Esses percentuais, ou coeficientes, são determinados por lei e variam conforme a atividade do contribuinte. Sobre o resultado desses percentuais são acrescentadas outras receitas (receitas financeiras, ganhos de capital e etc). Apenas então são aplicadas as alíquotas dos tributos.

Importante notar que sendo o lucro presumido, via de regra, uma opção do contribuinte, pouco importa se o contribuinte de fato auferiu lucro ou não. Não existe absolutamente nenhuma lei no ordenamento jurídico brasileiro que exima o contribuinte cuja atividade seja deficitária de recolher o IRPJ e a CSLL, quando calculados conforme o lucro presumido.

---

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário, 30ª ed. Revista e Atualizada**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 323.

Contudo, é difícil imaginarmos que um empresário optaria por apurar tributos pelo método do lucro presumido quando, na verdade, possui mais despesas do que receitas e acumula prejuízos. É absurdo pensar que alguém, conhecendo a realidade financeira e operacional de sua atividade empresarial, livremente optaria por um método de apuração de tributos que não condiz com a sua conhecida realidade.

Importante ressaltar que ainda que o contribuinte faça a opção de forma descuidada ou venha a ser surpreendido no decorrer do ano calendário, uma coisa é certa. O lucro presumido é calculado com base na receita bruta das empresas. Se, conforme vimos, a permuta realizada entre bens de natureza e valores similares (não idênticos, mas similares) não gera receita, por qual motivo essa operação deveria ser assim considerada para realização de cálculos do Lucro Presumido?

## 5 A PERMUTA COMO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL – ANÁLISE DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 9/2014 E OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Dadas às especificidades do mercado imobiliário, quer nos parecer evidente que uma incorporadora dificilmente receberia torna em uma operação de permuta, sendo mais plausível que ela oferecesse a torna para fins de aquisição de um terreno, motivo pelo qual dispensável é descer a maiores detalhes quanto ao efeito fiscal da torna para essas empresas, ficando claro desde já que, se fosse o caso de haver o recebimento da torna, não haveria razões para que tal valor não fosse tributado conforme o lucro presumido. Por essa razão, nos limitaremos a analisar a tributação da permuta sem torna neste tópico.

Antes da publicação do Parecer Normativo COSIT nº 9/2014, eram poucos os materiais normativos tratando do tema “permuta”, sendo que destes poucos, a totalidade tratava da operação com enfoque em empresas tributadas conforme o lucro real apenas e com enfoque na tributação do ganho de capital.

Isso porque originalmente, as empresas atuantes no ramo de incorporações imobiliárias eram obrigadas a esse regime, sendo aberta a opção para o lucro presumido apenas com a Lei 9.718/98<sup>25</sup>. Em relação a operações de permuta, se consideradas apenas leis em sentido estrito que foram publicadas no passado, teremos apenas a Lei 7.713 de 1988 - que manteve o enfoque na tributação do ganho de capital nas operações de permuta e nas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real - e, mais recentemente, a lei 12.973/14, que outra vez manteve o enfoque nas empresas tributadas conforme o lucro real<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> CASQUET, Pedro Guilherme Modenese et. al. A Incongruência do Parecer Normativo nº 9/2014 da Receita Federal do Brasil com o Racional da Tributação da Permuta no âmbito dos Empreendimentos Imobiliários Desenvolvidos por Incorporadoras. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 234, p. 96 a 106, mar.2015.

<sup>26</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez, et. al. IRPJ, Lucro Presumido e Permuta Imobiliária: Análise do Parecer Normativo COSIT nº 9/2014. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 233, p. 120 a 130, fev.2015.

No conteúdo do mencionado parecer normativo, temos a exposição aparentemente lógica do posicionamento adotado pelo fisco no seguinte sentido: “Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna”.

Na fundamentação, o auditor fiscal diz que sendo as permutas adstritas às mesmas disposições relativas às operações de compra e venda, por força do Código Civil Brasileiro (Artigo 533), bem como considerando que a base de cálculo do IRPJ e CSLL apurada conforme o lucro presumido é obtida a partir da receita bruta (Artigo 518 RIR) e a receita bruta compreende o produto das vendas de bens (Artigo 224 RIR), conclui que a permuta deve ser tributada como venda, assumindo como valor passível de tributação o valor contábil ou de mercado do imóvel recebido em permuta pela pessoa jurídica.

O mencionado parecer normativo, ainda, expressamente limita o seu alcance às empresas tributadas conforme o lucro presumido, em face da existência de material normativo pré-existente em relação às empresas tributadas conforme o lucro real. O material normativo a que o parecer se refere é a IN 107/88 onde é clara a determinação no sentido de que operações de permuta imobiliária não geram efeito fiscal imediato para a empresa tributada conforme o lucro real<sup>27</sup>.

Em resumo, temos que o mencionado parecer normativo utiliza dois argumentos para justificar a inclusão do valor do bem recebido em permuta na receita bruta da empresa imobiliária submetida ao lucro presumido, quais sejam<sup>28</sup>:

---

<sup>27</sup> Não obstante a Lei 12.973/14 trate sobre o tema da permuta imobiliária, ela também se restringiu a abordar o assunto sob a ótica das empresas tributadas conforme o lucro real e também não conferiu efeito fiscal imediato nas operações.

<sup>28</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez, et. al. **Op. cit.**

- i) A IN SFR 107/88 tem sua aplicação restrita às empresas submetidas ao lucro real, não se aplicando ao lucro presumido;
- ii) A permuta deve ser tratada como compra e venda, de modo que a contrapartida da permuta (bem recebido) deve ser considerada receita da empresa permutante da mesma forma que acontece coma contrapartida da venda (preço).

O primeiro argumento se mostra inconsistente porque à época em que a IN 107/88 foi publicada, as empresas atuantes no ramo imobiliário eram obrigadas ao Lucro Real, ou seja, não havia, na época, qualquer razão para que fossem normatizados os efeitos fiscais da permuta no Lucro Presumido. Nesse sentido<sup>29</sup>:

Em relação ao argumento formal que afasta a aplicação da IN 107/88, às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, há de se ter em mente que à época da edição dessa IN as empresas que se dedicavam às atividades de compra e venda, loteamento, incorporação, administração e construção de imóveis eram obrigadas a apurar o IRPJ pelo lucro real, nos termos do artigo 1º parágrafo 4º da lei 6.468/77. Essa situação foi mantida pelo artigo 5º IV da Lei 8.541/92 e pelo artigo 36, IV da Lei 8.8891/95, tendo somente sido alterada pelo artigo 14 da lei 9.718/98.

Essa constatação fornece um norte interpretativo para a IN 107/88. É que se, na época, todas as pessoas jurídicas tratadas por tal norma (dedicadas a atividades imobiliárias) estavam sujeitas à apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não faria sentido que a referida IN mencionasse, por qualquer motivo, os contribuintes sujeitos ao lucro presumido; também é certo que ele afasta a ideia de que a IN, podendo optar entre alcançar todas as empresas ou apenas aquelas sujeitas a determinado regime de apuração, teria deliberadamente restringido seu alcance a um tipo desses regimes.(AVVAD, et.al., 2015, p. 126)

Em função desse motivo é possível entender que, mesmo que a IN 108/88 não tenha mencionado nada a respeito do efeito fiscal das permutas nas empresas tributadas conforme o Lucro Presumido, seus pressupostos devem ser considerados

---

<sup>29</sup> AVVAD, et. al. **Op. cit.**

como aplicáveis também a tais empresas, haja vista que apenas não foram mencionadas pelo fato de não serem uma realidade à época. Nesse sentido<sup>30</sup>:

Definitivamente, o contexto legislativo existente quando da edição da IN 107/88 naturalmente levou a não mencionar outros regimes de apuração do IRPJ que não poderiam ser utilizados pelas empresas que eram objeto de suas normas. Por essa razão, essa ausência de menção não pode ser tida como um silêncio eloquente – e proposital – do legislador infralegal, e sim como uma omissão inerente – e decorrente – àquele contexto normativo. Desse modo, em nossa opinião, nada impede que os mesmos regramentos da IN SFR nº 107/88 sejam aplicados aos contribuintes cuja atividade foi nela tratada, ainda que submetidos a regimes de apuração ali não citados. (AVVAD, et. al., 2015, p.127)

Importante observar que a IN 107/88 não aborda as permutas imobiliárias da mesma forma como o Parecer Normativo COSIT nº 09/2014. Isso porque a instrução normativa se ateve a analisar a ocorrência de ganho de capital na operação e, não, a ocorrência de uma operação tributável como compra e venda. Inclusive, é importante que seja destacado, que o ganho de capital, nos termos da mencionada instrução normativa, somente acontece quando da permuta realizada com torna, sendo apenas a torna objeto de tributação.

Assim, seguindo essa mesma linha de raciocínio e estendendo para o lucro presumido os pressupostos adotados na IN 107/88, teremos que a permuta em si, mesmo que realizada por pessoa jurídica sujeita a esse regime, também não seria fato gerador de tributo sobre tal instituto. Nesse sentido, segue posicionamento do Dr. Ricardo Lacaz Martins<sup>31</sup>:

No que tange à permuta, sua previsão como hipótese em que deve ser apurado o ganho de capital não se aplica ao lucro imobiliário, já que há disposição expressa nesse sentido.

Assim encontra-se redigido o art. 121, inciso II:

Art. 121. Na determinação dos ganhos de capital, serão excluídas:

---

<sup>30</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez, et. al. **Op. cit.**

<sup>31</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. **Op. Cit.** p. 218.

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.

Mais uma vez o legislador bem observou a realidade do mercado imobiliário, determinando o diferimento da tributação para o momento em que o ganho for efetivamente monetarizado. São comuns no mercado imobiliário as operações de permuta, nas quais um permutante entrega imóvel em troca de outro bem, como por exemplo, na permuta de terreno com unidades imobiliárias a construir. Nessa hipótese o proprietário do terreno recebe proposta da empresa de incorporações imobiliárias para alienar determinado bem, recebendo em troca unidades imobiliárias a serem erigidas no próprio terreno de então propriedade do primeiro permutante.

Sob o aspecto econômico não há monetarização na alienação do bem dado em permuta, razão pela qual a legislação optou por diferir a imposição fiscal, em atenção ao princípio da realização da renda e o regime de caixa. (MARTINS, 2009, p. 218)

Dessa forma, considerando a linha de raciocínio acima exposta, é plenamente possível concluir que o argumento do fisco no sentido de que as normas anteriormente publicadas não teriam aplicação às empresas tributadas conforme o lucro presumido está equivocado e não deveria onerar o contribuinte.

Passemos, pois, a análise do segundo argumento utilizado pelo fisco para fundamentar a tributação das permutas imobiliária.

O Parecer Normativo COSIT nº 09/2014 diz que diz que, recebendo a permuta o mesmo tratamento da compra e venda, a sua tributação pelo lucro presumido deveria ser tratada da mesma forma. A base desse raciocínio, que igualmente se mostra inconsistente, é o artigo 533 do Código Civil (direito privado).

De início, consideremos o disposto no Artigo 110 do CTN:

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

Ora, se a ordem é de que a lei tributária não pode alterar conceitos e formas do direito privado, então o tal parecer normativo, no mínimo deveria ter considerado as especificidades de cada um dos tipos de operação (compra e venda X permuta). Nesse sentido<sup>32</sup>:

Considerando que se trata de duas figuras jurídicas originárias do direito civil e que, nos termos do artigo 110 do CTN, o Direito Tributário deve respeitar os conceitos oriundos de direito privado quando se vale das suas figuras no desenho da norma tributária deve-se recorrer aos dispositivos do Código Civil. Nesse sentido, a compra e venda é conceituada como uma espécie de contrato, pelo qual um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro. Já a permuta é tratada pelo artigo 533, em um capítulo diverso do que rege a compra e venda, ainda que dentro das espécies contratuais. Tal dispositivo limita-se a estabelecer que se aplicam à troca as disposições referentes a compra e venda, salvo algumas modificações ali arroladas.

O simples fato de a compra e venda e a permuta serem institutos tratados separadamente no Direito Civil já revela que não há identidade entre ambos, caso contrário, essa separação seria absolutamente inócua. Mais do que isso, o próprio conceito de compra e venda, que exige presença de uma contrapartida (preço) em dinheiro (e não em outro bem) evidencia a diferença material entre as duas figuras, já que na permuta, existe exatamente a troca de um bem por outro, e não de um bem por dinheiro.

Há de se ressaltar, ainda, que a permuta tampouco pode ser equiparada a uma compra e venda adimplida por meio de dação em pagamento. Isso porque, enquanto a permuta é uma operação que basta em si mesma, a dação em pagamento, como hipótese de adimplemento e extinção de obrigações, corresponde a negócio jurídico dependente de outra obrigação, que, por sua vez, originou o crédito adimplido e extinto por meio da dação de um bem em lugar da prestação originalmente devida.(AVVAD et. al., 2015, pp. 127 e 128)

A partir desse esclarecimento, é possível observar que a diferença mais marcante entre a compra e venda e a permuta é que esta, salvo nos casos em que há complemento da operação (ou torna), não tem o condão de promover variação patrimonial entre as permutantes. Dessa forma, não havendo variação patrimonial, não

---

<sup>32</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez, et. al. **Op. cit.**

há fato gerador do IRPJ e conseqüentemente da CSLL, conforme anteriormente explicado, independentemente de se tratar de empresa(s) tributada(s) pelo lucro real ou presumido. Nesse sentido<sup>33</sup>:

A noção basilar de troca é a de que ambas as partes entregarão bens de valores equivalentes uma à outra, de modo que é da essência da permuta que não haja uma alteração quantitativa no patrimônio dos permutantes. Além disso, em relação especificamente a permuta de bens da mesma natureza (como as imobiliárias), é da sua essência que não haja sequer uma alteração qualitativa daquele patrimônio, na medida em que uma parte cederá um bem imóvel à outra em troca de outro bem imóvel - não de um bem de natureza diversa. (...) a operação de permuta, por essência, não tem a capacidade de acrescentar nada ao patrimônio do contribuinte e, no caso da imobiliária, sequer afeta a qualidade dos bens pertencentes àquele patrimônio; por isso não deve ser tributada pelo imposto de renda.(AVVAD et. al., 2015, p. 129)

Não obstante a jurisprudência administrativa atual seja majoritária no sentido de tributar as operações de permuta imobiliária realizadas por empresas sujeitas ao lucro presumido, é de se considerar que o entendimento acima delineado já foi adotado por julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ainda que em manifestação de voto vencido. Vejamos<sup>34</sup>:

Nota-se do disposto acima, que o instituto da permuta nada mais é que uma “troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades”, ou seja, não se pode comparar/equiparar o contrato de permuta, o qual tem por objeto principal a troca de bens, com o contrato de compra e venda, o qual tem por finalidade a obtenção de renda ou lucro. Os institutos em comento são diversos. Caso não fossem, não precisariam estar legislados de forma separada, poderiam formar apenas um único instituto, qual seja, compra e venda.

Convém lembrar que a permuta representa uma simples troca. A permuta consiste na liberdade e conveniência que duas pessoas, físicas ou jurídicas, possuem de permutarem (trocarem) os bens que lhes pertencem. Nessa esteira, está equivocado afirmar que o instituto da

---

<sup>33</sup> AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez, et. al. **Op. cit.**

<sup>34</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária - Acórdão nº 1302 – 001.217. Voto Vencido Conselheiro Mario Rodrigo Frizzo. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 01.jun.2016.

permuta, na realidade, não passa de uma compra e venda realizada ao mesmo tempo pelas duas pessoas ligadas ao contrato de permuta. Caso prevaleça este entendimento, seria como não existissem os contratos de permuta, tornando os inócuos.

Importante ressaltar, também, que não existe no ordenamento jurídico pátrio qualquer norma que discipline a tributação do IRPJ sobre os contratos de permuta na apuração pelo lucro presumido. Nesse passo, mesmo o contribuinte optando pela apuração pelo lucro presumido, deve se ter em mente que o instituto da permuta não se modifica, ou seja, continua sendo “troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades”. Não se transforma em compra e venda, como interpretou o AFRFB no presente auto de infração.

Adicionalmente<sup>35</sup>:

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

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

Adicionalmente, imperioso trazer à luz outro aspecto bastante destacado nos textos e decisões supracitados, qual seja o fato de não existir qualquer lei ordinária que discipline a incidência de IRPJ e CSLL sobre as operações de permuta imobiliária realizadas por pessoas jurídicas sujeitas ao lucro presumido.

Essa ausência de lei não permite à receita federal que legisle por meio de soluções de consulta ou, no caso em tela, por meio de parecer normativo, fato esse que representa evidente rompimento com o princípio constitucional tributário da legalidade, o que, como vimos, é o princípio constitucional mais precioso ao direito tributário, ao

---

<sup>35</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 5ª Câmara. Acórdão nº 105-16.429. Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 01.jun.2016.

passo que se comunica diretamente com direitos e garantias fundamentais dos cidadãos contribuintes.

Além disso, não pode a autoridade fiscal se valer de analogias – como fez ao tratar a permuta como se fosse compra e venda a fim de se definir a receita bruta da operação – para suprir a ausência de disposição expressa na lei, pois essa responsabilidade cabe a quem aplica a lei tributária<sup>36</sup>. Diga-se de passagem que a autoridade fiscal não é a pessoa a quem cabe a aplicação da lei.

Outro ponto merecedor de destaque é o de que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o método do lucro presumido deve partir da receita bruta das empresas. Além disso, como visto, essa receita deve corresponder a um acréscimo patrimonial disponível para a pessoa jurídica.

Ora, se o tratamento contábil das permutas diz que não há receita a ser reconhecida quando a operação é realizada entre bens de natureza similar, já não há que se falar em composição da receita bruta pela permuta. Logo, menos ainda há que se falar em acréscimo patrimonial disponível gerado pela permuta.

Mas consideremos por um momento, apenas, que a operação de permuta imobiliária é sim fato gerador do tal acréscimo patrimonial.

O texto do parecer normativo COSIT nº 09/2014 diz, como vimos, que “na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna”. Diz ainda que “a referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência (momento do

---

<sup>36</sup> Artigo 108, CTN

contrato) ou de caixa (recebimento do imóvel), observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último”.

Ocorre, contudo, que empresas imobiliárias, não auferem renda com a prática pura e simples da troca de imóvel por unidades a construir, mas, sim, a partir da venda de imóveis construídos a partir do recebimento da permuta.

Logo, conclui-se que o simples recebimento de um imóvel em permuta não é operação que possa ser tributável de pronto, sendo necessárias posteriores operações de venda a partir desse imóvel recebido, para que o valor correspondente a ele venha a ser oferecido à tributação pelo IRPJ e, conseqüentemente, pela CSLL (o que de fato será).

Nesse sentido<sup>37</sup>:

A nosso ver, a receita correspondente ao imóvel recebido em permuta somente deve ser oferecida à tributação a partir do momento em que a incorporadora passe a auferir receita da venda das unidades construídas a partir do imóvel recebido na permuta. É nesse momento que a receita decorrente da atividade da incorporadora, atrelada ao seu objeto, é definitivamente incorrida e se coaduna com o conceito de disponibilidade de renda, essencial para que se de ensejo á cobrança dos tributos que sobre ela incidem.(CASQUET et. al., 2015, p.101)

Destaca-se que o simples acréscimo de patrimônio, quando o corre, por si só não é fato gerador do IRPJ, visto que depende da prévia aquisição de disponibilidade desse acréscimo.

A esse respeito, segue ensinamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>38</sup>:

Advirta-se que o conceito de “renda” foi tomado pelo legislador complementar com a precedência de uma conduta da pessoa, física ou jurídica, expressa no sintagma verbal “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, mesmo porque não seria crível que o imposto

---

<sup>37</sup> CASQUET, Pedro Guilherme Modenese et. al. **Op. Cit.**

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. Cit.** p. 703

recaísse sobre a “renda-em-si”, entidade objetiva e da qual não se pode esperar comportamentos específicos. Daí o CTN agregar aquela clausula, muito elucidativa, alias, e que antecede o ingresso no universo semântico da palavra “renda”. Isso significa também reconhecer, numa visão mais ampla, que renda é, sempre e necessariamente, renda disponível, pelo que tributar renda indisponível importaria em ultrapassar os limites postos pelo legislador do Código Tributário, para efeito de criar a regra matriz da exação. (CARVALHO, 2015, p. 703)

Mesmo que o atual posicionamento da receita federal seja contrário a esse sentido, destacamos que no passado o entendimento era exatamente o mesmo do reproduzido acima. Vejamos<sup>39</sup>.

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante, em bens ou dinheiro, recebido em pagamento, relativo às unidades imobiliárias vendidas. Na hipótese de permuta de unidades imobiliárias, o valor dos bens recebidos na troca não integra a base de cálculo do IRPJ, ainda que o contribuinte tenha feito a opção pelo lucro presumido.

Assim, diante do todo exposto, é possível observar que existem argumentos consistentes dirigidos no sentido de que houve excesso por parte da autoridade fiscal ao determinar a tributação das operações de permuta imobiliária realizadas por empresas sujeitas ao Lucro Presumido através de um parecer normativo, em função da ausência de acréscimo patrimonial nas operações de permuta, incorrendo, ainda, em infração ao princípio da legalidade tributária.

Adicionalmente, ainda que seja considerada a hipótese de haver acréscimo patrimonial nas operações de permuta, resta claro que não há o critério da disponibilidade dessa renda, o que descaracteriza o fato gerador do IRPJ e da CSLL

---

<sup>39</sup> BRASIL. Receita Federal. Processo de Consulta nº 241/2008, Secretaria Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, disponível em [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=14&f=G&l=20&s1=&s3=241&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=14&f=G&l=20&s1=&s3=241&s4=&s5=&s8=&s7=). Acesso em 01.jun.2016,

Há que se destacar, por fim que a matéria não foi, ainda, discutida em sua amplitude na esfera judicial, inexistindo julgados com esse contexto fático (incidência do IRPJ e da CLL nas operações de permuta realizadas por empresas sujeitas ao lucro presumido) nas cortes superiores, não obstante exista uma gama de julgados analisando a operação por outro enfoque, principalmente considerando a permuta como geradora de faturamento para fins de incidência da COFINS<sup>40</sup>:

---

<sup>40</sup> Mesmo que não esteja diretamente abrangido pelo objeto deste trabalho, trago essa informação para que não haja mal entendimento quando ao posicionamento da jurisprudência das instancias superiores quanto a tributação da permuta.

## 6 CONCLUSÃO

Uma vez analisadas todas as considerações acima, pudemos observar que as operações de permuta tem importância histórica para com o desenvolvimento do mercado imobiliário, visto que propiciam às incorporadoras a facilidade de não ter desembolsos financeiros elevados para aquisição dos terrenos onde pretendem construir seus empreendimentos.

Adicionalmente, vimos que as incorporadoras via de regra utilizam-se do tipo societário SPE, cujo patrimônio é constituído pelo próprio empreendimento, sendo essa empresa optante, via de regra, pelo lucro presumido diante das vantagens financeiras que esse regime proporciona.

Quanto à operação de permuta em si, observamos que se trata de uma operação com natureza jurídica de contrato, sujeita mesmo regime da compra e venda, via de regra. Ainda que o regime seja o mesmo, ficou demonstrado que a operação de permuta, quando realizada com bens ou serviços de natureza similar, não tem potencial de gerar receitas.

Sem prejuízo, a procuradoria geral da fazenda nacional emitiu um parecer normativo no sentido de que as operações de permuta imobiliária, quando realizadas por empresas tributadas conforme o lucro presumido, geram receita para a incorporadora imobiliária e, portanto, devem ser oferecidas a tributação da mesma forma como são as operações de venda de imóveis. Nesse caso, o valor da receita seria o valor do imóvel recebido e o imposto seria devido por competência (momento do contrato) ou caixa (recebimento do imóvel).

A partir dos argumentos da entidade fiscal, foi construída uma linha de raciocínio resumida nos seguintes pontos

:

- i) Não faz sentido que os mesmos instrumentos normativos utilizados para fundamentar a não tributação da permuta por empresas tributadas conforme o lucro real não sejam aplicáveis a empresas sujeitas ao lucro presumido, visto que aquelas normas apenas não mencionam essa possibilidade diante de um contexto legislativo específico;
- ii) As operações de permuta imobiliária não tem potencial de gerar acréscimo patrimonial para a incorporadora imobiliária, a não ser que ela receba torna;
- iii) Ainda que houvesse acréscimo patrimonial na operação de permuta, não há disponibilidade dessa renda até que a incorporadora comece a vender as unidades do empreendimento pronto. Não faz sentido, portanto, exigir imposto quando do recebimento da permuta, por exemplo;
- iv) O parecer normativo distorce conceitos do direito privado, tratando como iguais a compra e venda e a permuta, o que não é verdade, visto que são contratos simplesmente sujeitos ao mesmo regime, mas disciplinados em de forma separada na lei;
- v) Não há lei que estabeleça a tributação da permuta no momento da operação, motivo pelo qual o Parecer Normativo COSIT nº 09/2014 não poderia versar sobre esse objeto. Há infração ao princípio da legalidade tributária; e
- vi) O uso da analogia para equiparar a compra e venda com a permuta é ilegal, nos termos do Artigo 108 do CTN.

Portanto, ficou demonstrado que existem argumentos sólidos que refutam a aplicabilidade do Parecer Normativo COSIT nº 09/2014 em face dos contribuintes, de modo que as operações de permuta imobiliária devem permanecer não sendo tributadas como se fossem operações de compra e venda de imóveis, argumentos esses que ainda podem ser explorados perante o poder judiciário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASBEA – Associação Brasileira dos Escritórios de Arquitetura. **Balanco das Incorporadoras não Seguem Tendência.** Disponível em <http://www.asbea.org.br/escritorios-arquitetura/noticias/balancos-das-incorporadoras-nao-seguem-tendencia-300658-1.asp> Acesso em 20.jun.2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

AVVAD, Pedro Afonso Gutierrez, et. al. IRPJ, Lucro Presumido e Permuta Imobiliária: Análise do Parecer Normativo COSIT nº 9/2014. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 233, p. 120 a 130, fev.2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 15.jan.2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária - Acórdão nº 1302 – 001.217. Voto Vencido Conselheiro Mario Rodrigo Frizzo. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 01.jun.2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 5ª Câmara. Acórdão nº 105-16.429. Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 01.jun.2016.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 28.mai.2016.

BRASIL. Receita Federal. Processo de Consulta nº 241/2008, Secretaria Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, disponível em [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=14&f=G&l=20&s1=&s3=241&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=14&f=G&l=20&s1=&s3=241&s4=&s5=&s8=&s7=). Acesso em 01.jun.2016

BRASIL. STJ. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.470.549–RN. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%22aquisi%E7%E3o+da+disp>

[onibilidade+econ%F4mica+ou+jur%EDdica+de+acr%E9scimos+patrimoniais%22&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1](https://www2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400202660&dt_publicacao=07/04/1997)> Acesso em 18.jun.2016.

BRASIL. STJ. Segunda Turma. Recurso Especial nº 50839 / RS. Relator Ministro Ari Pangendler. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199400202660&dt\\_publicacao=07/04/1997](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400202660&dt_publicacao=07/04/1997)>. Acesso em 18.jun.2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Ed. Noeses, 2015.

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese et. al. A Incongruência do Parecer Normativo nº 9/2014 da Receita Federal do Brasil com o Racional da Tributação da Permuta no âmbito dos Empreendimentos Imobiliários Desenvolvidos por Incorporadoras. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 234, p. 96 a 106, mar.2015.

CASTRO, Luiz Humberto de. **Sociedade de Propósito Específico**. Brasília: SEBRAE, 2014.

GOMES, Orlando. **Contratos**. São Paulo: Ed. Forense, 2008.

GOVERNO FEDERAL. **Mercado Imobiliário deve Fechar 2014 com 09% do PIB**. <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/12/mercado-imobiliario-deve-fechar-2014-com-9-do-pib>. Acesso em 20.jun.2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et. al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário, 30ª ed. Revista e Atualizada**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da Renda Imobiliária**. 2009. 303 folhas. Tese de Doutorado em Direito Tributário. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil – Contratos**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

**SECOVI.** Aspectos registrários da permuta imobiliária são apresentados na primeira parte de seminário Jurídico. Disponível em <http://www.secovi.com.br/noticias/aspectos-registrarios-da-permuta-imobiliaria-sao-apresentados-na-primeira-parte-de-seminario-juridico/8651/>. Acesso em: 20.jun.2016.