

CONCEITOS JURÍDICOS DE RECEITA E PERMUTA E A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

LEGAL CONCEPTS OF REVENUE AND EXCHANGE
AND THE IMPOSSIBILITY OF TAXATION

THIAGO MONDO ZAPPELINI

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, IBET. Professor Seminarista do Curso de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Santa Catarina, IBET-SC. Advogado tributarista.
thiago@ufmzadvogados.com.br

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: Receita é um gênero segregado em espécies que são constantemente utilizadas para a definição da base de cálculo dos mais diversos tributos instituídos no ordenamento jurídico tributário brasileiro. Os negócios de permuta estão presentes no cotidiano dos contribuintes de diversos segmentos econômicos que se sujeitam à incidência dos tributos sobre as espécies de receita (receita bruta, da prestação de serviços, da venda de mercadorias, entre outras). Nesse cenário, surge o questionamento acerca da inclusão dos contratos de permuta à classe que se subsume aos tributos incidentes sobre a receita. Autoridades da administração tributária federal vêm se posicionando no sentido de que a permuta denota o conceito de receita, mas, por outro lado, os contribuintes negam essa natureza. Para a resolução da controvérsia, essencial definir o conceito de receita, tanto no plano jurídico como no plano contábil, bem como o conceito de permuta. Verificadas divergências entre as definições jurídica e contábil em alguns pontos, cabe lembrar o modo escorreito de interpretação da legislação tributária,

ABSTRACT: Revenue is a segregated gender in species that are constantly used to define the basis of calculation of the most diverse taxes instituted in the Brazilian tax law. The barter business is present in the daily life of taxpayers from different economic segments, who are subject to the incidence of taxes on the kinds of revenue (gross revenue, service rendering, merchandise sales, among others). In this scenario, the question arises about the inclusion of exchange contracts to the class that subsumes the taxes levied on revenue. Officials of the federal tax administration have been positioning in the sense that the swaps denote the concept of revenue, but, on the other hand, the taxpayers deny this nature. For the resolution of the controversy, it is essential to define the concept of revenue, both legal and accounting, as well as the concept of barter. Differences between the legal and accounting definitions in some points, it is important to recall the way in which tax legislation is interpreted, which is the method of analysis based on legal premises, using accounting concepts only when there is a legal norm internalizing

qual seja o método de análise com base em premissas jurídicas, valendo-se de conceitos contábeis apenas quando houver uma norma jurídica internalizando-o. Nesse sentido, verificado que permutas não denotam o conceito de receita, uma vez que no plano jurídico não há mutação patrimonial positiva, se conclui que quaisquer tributos incidentes sobre as variadas espécies de receita não podem ser exigidos dos contribuintes que celebram negócios de permuta. Para tanto, foram utilizados o método dedutivo e as técnicas bibliográfica e documental.

PALAVRAS-CHAVE: Conceito jurídico – Receita – Permuta.

it. In this sense, it has been verified that exchanges do not denote the concept of revenue, since in the legal area there is no positive equity change, it is concluded that any taxes levied on the various kinds of income can not be demanded of the taxpayers that enter into barter transactions. For that, the deductive method and bibliographical and documentary techniques were used.

KEYWORDS: Legal concept – Revenue – Exchange.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Definição de conceitos. 2.1. Conceito de receita. 2.2. Conceito de permuta. 3. Interpretação da Legislação Tributária. 3.1. A interpretação do direito positivo. 3.2. A chamada interpretação econômica do Direito Tributário. 4. Conceitos jurídicos de receita e permuta e a impossibilidade de tributação. 4.1. A incompatibilidade da permuta com o conceito jurídico de receita. 4.2. Aspectos controvertidos. 4.3. Decisões judiciais e administrativas. 5. Conclusão. 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Uma singela análise da tributação incidente sobre as atividades empresariais no Brasil revela a existência de diversas exações que incidem ou possuem como base de cálculo alguma espécie do gênero *receita*, podendo ser destacadas as Contribuições PIS, COFINS, CPRB, ao FUST, FUNRURAL, entre outros tributos que se valem das diversas espécies de receita como base de cálculo.

No contexto da dinamicidade econômica, encontram-se agentes que celebram contratos de permuta, ao fim de atingirem seus objetivos empresariais, tendo esse negócio se apresentado como alternativa vantajosa em alguns casos de mútuo interesse, em que os negociantes podem ofertar.

Por isso, diante dos fatos sociais que orientam os negócios empresariais, em que a permuta está presente no cotidiano de várias sociedades empresárias, é essencial investigar se a troca propicia geração de receita às partes envolvidas e, conseqüentemente, se há incidência dos tributos que a tomam como base de cálculo.

A respeito do assunto, a administração tributária federal vem se posicionando no sentido de que a natureza do contrato de permuta se equipara à compra e venda e, portanto, sua celebração gera receita tributável. Os contribuintes, por sua vez, impugnam a interpretação do Fisco, argumentando que se trata de operação neutra, impassível de gerar acréscimo patrimonial.

Diante desse cenário, busca-se por meio deste estudo definir os conceitos de receita e permuta, bem como abordar o modo de interpretar a legislação tributária, a fim de investigar se os negócios jurídicos de permuta geram receita para as partes envolvidas, incidindo, ou não, os respectivos tributos que a utilizam como base de cálculo.

2. DEFINIÇÃO DE CONCEITOS

Partindo da premissa de que o direito é um sistema comunicacional,¹ cujo código utilizado para a emissão de mensagens é a língua idiomática (p. ex., língua portuguesa), composta por signos, que se obtém acesso por meio de um suporte físico (p. ex. as marcas de tinta no papel), aos quais são atribuídos valores (significação), de acordo com os referenciais de cada intérprete, é natural conviver com interpretações divergentes para certas palavras ou fragmento de texto do direito positivo.²

Assim, nada impede que dois ou mais juristas atribuam significações diversas a uma mesma palavra e travem debates acalorados, sem perceber que o conflito de opiniões se deve à diversidade da definição de certo conceito. Nesse sentido, pouca, quiçá alguma utilidade terá a discussão. Por isso, os intérpretes devem ter em vista que quase todas as palavras/expressões presentes nos textos do direito positivo sofrem dos vícios da ambiguidade, vaguidade e carga emotiva.³

Nesse sentido, para atenuar interpretações conflitantes em decorrência da discrepância dos valores atribuídos a determinado signo, essencial definir os conceitos conotativamente, ou seja, em vez de apontar para um objeto que denote as características do gênero (p. ex., “banana e maçã são frutas”) atribuir características que permitam conferir a certos objetos o conceito estudado (p. ex., “fruta é o produto comestível procedente da frutificação de uma planta, cultivada ou silvestre”).⁴

Desse modo, como o presente estudo tem por objeto investigação que envolve conceitos que se sujeitam à ambiguidade e à vaguidade, imprescindível se torna a delimitação conotativa dos conceitos de receita e permuta, decisivos para o seu desenvolvimento.

1. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 168.
2. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 24-29.
3. Cf. *Ibidem*, p. 76-85.
4. “Nestes termos, no âmbito científico, as definições tidas como denotativas devem ser afastadas ou explicadas gradativamente por definições conotativas, porque, na verdade, elas nada definem. Tal recomendação parece desnecessária, mas basta um percurso despreocupado pela doutrina jurídica para percebermos que diversos autores não se dão conta deste tipo de impropriedade, fazendo uso de definições denotativas como se conotativas fossem.” (*Ibidem*, p. 75).

2.1. Conceito de receita

Receita é uma expressão que sofre do vício da ambiguidade, visto que comporta mais de um significado.⁵ Do mesmo modo, apresenta-se com o vício da vaguidade, tendo em vista a dificuldade para a delimitação dos objetos por ela abrangidos. Portanto, além de definir conotativamente o conceito de receita, importante apontar o sentido conferido ao termo, ao fim de produzir um discurso científico, que preza pela precisão linguística.⁶

Assim, esclarece-se que se utiliza receita na sua acepção que vai ao sentido de “rendimento; quantia recebida”, mas não de qualquer ingresso, visto que, por vezes, empresários e sociedades empresárias percebem valores que transitam temporariamente por seu caixa, sem que integre seu patrimônio de forma definitiva, tal qual acontece com reembolsos ou repasses para satisfação de despesas de terceiros, por exemplo, situações que não denotam o conceito de receita.⁷

Dessa observação, se constrói uma primeira característica do conceito de estudado, que é o ingresso financeiro definitivo no patrimônio de quem o recebe. Nesse sentido, inclusive, se encontra amparo constitucional, por meio da leitura do art. 212, § 1º, da Constituição, segundo o qual as *entradas* públicas destinadas a repasses a outros entes federativos não se consideram *receita* daquele que as recebe de modo transitório.

Em decorrência desse atributo, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em recurso extraordinário com repercussão geral, que tributos incidentes sobre a atividade do contribuinte (no caso o ICMS) não são receitas suas, visto que se destinam a incrementar patrimônio de terceiro (o sujeito ativo da relação jurídica tributária cujo objeto é o tributo incidente sobre a atividade do contribuinte).⁸

Além disso, receita deve ser elemento apto a provocar uma mutação patrimonial positiva, e, portanto, representa riqueza nova de quem a recebe. Assim, afastam-se da sua definição as reposições patrimoniais, como ocorre com indenizações por danos emergentes,⁹

-
5. “1 valor que é recebido, arrecadado ou apurado [...] 2 conjunto dos rendimentos de um Estado, uma sociedade, um indivíduo [...] 3 cômputo do que se há de receber [...] 4 prescrição médica [...] 5 fórmula para a preparação de produtos industriais ou de economia doméstica [...] 6 fig. fórmula ou indicação especial para se alcançar algum resultado 7 fig. Indicação relativa ao modo de proceder; paradigma, modelo [...]” (HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. 1 reimp. com alterações. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004. p. 2398).
 6. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 78-82.
 7. “[...] ingressos financeiros que não constituam fatos modificativos do patrimônio, como o recebimento de depósitos recolhidos ou valores recebidos pela alienação de coisa alheia, não se apresentam como receita, sendo mera *entrada*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 836).
 8. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706, Imcopa Imp. Exp. E Ind. De Óleos Ltda. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550].
 9. “Com efeito, a indenização por dano material do tipo dano emergente, por constituir simples recomposição do patrimônio, e não acréscimo a ele, não pode sofrer incidência de tributos que

em que, nada obstante se tratar de um ingresso definitivo, não há elemento novo apto a provocar aumento no patrimônio, cuidando-se de situação neutra, a qual, inclusive, não manifesta signo presuntivo de riqueza e, por isso, não representa capacidade contributiva.

Nesse sentido segue o Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o RE 606.107, com repercussão geral, em que se discutiu a incidência das Contribuições PIS e COFINS sobre os valores recebidos por sociedade empresária exportadora na transferência de créditos de ICMS a terceiros, assentou o entendimento segundo o qual “sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.¹⁰

Cabe alertar, no entanto, que nem toda entrada definitiva que provoque mutação patrimonial positiva caracteriza-se como receita. Deve o ingresso decorrer de atividades e investimentos do empresário ou da sociedade empresária que o recebe, podendo estar relacionado ao seu objeto principal (receitas operacionais) ou não (receitas não operacionais). Do contrário, sendo o ingresso originado de fatores estranhos às atividades/investimentos de quem o recebe, mesmo que gere mutação patrimonial positiva, não cabe cogitar de receita. Em decorrência dessa característica, valores que não decorram do resultado das atividades empresariais, como doações, subvenções, incorporação de prejuízo à conta de sócio, entre outros, não denotam o conceito de receita.

Por isso, receita possui íntima ligação com a renda (lucro ou ganho de capital) da sociedade empresária, se apresentando como condição necessária para o surgimento desta, que se entende decorrer de um “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”.¹¹ Dentro dessa definição, por entradas no patrimônio da sociedade deve se entender receitas.

Por fim, no que se refere à definição do conceito de receita, chama-se atenção que se trata de um gênero que pode ser subdividido em diversas espécies, na medida em que a ele são somadas outras características, como por exemplo, a decorrência da venda de bens com intuito comercial, chegando-se a espécie *receita sobre a venda de mercadorias*. O mesmo ocorre com a receita sobre a prestação de serviços, financeiras, operacionais, não operacionais, decorrentes de resultado em conta alheia, entre outras, que costumeiramente são

tenham por regra-matriz de incidência a receita bruta.” (LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000. p. 89).

10. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 606.107, União Federal. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, 22 de maio de 2013. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271].

11. GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 179.

utilizadas como base de cálculo dos mais diversos tributos instituídos no ordenamento jurídico brasileiro.¹²

Desse modo, partindo de premissas jurídicas e interpretação constitucional, amparado por decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, define-se o conceito jurídico de receita como sendo o ingresso financeiro definitivo, apto a provocar aumento no patrimônio da sociedade empresária, decorrente de suas atividades e/ou investimentos, fundamental para a geração de lucro.

Assim, cumpre salientar que, como se trata de uma definição à luz da Constituição, sustentada por decisões do STF, de expressão que é utilizada para a estipulação da base de cálculo de diversos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, descabe lhe conferir outro significado, ainda que por meio de Lei, sob pena de inverter a hierarquia das normas e sujeitar a ordem constitucional ao arbítrio do legislador infraconstitucional, em detrimento do que prevê o art. 110 do Código Tributário Nacional, que expressamente veda a possibilidade de a Lei tributária alterar a definição dos institutos de direito privado, utilizados pela Constituição para a delimitação das competências impositivas. Por isso, sempre que o legislador ordinário extrapolar os limites do conceito de receita apresentado acima, cabe censurá-lo, mediante o acionamento do Poder Judiciário.¹³

Sob outra ótica, a expressão estudada também possui definição contábil, a qual, por sua vez, foi positivada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do pronunciamento de nº 47, que entrou em vigor no dia 01º de janeiro de 2018, segundo o qual receita se trata de:

“Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.”¹⁴

12. “Com efeito, no processo de classificação, iremos nos deparar com produtos e subprodutos de classe, de acordo com os critérios adotados, encontrando gênero e espécies. Sabemos que ‘o gênero’ compreende a ‘espécie’. Nessa linha, e transportando esses pensamentos para o entendimento das locuções ‘entradas financeiras’, ‘faturamento’ e ‘receita bruta’, não há dúvidas de que o termo ‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses. O ‘faturamento’ figura como exemplo nítido, pois abrange apenas as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços (tem-se o gênero ‘receita’ acrescido da diferença específica ‘venda de mercadorias e serviços’).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 834).
13. “[...] os entes federativos podem instituir tributos desde que respeitados os limites desenhados pelo arquetipo constitucional, cabendo o acionamento do Judiciário para afastar eventuais abusos que possam advir da inobservância deste preceito. Por outro lado, não há irregularidade no não exercício desta competência, como ocorre atualmente com o imposto sobre grandes fortunas, de competência da União Federal.” (MONDO ZAPPELINI, Thiago. Impossibilidade da incidência do imposto de importação sobre a entrada de bens para consumo próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 8, ano 2, p. 243-260. São Paulo: Ed. RT., set.-out. 2017. p. 245).
14. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento de 47. Aprovado em 04.11.2016. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf].

ZAPPELINI, Thiago Mondo. Conceitos jurídicos de receita e permuta e a impossibilidade de tributação. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 285-314. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

Da descrição acima, não requer esforço para perceber que as definições jurídica e contábil de receita possuem aproximações e distanciamentos, o que reflete a comparação dessas duas camadas de linguagem, que frequentemente entram em conflitos.¹⁵

2.2. Conceito de permuta

Permuta, por sua vez, não é uma expressão ambígua, visto que seu significado tende a passar a ideia de substituição de um objeto por outro.¹⁶ Entende-se, contudo, que há presença de certo grau de vaguidade, tendo em vista a dificuldade de determinar se algumas situações denotam seu conceito.

A doutrina civilista costumeiramente inicia a abordagem do contrato de permuta referindo-se ao momento histórico que antecedeu à criação da moeda (escambo), quando a troca de bens se apresentava como o único meio para a satisfação de certas necessidades materiais.¹⁷⁻¹⁸ Acredita-se que a preferência dos autores em lembrar este dado histórico-econômico antes de adentrar ao seu regime jurídico deve-se a carga emotiva que a palavra provoca, instigando a imaginação de como os negócios se desenvolviam sem a existência de um meio de troca universal.

Superado o fator histórico, esclarece-se que por permuta (ou troca) entende-se o negócio jurídico em que ambas as partes entregam determinada coisa tendo em contraprestação o recebimento de outra coisa, que não seja dinheiro.

O Código Civil dedicou apenas o artigo 533 e seus dois incisos ao tema, referindo-se que se aplica supletivamente ao contrato de permuta as regras da compra e venda. Por

15. “Apesar de estarem interligadas, as relações entre a contabilidade e a tributação, ao longo do tempo, têm se caracterizado por divergências que, em alguns casos, podem ser relevantes. Essas divergências surgem em função dos objetivos da informação gerada pela contabilidade, que, sendo baseada em princípios contábeis, diferem da legislação fiscal.” (CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. As normas de convergência contábeis e seus reflexos para os contribuintes. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 184).

16. “1 troca de coisas entre seus respectivos donos; troca recíproca [...] 2 fig troca de informações, de ideias etc. entre pessoas ou entidades [...] 4 jur acordo em virtude do qual os contratantes trocam entre si coisas de sua propriedade [...]” (HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Op. cit.*, p. 2193).

17. “A troca (permuta, escambo) é o mais antigo dos contratos surgidos nos primórdios de todos os povos. Quando o homem passou a viver em grupos sociais viu-se impelido a trocar alguma coisa que podia dispensar por outra, em poder de terceiro, para atender necessidades vitais ou de qualquer natureza.” (LÔBO, Paulo Luiz Neto. Comentários ao código civil: parte especial: das várias espécies de contrato, vol. 6 (arts. 481 a 564). In: JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antônio (Coord.). *Comentários ao Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 227).

18. No mesmo sentido: GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3. p. 269; MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz da. *Curso de direito civil 5: direito das obrigações*. 2ª parte. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 157. Entre outros.

isso, somado ao fator de a legislação comercial pretérita referir que na permuta há “duas vendas”,¹⁹ diversos autores equiparam os institutos, tendo quem afirme que os contratos possuem a mesma natureza.²⁰

No entanto, discorda-se dessa posição, pois a aplicação das mesmas regras da compra e venda, por si só, não tem o condão de equiparar os negócios jurídicos. Se assim fosse, sequer haveria necessidade de o Código Civil segregar os contratos, uma vez que a permuta já estaria abrigada pela compra e venda. Além disso, não há como se sustentar a subsistência de duas vendas, pois se trata de um único negócio e, por decorrência lógica, duas avenças de compra e venda pressupõem dois contratos e duas relações jurídicas, o que não ocorre na permuta. Além disso, do ponto de vista estritamente jurídico, é insustentável defender que a troca de *coisa por coisa* possa ser equiparada a entrega de *coisa por dinheiro*, conforme pontua Tércio Sampaio Ferraz Junior.²¹ Tal entendimento representa nítida interpretação econômica do instituto, que, claramente, desconsidera a realidade jurídica.

Ademais, na permuta, não há estipulação de preço,²² elemento indispensável no contrato de compra e venda (art. 481 e seguintes do Código Civil). Por isso, mesmo que haja semelhanças entre os contratos e que as regras de um se apliquem supletivamente ao outro, não há como se admitir que se trate de contratos com a mesma natureza, visto serem realidades autônomas.²³

19. “Art. 221. O contrato de troca ou escambo mercantil opera ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servindo as coisas trocadas de preço e compensação recíproca (artigo nº. 191). Tudo o que pode ser vendido pode ser trocado.” (BRASIL. Lei 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm]. Acesso em: 28.03.2018).
20. “[...] tendo em vista a identidade de natureza [da compra e venda] com a troca, ordena o legislador a aplicação das mesmas disposições.” (PAESANI, Liliana Minardi. Da troca ou permuta; do contrato estimatório; da doação; da revogação da doação. In: CAMILLO, Carlos E. N.; TALAVERA, Glauber Moreno; FUJITA, Jorge S.; SCAVONE JR., Luiz A. (Org.). *Comentários ao Código Civil*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 523).
21. “Embora, positivamente, a norma do Código Comercial tenha sido revogada (pelo Código Civil de 2002), mesmo na sua vigência não parecia sustentável que na permuta houvesse dois contratos (cf. Pontes de Miranda, op. cit., § 4.339,4). Afinal o escambo, sociologicamente, precedeu a compra e venda, sendo uma impropriedade técnica falar de *res* como se *pretium* fosse: na melhor das hipóteses, o contrário é que teria ocorrido: a compra de e venda seria uma espécie de ‘permuta’ de bens específicos por ‘bens’ inespecíficos (dinheiro).” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da permuta no direito brasileiro. *Revista de Direito Privado*, v. 62, ano 16, p. 47-58. São Paulo: Ed. RT, abr.-jun. 2015. p. 51).
22. “A diferença mais notável com a compra e venda reside no aspecto de que nesta há plena distinção entre a coisa e o preço; existem a coisa vendida e o preço, enquanto na permuta há dois objetos que servem reciprocamente de preço.” (VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: contratos em espécie*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 86).
23. “Fato é que, nesses termos, a permuta, mesmo com o surgimento dos mercados monetários, nem desaparece nem se reduz a compra e venda. Quem permuta não busca um determinado preço pela coisa que oferece.” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Op. cit., p. 52).

Reforçando a diferença entre os contratos está o fator da desnecessidade de os bens permutados possuírem exatamente os mesmos valores de mercado. Poucos contratos de troca têm por objeto bens com o mesmo preço em um *ajuste a valor presente*, em decorrência da baixa probabilidade de os interesses das partes referirem-se a coisas de idênticos valores econômicos. Disso, destaca-se a intenção das partes no negócio em detrimento do valor dos bens envolvidos, reforçando a inexistência de preço na operação. Assim, não há necessidade de equivalência na avaliação dos objetos permutados, desde que possuam semelhante valoração.²⁴

Pode ocorrer de uma das partes dar contrapartida em dinheiro (torna), como forma de complementar eventual diferença existente entre os bens permutados. Todavia, se a intenção prevalecente entre os negociantes for a celebração de contrato de permuta e a torna for inferior ao valor estimado dos bens negociados, sua natureza não se modifica, tendo a torna papel de mera compensação da dessemelhança econômica.

No que se refere aos objetos passíveis de troca, o já mencionado art. 221 do Código Comercial, em sua parte final dispunha que “tudo o que pode ser vendido pode ser trocado”. Nada obstante sua revogação, esta passagem do dispositivo apresenta-se com bastante utilidade para a delimitação dos objetos passíveis de troca, o que é reforçado por significativa parte da doutrina civilista.²⁵ Assim, são passíveis de ser objeto de contrato de permuta móveis, imóveis, bens intangíveis, semóventes, os quais podem ser trocados por bens da mesma ou de diferente natureza e quantidade, inclusive, com objetos futuros, como ocorre com a permuta de terreno por unidades construídas na incorporação imobiliária.²⁶ Nesse sentido, como direitos são passíveis de venda, também podem ser objeto de troca.²⁷

Portanto, descritas suas principais características, define-se permuta como o negócio jurídico bilateral, em que as partes se obrigam a entregar determinada coisa ou ceder determinado direito, presente ou futuro, recebendo em contrapartida outra coisa

24. “Quem permuta busca precisamente a troca direta dos objetos em jogo, levado por interesses e motivações que nada têm que ver com o valor real ou venal das coisas trocadas. Para os permutantes, o valor das coisas é estimado apenas subjetivamente, à margem dos preços que regem o mercado. O que o permutante quer é somente obter o bem concreto que outra pessoa possui, a qual está igualmente interessada no objeto que o primeiro também possui. Da conjunção de ambas as necessidades e ambos os anelos surge a permuta.” (LÔBO, Paulo Luiz Neto. Op. cit., p. 229).

25. Cf. LÔBO, Paulo Luiz Neto. Op. cit., p. 231; VENOSA, Silvio de Salvo. Op. cit., p. 85; MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz da. Op. cit., p. 158; GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit., p. 269, entre outros.

26. “A permuta pode, assim, envolver coisas distintas e quantidades diversas: móveis e imóveis, vários móveis por um imóvel etc. Pode ter por objeto também coisas futuras, sendo frequente, hoje, a permuta de um terreno por apartamentos do edifício que nele será construído pelo incorporador permutante.” (GONÇALVES, Carlos Roberto. Op. cit., p. 270).

27. No mesmo sentido: MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz da. Op. cit., p. 158.

ou direito, presente ou futuro, de semelhante valoração econômica, sem necessidade de estipulação de preços.

3. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Tendo em vista que o direito é um objeto cultural, destinado a prescrever comportamentos a serem observados pelos indivíduos, pautado em valores tidos como valiosos em determinado círculo social,²⁸ o fim de tornar pacífico o convívio em sociedade, é pressuposto de sua existência a presença de um processo comunicacional.

Assim, imprescindível a presença de um código que, junto dos demais elementos essenciais à comunicação, promoverá a compreensão da mensagem pelo destinatário. Em decorrência de solenidades ínsitas ao direito, este código se trata do idioma oficial (p. ex.: língua portuguesa). Mas não basta o código, sendo essencial, além de outros,²⁹ a presença de um canal físico em que os signos que veiculam a mensagem são materializados, nesse caso, pela linguagem escrita.

Acontece que esses signos que transportam o significado do regramento jurídico, entendido como o comportamento intersubjetivo estipulado pelo legislador, por vezes confundido com a significação normativa,³⁰ não esgotam seu objeto.

Os objetos que os signos se prestam a representar são impassíveis de ser traduzidos em sua totalidade, pois a realidade é *inapreensível*, motivo pelo qual o conhecimento é *inesgotável* e *infinito*. É certo que esta incompletude do signo estimula a criação de mais signos, ao fim de representar seu objeto da maneira mais detalhada possível, aproximando cada vez mais da sua completude, contudo, sem exauri-lo, pois a linguagem e a representação são sempre incompletas, do que decorre a imperfeição, total ou parcial, do processo comunicativo, nada obstante por trás das representações esteja a pretensão de esgotar seu objeto, embora sempre se trate de uma feição parcial da realidade.³¹

Disso decorre a importância de se ter em mente um raciocínio semiótico das construções normativas. Tendo em vista que a semiótica é a ciência que tem por objeto o

28. “Orientar as condutas inter-humanas, no sentido de propiciar a realização de valores caros aos sentimentos sociais, num determinado setor do tempo histórico, tem sido o primordial objetivo do direito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 168).

29. Para a existência efetiva da comunicação imprescindível a presença de (1) emissor; (2) canal; (3) mensagem; (4) código; (5) receptor; (6) conexão psicológica; (7) contexto. A respeito do assunto: CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 171-174.

30. “Nota-se que, a significação do direito acaba por determinar o seu significado, ou seja, o modo como as relações intersubjetivas são disciplinadas. A ‘realidade’ jurídica à qual o enunciado prescritivo faz referência acaba sendo aquela construída pelo intérprete.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 180).

31. ARAUJO, Clarice von Ortzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 13-23.

estudo dos signos, e que o direito se manifesta por meio de símbolos,³² essa técnica tem se mostrado como eficiente método de investigação do direito positivo. Afinal, como Alfredo Augusto Becker alertara Paulo de Barros Carvalho, “os juristas são, sem o saber, os semânticos da linguagem jurídica”.³³

Assim, se estabelece a premissa de que o intérprete mantém contato com o suporte físico (signo), que se refere a certo objeto (significado), e a ele atribui valores, decodificando a mensagem com base nos seus referenciais (significação), formando os três elementos indispensáveis para a existência da linguagem, com base nos referenciais de Edmund Husserl.³⁴

Nesse sentido, vale destacar que a legislação tributária se reveste da mesma estrutura lógica e da mesma função de linguagem que os demais fragmentos de direito positivo, dedicados a outras relações intersubjetivas que não àquelas em que participam fisco e contribuinte. Por isso, o método de interpretação da legislação tributária não deve divergir da maneira como o intérprete analisa outras matérias jurídicas, conforme observa Alfredo Augusto Becker.³⁵ Assim, passa-se a tratar da interpretação do direito positivo, que vale tanto para a legislação tributária como para os demais ramos do direito.

3.1. A interpretação do direito positivo

Destacado o caráter linguístico do direito, importa estabelecer a distinção entre direito positivo e Ciência do Direito, tendo em vista que tratam de planos de linguagem distintos, com funções que não se confundem e submetidos a lógicas específicas. Nada obstante as diferenças, o dado empírico ao qual o intérprete do direito positivo ou o cientista do direito tem acesso é o mesmo, o texto.

Acontece que, quando se trata do direito positivo, o texto é produzido por autoridade credenciada pelo sistema, mediante procedimento próprio, destinado a provocar a construção de normas jurídicas pelos leitores, com o fim de impor condutas intersubjetivas. Já a Ciência do Direito, que tem por objeto o estudo do direito positivo, se manifesta por

32. Entendido como a espécie de signo que é construído arbitrariamente, de acordo com uma convenção, ao fim de representar um objeto. Para o direito positivo interessa os símbolos na forma idiomática escrita (palavras). Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 178.

33. GAUDÊNCIO, Francisco Sales; COSTA, Hernani Maia. *Paulo de Barros Carvalho: um jurista brasileiro: dimensões e percursos*. São Paulo: Prólogo, 2017. p. 257.

34. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 197.

35. “Modernamente, para a tranquilidade de todos, chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica *idênticas* às demais regras jurídicas e, portanto, interpretem-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 111).

meio de textos descritivos das normas jurídicas, mostrando-se como metalinguagem destas, sendo elaborados por estudiosos do direito positivo. Assim, enquanto o direito positivo se reveste de linguagem prescritiva de condutas, submetido à lógica deontica, revestida dos valores válido/não-válido, a Ciência do Direito apresenta-se na linguagem descritiva, que corresponde à lógica clássica (apofântica/alética), cujos valores são de verdade/falsidade.³⁶

Feita essa importante distinção, esclarece-se que a interpretação do direito positivo se refere à atividade por meio da qual o intérprete confere sentido aos textos normativos. Ou seja, trata-se da significação que o jurista atribui aos textos produzidos pelo legislador (em sentido amplo). Do contrário, valendo-se o intérprete de outros referenciais que não o texto normativo, a construção formulada fica seriamente prejudicada, descaracterizando-se como jurídica.³⁷

Desse modo, resta claro que a construção de sentido prescritivo, pelo intérprete, parte do texto em sentido estrito, dado material, empírico, ao qual o sujeito cognoscente mantém contato físico (p. ex. marcas de tinta no papel, pontos luminosos na tela de um computador). Trata-se do ponto de partida que “marca o início da aventura exegética”³⁸, composto por símbolos (palavras) devidamente organizados, segundo uma convenção linguística oficial, que representa o plano S1, da literalidade textual (enunciado em sentido estrito), no percurso gerador de sentido dos textos jurídico prescritivos.³⁹

Após o contato com o suporte físico, o intérprete parte para o plano S2, dos conteúdos de significação. Nesse momento, o exegeta atribui valores aos símbolos contidos no suporte físico, formulando em sua consciência uma proposição (juízo/sentença), a partir de seus referenciais (p. ex. “a alíquota é 15%”). Nada obstante diversas proposições construídas a partir dos textos prescritivos induzirem a impressão de que se está utilizando linguagem em sua função descritiva (p. ex.: “a capacidade tributária independe da capacidade civil”), não se deve perder de vista que mesmo quando o legislador *descreve* uma realidade, ele está impondo o modo de ser, prevalecendo, portanto, a função prescritiva.⁴⁰

No entanto, proposições isoladas são insuficientes para a constituição de um sentido normativo completo. Para tanto, deve o intérprete organizar as ideias de modo a formular

36. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1-4.

37. “O texto em sentido estrito (dado material produzido pelo legislador) é a base para as construções do sentido normativo (conteúdo jurídico) e nele devem fundar-se todas as construções, sob pena de não mais se caracterizarem como jurídicas.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 247).

38. CARVALHO, Paulo Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 112.

39. CARVALHO, Paulo Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 112-116.

40. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 115.

um juízo hipotético condicional,⁴¹ sendo imprescindível reunir uma série de proposições, as quais não necessariamente terão seu referencial em uma sequência de artigos ou em um mesmo documento normativo,⁴² que constituam o *mínimo irreduzível da manifestação do deôntico*.⁴³

Ao chegar nesse nível cognoscitivo, que trata do plano S3, das significações normativas,⁴⁴ o sujeito constitui a norma jurídica, entendida como a “construção cognoscitiva realizada pelo intérprete dos textos prescritivos do direito positivo, devidamente estruturada em sentido deôntico”.⁴⁵

Ocorre que o intérprete do direito positivo não deve se satisfazer com a construção da norma jurídica. Decodificada a mensagem legislada, por meio do processo interpretativo na forma destacada acima, cabe ao jurista estabelecer a relação da norma construída com as demais unidades do sistema, alcançando a derradeira fase do percurso gerador de sentido, o plano S4, da sistematização das normas jurídicas. Ou seja, o intérprete compara a norma construída com as demais normas pertencentes ao mesmo sistema jurídico, tornando possível o estabelecimento de relações de subordinação e coordenação, o que permitirá a verificação da validade normativa, bem como a formulação de relações horizontais, chegando-se à construção de sistemas, como exemplo as regras que estabelecem diretrizes no procedimento administrativo tributário, formando um microsistema normativo processual.⁴⁶

41. “[...] as proposições formuladas na consciência do leitor do texto do direito positivo devem ser estruturadas na forma de um juízo hipotético condicional (‘se H, deve ser C’).

“Assim, enunciados que provocam proposições sem cunho prescritivo (p. ex. ‘a alíquota é x%’) são insuficientes para denotar uma norma jurídica eis que lhe carece a estrutura deôntica (‘D [H C]’).” (MONDO ZAPPELINI, Thiago; CAPELLA, Vicente Lisboa. *Fato jurídico: a incidência normativa*. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; DAL RI JR., Arno; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. (Org.). *Direito, Estado e Constituição: homenagem ao Professor Luiz Carlos Cancellier de Olivo*. Florianópolis: Insular, 2018. p.419-420).

42. “[...] não é necessário que o referencial da norma jurídica esteja em uma sequência de artigos de Lei ou em apenas um veículo normativo. É perfeitamente possível que o intérprete tenha que trafegar por diversos textos prescritivos para a construção de apenas uma norma.” (MONDO ZAPPELINI, Thiago; CAPELLA, Vicente Lisboa. Op. cit., p.420).

43. “É *mínima e irreduzível* porque, faltando algum de seus elementos, não se conhecerá do comando prescrito em sua totalidade e, assim, não se saberá quando tem lugar a norma nem *quem* está obrigado ou *quê* deve ser feito. Em outras palavras, diz-se assim porque a norma, para que possa cumprir sua função de ordenar condutas, deve corresponder ao conjunto formado por todas as partes de significação que possam orientar os destinatários no desenvolvimento de suas ações, de acordo com a mensagem juridicamente prescrita. Daí porque PAULO DE BARROS CARVALHO complementa ‘*com o sentido completo*’.” (BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 46).

44. Cf. CARVALHO, Paulo Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 120-123.

45. MONDO ZAPPELINI, Thiago; CAPELLA, Vicente Lisboa. Op. cit., p. 418.

46. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 267-270.

Ao percorrer essas quatro etapas, o intérprete atribui sentido aos textos jurídicos prescritivos. Mas este método não se encerra com a chegada ao plano da sistematização normativa (S4), visto que recorrentemente o jurista transita pelos quatro planos, indo e vindo, num processo empírico dialético, haja vista que a interpretação é inesgotável, podendo, inclusive, a construção formulada pelo exegeta ser alterada a depender do contexto jurídico no momento do contato com o texto normativo.

Se após essa construção normativa o intérprete for autoridade credenciada pelo sistema, aplicará a norma por meio da criação de outra unidade normativa, de natureza concreta. Por outro lado, se tratar de sujeito despido de competência para aplicar a norma em concreto, a materialização da sua interpretação em linguagem fará parte da Ciência do Direito, de cunho descritivo.⁴⁷

3.2. *A chamada interpretação econômica do Direito Tributário*

Estabelecido o percurso gerador de sentido dos textos do direito positivo e tendo em vista que o tema em estudo envolve camadas de linguagem prescritivas, tanto do ponto de vista jurídico como dos pontos de vista contábil/econômico, essencial tratar da interpretação econômica do direito tributário, a qual está constantemente presente nos debates entre fisco e contribuintes.

Conforme se percebe da descrição no tópico antecedente, a atividade de geração de sentido normativo sempre se inicia de um mesmo referencial, qual seja o texto jurídico prescritivo (S1), produto da atividade enunciativa de órgão credenciado pelo sistema. Portanto, este deve ser o ponto de partida para as construções normativas pelo intérprete, aptas a irradiar efeitos jurídicos.

Acontece que diferentes linguagens, prescritivas ou não, também podem se referir ao mesmo evento e conferir-lhe implicações de acordo com o respectivo sistema de referência, que não o jurídico. É o que ocorre, por exemplo, com a linguagem contábil, que, por meio dos pronunciamentos enunciados pelo órgão competente (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), descreve conotativamente hipóteses que quando ocorridas no mundo fenomênico devem dar ensejo a registros nos livros do sujeito que praticou o *fato contábil*.

Assim, com o surgimento do evento, entendido como “o acontecimento no mundo fenomênico, despido de qualquer relato linguístico”,⁴⁸ podem recair, entre outras, as linguagens prescritivas jurídica e contábil,⁴⁹ surtindo seus respectivos efeitos de acordo com cada sistema⁵⁰ de referência.⁵¹

47. Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 239-242; p. 270-271.

48. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 35.

49. Entende-se que a contabilidade é dotada de linguagem técnica prescritiva, a qual estabelece o modo como devem ser realizados os registros nos livros de apuração da entidade. Assim, a contabilidade forma um sentido deontico, uma vez que ocorrido o evento (econômico/financeiro) deve ser o registro contábil.

Todavia, enquanto o direito positivo se pauta por vetores e princípios construídos por meio da interpretação dos textos prescritivos jurídicos, a contabilidade se conduz por diretrizes próprias daquele sistema.

Dentre os princípios contábeis, chama-se atenção para o da *Primazia da Essência sobre a Forma*, segundo o qual os registros devem ser contabilizados com a prevalência da substância econômica em detrimento da forma jurídica, conforme dispõem os itens 2.12, (“*representação fidedigna*”) e 4.59 e 4.62 (“*essência de direito contratual e obrigação contratual*”) do pronunciamento CPC 00 (R2)⁵². Ou seja, um dos pilares que sustenta o sistema contábil privilegia fatores de ordem econômica em detrimento do dado jurídico.

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho salienta a impropriedade linguística da expressão, uma vez que não há conteúdo sem forma. O homem atribui valores aos signos (forma), por meio de um processo interpretativo, construindo o seu conteúdo. Para o conhecimento ser externado e deixar de ser uma manifestação intrasubjetiva pressupõe a sua formalização, sem a qual não será possível a ocorrência da comunicação.⁵³

Desse modo, não requer esforço para se constatar que a interpretação econômica dos fatos jurídicos tributários é inapropriada, tendo em vista que privilegia o dado econômico e põe em segundo plano a realidade jurídica, conforme o princípio da *prevalência econômica sobre a forma*. Mas mesmo que inexistisse esta diretriz, ainda assim a utilização de critérios extrajurídicos para a construção de normas e fatos jurídicos se mostra incompatível com o direito positivo, em especial o tributário, uma vez que em decorrência do Princípio da Legalidade (art. 150, I, da CRFB) apenas os textos prescritivos produzidos

-
50. “[...] o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 137-138).
51. “[...] de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de inscrever o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: direito e sua autonomia: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 97, p. 07-17, 2007. p. 13).
52. “2.12 (...). Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico.”
 “4.61 Os termos que não têm substância são desconsiderados. O termo não tem substância se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato.” COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento de nº 00(R2). Aprovado em 01 nov. 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf].
53. “O conhecimento somente se faz presente quando exteriorizado e, para que possa romper as fronteiras do mundo intrasubjetivo, objetivando-se, tornar-se-á imprescindível exprimir o sabido, vertendo-o numa forma.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 191).

pelos órgãos credenciados pelo sistema jurídico podem ser referência para tanto.⁵⁴ Além disso, tendo em vista o direito se tratar de um sistema comunicativo normativamente fechado, reforça-se o equívoco na utilização de critérios não jurídicos na sua aplicação.⁵⁵

Alfredo Augusto Becker, com a eloquência que lhe é marcante, denuncia a origem da teoria que toma como base a interpretação econômica do direito tributário, atribuindo ao Código Tributário Alemão do período nazista e à teoria hermenêutica de Enno Becker a semente para a reprodução do que chama de “maior equívoco na história da doutrina do Direito Tributário”. Naquele período constava expressamente no Código Tributário Germânico o princípio da *prevalência econômica sobre a forma jurídica* e a diretriz segundo a qual as Leis tributárias deveriam ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo. Alfredo Augusto pontua como circunstâncias que contribuíram para a aceitação da teoria o nazismo, o fascismo, o fascínio pela cultura alemã, a migração dos juristas para a econômica e a chegada dos economistas ao direito.⁵⁶ Em outra oportunidade que tratou do tema o jurista conclui que “em nome do Direito Tributário, eles matam o Direito e ficam apenas com o Tributário (a Ciência das Finanças Públicas).”⁵⁷

Há que se ponderar, no entanto, que existe a excepcional hipótese de o próprio sistema jurídico dar relevância ao fato econômico, promovendo a sua interiorização. É o que sucede, por exemplo, com os eventos que a legislação societária determina que sejam registrados nos livros contábeis da pessoa jurídica conferindo-lhes relevância jurídica, quando o operador do direito se deparará com o denominado *fato jurídico de natureza contábil*. Contudo, ainda assim, deve ser verificado se esse fato repercute efeitos tributários, uma vez que é bastante recorrente a legislação societária conferir tratamento diferenciado daquele adotado pela Lei tributária para o mesmo evento.⁵⁸

54. “Só ingressam no ordenamento jurídico, por conseguinte, os fatos que ali sejam postos pela linguagem eleitas pelas regras do direito. E, como sabemos, as linguagens social, econômica, política ou histórica, dentre outras, não satisfazem aos requisitos exigidos pelo ordenamento. Para que se tenha um fato jurídico, ou seja, uma nova realidade no âmbito do direito, é imprescindível que haja produção linguística específica, nos moldes prescritos pelas regras competenciais próprias.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imposto sobre a renda: questões polêmicas. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza*. Porto Alegre: Lex Magister/CEU, 2014. p. 551).

55. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: direito e sua autonomia: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*; São Paulo, n. 97, p. 07-17, 2007. p. 15.

56. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004. p. 127-151.

57. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 98.

58. “[...] a partir da análise do evento retratado na Contabilidade como fato jurídico de natureza contábil, deve o operador do Direito, buscando a correlata regra de tributação, verificar como este, em termos tributários, vai ser traduzido, isto é, se o evento registrado na Contabilidade, pode ou deve, de imediato, ser tomado como fato jurídico de natureza tributária, vale dizer, como renda tributável (receita) ou custo/despesa passível de imediata dedução.” (MARTINS, Natanael. A Lei n. 12.973/2014 e o pronunciamento técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto;

Desse modo, deve-se ter em vista que a linguagem contábil se refere à realidade vista sob a ótica de outro sistema que não o jurídico, pautando-se por vetores e princípios próprios e, alguns deles, antagônicos ao direito. Além disso, da singela decorrência de as normas da contabilidade não serem construídas por meio da leitura dos textos prescritivos jurídicos, já afasta delas a possibilidade de revestirem-se desta natureza, salvo quando houver uma regra pertinente ao sistema do direito que internalize o dado econômico, conferindo-lhe efeitos jurídicos.

Portanto, ainda que a legislação tributária possa aproveitar algumas informações geradas pela escrita contábil, não há que se atribuir à linguagem da contabilidade efeitos jurídicos próprios, uma vez que o direito não se subordina àquele sistema, conforme, inclusive, consta de acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal.⁵⁹

4. CONCEITOS JURÍDICOS DE RECEITA E PERMUTA E A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

Definidos conotativamente os conceitos de receita e permuta, descrito o percurso gerador de sentido dos textos jurídico prescritivos, bem como recorrido acerca da interpretação econômica do direito tributário, cabe analisar o foco central deste estudo, investigando se nos negócios jurídicos de permuta há realização de receita, passível de tributação pelos respectivos tributos que a tomam como base de cálculo ou ponto de partida.

A questão se apresenta como alvo de questionamentos por parte do Fisco federal no que se refere às operações de permutas imobiliárias das pessoas jurídicas submetidas à apuração do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do lucro presumido, sendo apimentada com a edição do Parecer Normativo COSIT 09, de 04 de setembro de 2014.⁶⁰ Por meio daquele documento, que representa norma⁶¹ complementar, integrante da legislação tributária,⁶²

MARTINS, Natanael. (Coord.). *Tributação atual da renda: estudo da Lei n. 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 290).

59. “Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 606.107, União Federal. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 22.05. 2013. p. 30. Disponível em: [<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>]).

60. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Parecer Normativo COSIT 09/2014*. Brasília, 2014. Disponível em: [<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=55839&visao=anotado>].

61. Esclarece-se que a expressão “norma” é utilizada em sua acepção ampla, para se referir tanto à significação normativa como ao texto em sentido estrito que dá suporte à sua construção.

62. Cf. Artigos 96 e 100, I, do Código Tributário Nacional.

a Receita Federal estabeleceu o entendimento segundo o qual as operações de permuta se equiparam às de compra e venda, de modo que há geração de receita tributável. Nesse sentido, para o fisco federal, às pessoas jurídicas com atividades relacionadas ao ramo imobiliário optantes do lucro presumido não se aplicam as disposições da Instrução Normativa 107/1988, que neutraliza a operação.⁶³ Assim, sendo vedada a dedução de custos e despesas na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, o órgão fazendário conclui que cabe a tributação desses negócios jurídicos.

Outro argumento que se tem notícia, mas não consta do parecer normativo, é que os imóveis devem ser *contabilizados* na conta estoque das pessoas jurídicas com atividades no ramo imobiliário, de modo que as operações envolvendo os bens e direitos nessa conta geram receita por fazer parte de seu objeto, afastando, inclusive, a aplicabilidade da regra disposta no art. 3º, § 2º, IV, da Lei 9.718/1998, que determina a exclusão da receita decorrente da venda de bens do ativo não circulante da base de cálculo das Contribuições PIS e COFINS no regime cumulativo.⁶⁴

Além dos negócios jurídicos de permuta envolvendo imóveis, a União também já se posicionou a favor da tributação quando o objeto permutado se refere à bens mobiliários (participação societária), por meio do Parecer PGFN/CAT 1722/2013. Os argumentos utilizados para o posicionamento em favor da tributação foram no sentido de que não há previsão na legislação tributária, em especial no Regulamento do Imposto de Renda, da exclusão dessas operações da tributação, ao contrário do que ocorre com determinados negócios envolvendo imóveis. Também se sustenta ser “visível que no final das contas, a permuta tem o mesmo efeito de operações de compra e venda simultâneas” (p. 20), para ao final concluir pelo ganho de capital, mesmo quando não haja torna. Portanto, a inexistência de previsão normativa que determine a exclusão da incidência do imposto sobre a renda dos negócios de permuta e a visualização de duas operações de compra e venda na avença foram as razões para se concluir pela tributação.⁶⁵

Por outro lado, a própria Fazenda Nacional já se posicionou em favor dos contribuintes sobre o assunto, por meio do Parecer PGFN/PGA 970, de 23 de setembro de 1991.⁶⁶

63. “2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Instrução Normativa SRF 107/1988*. Brasília, 1988. Disponível: em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14681]).

64. O mesmo ocorre com o regime não cumulativo, conforme art. 1º, § 2º, II, da Lei 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, VI, da Lei 10.637/2002.

65. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Parecer PGFN/CAT 1722/2013*. Brasília, 2013. Disponível em: [www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2013/Parecer%20PGFN-CAT%201722-2013.pdf].

66. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Parecer PGFN/PGA 970/1991*. Brasília, 1991. Disponível em: [www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-

Naquela ocasião o então Procurador Geral da Fazenda Nacional, Tercio Sampaio Ferraz Junior aprovou o parecer de lavra do Procurador Adjunto, Wagner Pires de Oliveira, que tratava da tributação pelo imposto sobre a renda de permuta de ações de propriedade da União com títulos da dívida pública ou outros créditos contra a Fazenda Nacional, no Programa Nacional de Desestatização.

No documento se reconhece que aqueles negócios jurídicos estão desvinculados da moeda, em razão da inexistência de preço, destacando-se que o objetivo final das partes é a obtenção de participação acionária pelo particular e de títulos públicos pela União e não a aquisição de *cruzeiros*, para se concluir pela inexistência de realização de renda e, portanto, pela não tributação dos eventos permutativos. Em um segundo parecer – Parecer PGFN/PGA 454/1992 – os mesmos Procuradores acrescentam que admitir a tributação dos negócios de permuta pelo imposto sobre a renda é o mesmo que permitir a tributação do patrimônio, em flagrante inconstitucionalidade por carência de competência impositiva.⁶⁷

Salienta-se que, nada obstante as situações narradas acima tratem de bens de naturezas distintas e os tributos envolvidos nem sempre coincidam (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IRPF), visualiza-se que a grande discussão por trás de todas elas gira em torno da possibilidade ou impossibilidade jurídica da geração de receita por meio dos negócios de permuta. Além disso, ressalta-se que a questão também se estende a outros tributos incidentes sobre a receita e outras hipóteses não contempladas pelos casos citados, como a incidência ou não da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta da Comercialização da Produção Rural (FUNRURAL) em uma operação de troca de insumos por produtos, por exemplo.⁶⁸

Desse modo, para se concluir com segurança, essencial verificar se a definição jurídica de permuta denota o conceito conotativo de receita.

4.1. A incompatibilidade da permuta com o conceito jurídico de receita

Conforme definição do conceito jurídico de receita apresentada acima, há quatro características marcantes para que se constate a sua presença, quais sejam: (i) ingresso

da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1991/PARECER%20PGFN-PGA%20No%20970-1991.pdf].

67. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Parecer PGFN/PGA 454/1992*. Brasília, 1992. Disponível em: [www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1992/PARECER%20PGFN-PGA%20No%20454-1992.pdf].

68. Em que pese o art. 25, § 10, IV, da Lei 8.212/1991 prever em sentido contrário, entende-se tratar de disciplinamento inconstitucional, pois prevê a geração de receita em hipótese impassível de provocar mutação patrimonial positiva, em flagrante extrapolação da competência impositiva outorgada pela Constituição.

financeiro definitivo, (ii) apto a provocar mutação patrimonial positiva, (iii) decorrente da atividade e/ou investimento da pessoa jurídica, (iv) fundamental para a geração de lucro. Desse modo, para que os negócios de permuta denotem o conceito de receita devem satisfazer todos os quatro critérios elencados. Contudo, não é o que se verifica.

Ao examinar dispositivos da Constituição nos quais está presente o signo “receita”, José Antonio Minatel faz uma interpretação sistemática, colhendo semelhanças, ao fim de construir um sentido comum, chegando à conclusão de que para a sua presença é essencial a *disponibilidade de recurso financeiro*, do qual será destacada uma parte a título de tributo sobre a receita. Sem a disponibilidade do recurso financeiro não há como reservar esta parcela e entregar ao ente tributante, motivo pelo qual a incidência tributária em situação que não denote tal característica se configura como tributação do patrimônio, de direto de crédito e de outros atributos que não a obtenção de receita.⁶⁹

Como nos negócios de permuta não há disponibilidade financeira, pois as partes eram titulares de bem ou direito antes da operação e após a sua realização permanecem na mesma condição, apenas promovendo uma mudança *qualitativa* do patrimônio, não há que se falar em ingresso financeiro definitivo, afastando-se, de pronto, a primeira característica para a constatação da presença de receita. O seu recebimento ocorrerá quando da realização de novo negócio jurídico, de venda do bem ou cessão onerosa do direito permutado, momento que haverá a disponibilidade financeira, imprescindível para tanto e apta à incidência tributária.⁷⁰

Além disso, não existe preço na operação e os objetos permutados são de semelhante conteúdo econômico, prevalecendo a valoração intrínseca, de modo que o valor de mercado não corresponda obrigatoriamente àquele atribuído pelos permutantes. Para eles, os objetos permutados se equivalem, o que reforça a ideia de mutação apenas *qualitativa*, não *quantitativa*, inapta a provocar aumento patrimonial.

Se a contabilidade determina que o objeto permutado seja registrado com base em *ajuste a valor presente* ou *ajuste a valor justo*, cabe lembrar que se trata de linguagem que não se confunde com a jurídica, devendo verificar se o tratamento conferido pela legislação tributária é o mesmo. Contudo, não é o que se verifica do teor dos artigos 4º, 13, 52 e 53 da Lei 12.973/2014, que determinam a neutralidade tributária destes registros. Portanto, do ponto de vista jurídico não há possibilidade de aumento patrimonial, sendo irrelevante, para esses fins, o tratamento conferido pela contabilidade, uma vez que apenas se pode atribuir efeitos tributários com base em critérios construídos por meio de normas jurídicas.

69. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005. p. 63-70.

70. “[...] a despeito da existência de um negócio viabilizador da troca, não há ingresso, tampouco nova disponibilidade, pelo que precipitado acenar para a conduta *auferir receita* no momento da permuta, só auferível quando da realização de novo negócio jurídico com a pretensão de alienar o bem ou direito recebido em troca.” (MINATEL, José Antonio. *Ibidem*, p. 148).

Assim, por representar evento neutro ao patrimônio do empresário ou da sociedade empresária, não resta preenchido, também, o segundo critério para a denotação do conceito jurídico de receita.

Quanto ao aspecto de o negócio jurídico decorrer da atividade e/ou investimentos da pessoa jurídica, se desconhece existir CNAE que estabeleça a atividade de “permutante”, “trocador” ou algo semelhante.⁷¹ Assim, pelo simples motivo de não existir atividades ligadas ao negócio de permuta, já se poderia afastar o requisito. No entanto, se reconhece que a troca pode envolver bens ou direitos relacionados à atividade da pessoa jurídica ou então seus ativos financeiros (investimentos), quando o requisito restará preenchido. Acontece que como as demais características não são denotadas, continua a operação de permuta sendo insuficiente para haver o reconhecimento de receita para fins tributários.

Por fim, quanto a aptidão para gerar lucro cabe apenas destacar que se não há disponibilidade financeira, nem tampouco capacidade de provocar aumento patrimonial, impossível a verificação de lucro, que pressupõe estes dois requisitos fundamentais.

Nesse sentido, demonstrado que os negócios jurídicos de permuta não denotam a definição conotativa de receita, forçoso concluir que nessas operações não há esse signo presuntivo de riqueza, de modo que os tributos que a tomam como base de cálculo são impassíveis de incidirem sobre esse tipo de negócio jurídico.

4.2. Aspectos controvertidos

Demonstrada a incompatibilidade dos negócios de permuta com o conceito jurídico de receita cabe enfrentar os aspectos controvertidos acerca do assunto, para reforçar a conclusão apresentada. Para tanto serão abordados sete argumentos em sentido contrário.

A primeira questão a ser analisada trata do argumento mais corriqueiro no sentido da geração de receita nos negócios de permuta, que é a afirmação de se tratar de negócio jurídico de mesma natureza que a compra e venda, uma vez que o Código Civil determinou que aos negócios de permuta se aplicam supletivamente as regras da compra e venda.

Entende-se que o argumento tropeça em sua própria premissa, pois se o Código Civil segregou o contrato de compra e venda do contrato de permuta é porque se tratam de duas realidades distintas, não podendo ser consideradas com a mesma natureza. Ademais, conforme consta da Lei Civil, o preço é imprescindível no contrato de compra e venda, o que inexistente nas avenças de permuta. A singela sistemática de se aplicar supletivamente as regras inerentes à compra e venda não muda essa realidade, pois se trata do regime jurídico aplicável, não da definição da natureza do negócio. Outrossim, se aplicam as normas gerais de direito tributário do CTN tanto para a COFINS como para o ICMS e para a Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos cobrada pelos Municípios e se desconhece quem defenda se tratem de tributos com a mesma natureza.

71. Para tanto se consultou: [<https://cnae.ibge.gov.br/>].

Ainda sobre este ponto, há quem defenda, como Hiromi Higuchi, que a permuta “representa duas operações de compra e venda”, devendo haver reconhecimento de receitas.⁷² No entanto, duas operações de compra e venda tratam da situação de sujeitos comprarem e venderem determinados objetos duas vezes. Dois contratos pressupõem duas normas individuais e concretas relatando dois fatos jurídicos e constituindo duas relações jurídicas. Ora, se na permuta há apenas um fato jurídico e uma única relação jurídica, é desprovida de coerência jurídica a alegação de se tratar de dois negócios.

Também nesse caminho segue a tese de que os efeitos da permuta são idênticos ao da compra e venda de dois ativos, só que com a supressão de fases, conforme consta do Parecer PGFN/CAT 1.722/2013, que apenas vem para reforçar a incoerência jurídica da argumentação, tendo em vista a desarmonia no tratamento de um único fato e uma única relação jurídica como se fossem dois, além de que traz consigo consideração de efeitos econômicos para avaliar um acontecimento do ponto de vista jurídico, o que se sabe ser inapropriado, uma vez que esse tipo de interpretação não se embasa nos textos prescritivos jurídicos.

O segundo argumento em sentido contrário às conclusões apresentadas trata da interpretação do art. 3º, § 3º, da Lei 7.713/1988,⁷³ que disciplina o imposto sobre a renda no que tange ao ganho de capital, situação que pressupõe o reconhecimento de receita (receita obtida com a alienação subtraída do valor investido). De acordo com o dispositivo, na apuração do ganho de capital se consideram as operações de alienação de bens ou direitos, dentre as quais inclui a permuta.

Acontece que o dispositivo deve ser interpretado de forma coerente, pois há hipóteses que geram ganho de capital para uma das partes, o que somente se verifica nos negócios com torna. Nessas hipóteses há ganho no que se refere ao valor da torna, sem, contudo, descaracterizar a neutralidade da permuta pura, mostrando-se a contraprestação em dinheiro como uma recompensa por eventual discrepância na avaliação dos bens ou direitos pelas partes.

Além disso, mesmo que a legislação previsse que cabe a tributação dos negócios de permuta, caberia, conforme salientado anteriormente, o acionamento do Poder Judiciário para o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma, pois se estaria onerando o patrimônio com fundamento em competência impositiva que confere poder de tributação sobre a receita.

Um terceiro argumento se refere à desnaturação da permuta para fins de tributação caso a natureza dos bens seja distinta. Essa ideia é reforçada pelo pronunciamento CPC

72. HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016. p. 234.

73. Em que pese o dispositivo se referir ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, que não auferem receita.

de n. 30, revogado em 1º de janeiro de 2018, que levava em consideração esse aspecto.⁷⁴ Ocorre que, sem delongas, cuida-se de construção realizada sem suporte nos textos prescritivos jurídicos, como a sua origem denuncia, sendo inapropriado para a construção de sentido normativo jurídico. Nesse sentido, salienta-se, ainda, que não há qualquer passagem na legislação civil que retire a feição da permuta quando a natureza dos bens for distinta, o que é reforçado pela doutrina majoritária, que argumenta ser passível de troca tudo o que pode ser objeto de venda, exemplificando, inclusive, situações de troca de um bem por diversos direitos; de um bem por vários bens, independentemente de sua natureza (móvel, imóvel ou semovente).

O quarto argumento de que se tem notícia é de o fator de os bens ou direitos permutados estarem contabilizados na conta ativo circulante. Para os defensores dessa afirmação, se o objeto permutado estiver na conta do ativo circulante gera-se receita para a pessoa jurídica, pois relacionado à sua atividade. Acontece que, mais uma vez, se trata de critério próprio da linguagem prescritiva contábil, inapropriado para a construção de normas jurídicas, sendo válido apenas quando há regra internalizando o regramento contábil, como ocorre com o ICMS que os bens postos a venda necessariamente devem preencher o requisito da habitualidade. No entanto, não existe o fundamento para tanto quando se trate de negócios de permuta.

Um quinto discurso se refere ao regime do reconhecimento de receitas, se ocorre pelo regime de competência ou pelo regime de caixa. Nesse caso, nada obstante se tratar de uma realidade contábil, há normas jurídicas internalizando-a. Todavia, a questão se encerra antes mesmo de se abordar o momento do reconhecimento da receita, pois esta sequer foi realizada, sendo, portanto, impassível de reconhecimento independentemente do regime de apuração.

A sexta questão se refere à denominada permuta de serviços, que as normas contábeis determinam registrar o recebimento de receita. Acontece que até então sempre se definiu permuta como sendo o negócio pelo qual uma parte entrega bem ou direito em troca de outro bem ou direito. Ou seja, não há menção à prestação de serviços na definição, de modo que se trata de questão que não se confunde com o tema desenvolvido neste estudo. Contudo, cabe o enfrentamento do assunto. Conforme dispõe o art. 12, II, do Dec.-lei 1.598/1977, a receita da prestação de serviços se traduz no *preço* cobrado para tanto. Se uma prestadora realiza um serviço sem estipular o preço e a tomadora lhe recompensa com a prestação de outro serviço, também sem a delimitação do preço, fica prejudicado o reconhecimento de receita, pois para tanto é imprescindível o preço, que nesse caso não existe.

74. “[...] quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não semelhantes, tais trocas são vistas como transações que geram receita.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento de n. 30. Aprovado em 08.11.2012. Disponível em: www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61).

Por fim, cabe abordar a afirmação de que a permuta pode ser fundamento para encobrir fraudes. Para tanto, vale reforçar que a diferença dos valores dos bens permutados não descaracteriza o negócio. Contudo, quando há discrepância em montante significativo a operação se caracterizará como ato oneroso ou gratuito na parcela que exceder à normalidade, subsistindo permuta com doação ou permuta com compra e venda.⁷⁵ Assim, nada obstante se presumir a validade da avença,⁷⁶ podem as partes agir de modo a dissimular o fato tributável.

Nesses casos, não se trata de negócio de permuta, mas sim de simulação, cabendo ao fisco realizar o lançamento de ofício, nos termos do art. 149, VII, do CTN, sempre embasado na comprovação da incoerência do negócio jurídico na maneira relatada pelos contribuintes, ônus que lhe compete.

Desse modo, refutados os sete discursos em sentido contrário às conclusões apresentadas, acredita-se ter reforçado a impossibilidade do reconhecimento de receita nas operações de permuta.

4.3. *Decisões judiciais e administrativas*

Apresentados os fundamentos que revelam a impossibilidade da geração de receita tributável nos negócios jurídicos de permuta, reforçados por meio do enfrentamento de aspectos controvertidos a respeito do assunto, passa-se a analisar como os julgadores têm se manifestado a respeito do assunto, trazendo-se algumas decisões em âmbito administrativo e judicial.

O Primeiro Conselho de Contribuintes já julgou ser inconsistente autuação de ganho de capital de pessoa jurídica referente à troca de certificados de investimento Finor por participações societárias, por entender que a permuta se trata de “instituto diverso da compra e venda”, havendo “mera substituição de ativos”, não havendo necessidade de se reconhecer o ganho.⁷⁷

Em caso envolvendo permuta de imóveis de pessoa jurídica submetida à apuração do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do lucro presumido, o Conselho anulou o lançamento, discordando do julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no ponto em

75. “A diferença de valores no tocante aos bens não desvirtua a natureza do contrato. Se a desigualdade for, porém, de grande monta, poderá haver ato gratuito ou oneroso no que sobejar, permuta com doação ou compra e venda embutida quanto ao valor exorbitante.” (VENOSA, Silvio de Salvo. Op. cit., p. 86).

76. “A presunção, todavia, é da perfectibilidade da permuta. Válido será o contrato enquanto não se formar a prova da desigualdade de valores.” (RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 432).

77. BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 103-14.353. Relator: Victor Luis de Salles Freire. Brasília, 17 de novembro de 1993. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>].

que alega que a IN 107/1988 aplica-se apenas às pessoas jurídicas do regime do lucro real, pois à época da edição do documento normativo as empresas dedicadas à atividade imobiliária eram obrigadas a adotar aquele regime, motivo pelo qual seria incoerente a instrução se referir ao lucro presumido, sendo possível aproveitar a parte que disciplina o tratamento da permuta imobiliária. Além disso, a decisão pontua que em razão do regime de caixa, adotado pela recorrente, haveria impossibilidade da tributação, por não haver ingresso financeiro na operação de permuta.⁷⁸

Já no âmbito do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontra-se decisão que deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer autuação de permuta de participações societárias sem recebimento de torna, sob o fundamento de que a IN 107/1988 se restringe aos bens imóveis, motivo pelo qual deve ser apurado o ganho de capital pelo método da equivalência patrimonial,⁷⁹ decisão esta que restou mantida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, também pela inexistência de previsão na legislação tributária da neutralidade da operação e, dentre outros argumentos, que a permuta equivale a duas operações de compra e venda.⁸⁰

Quanto à permuta de imóveis de pessoa jurídica contribuinte do IRPJ e da CSLL sob o lucro presumido, o CARF negou provimento de recurso voluntário para manter a autuação, sob o fundamento de incompatibilidade do regime com a IN 107/1988, além de defender que a incidência ocorre indistintamente sobre o recebimento de bens e pecúnia, argumentando, ainda, que o Código Civil determina a aplicação das regras do contrato de compra e venda aos negócios de permuta.⁸¹

Dentro deste breve panorama, a respeito da jurisprudência administrativa se conclui que à época do antigo Conselho de Contribuintes havia decisões favoráveis aos contribuintes, que aos poucos foram substituídas por acórdãos no sentido da tributação da permuta, à exceção dos casos excluídos da incidência pelo RIR ou pela IN 107/1988. Ou seja, salvo exceções previstas em regulamento, no âmbito administrativo tem prevalecido o entendimento de que os negócios de permuta são passíveis de tributação.

78. BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 105-16.429. Rel. Wilson Fernandes Guimarães. Brasília, 26 de abril de 2007. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>].

79. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1302-001.660. Relator: Alberto Pinto Souza Junior. Brasília, 04 de março de 2015. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>].

80. BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão 9101-002.172. Relator: Marcos Aurélio Pereira Valadão. Brasília, 19 de janeiro de 2016. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>].

81. BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão 9101002.172. Rel. José Carlos de Assis Guimarães. Brasília, 26 de julho de 2017. Disponível em: [<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>].

o que, somado às decisões encontradas do TRF2, TRF3 e TRF4, dá esperanças de um posicionamento favorável aos contribuintes pelo Poder Judiciário, que tem poucas decisões sobre o assunto.

5. CONCLUSÃO

Realizada a definição conotativa dos conceitos de receita e permuta, constatou-se que a primeira trata de um ingresso financeiro definitivo, apto a provocar mutação patrimonial positiva, decorrente das atividades ou investimentos da pessoa jurídica, e o segundo de negócio jurídico bilateral em que as partes se comprometem a entregar determinado bem ou direito, de semelhante valor econômico, sem necessidade de estipulação de preço.

Em seguida, descreveu-se o método de interpretação dos textos prescritivos jurídicos, dando ênfase à visão semiótica, que se inicia com o contato do intérprete com o signo (suporte físico), apto a provocar a decodificação da mensagem legislada, criando-se um conjunto de proposições que reunidas formam um sentido deôntico completo, apto a prescrever condutas intersubjetivas, o qual é inserido no contexto das demais normas do mesmo sistema ao fim de analisar a sua validade.

Sabendo que outras linguagens prescritivas também se referem à parcela da realidade analisada neste estudo, tal qual a contabilidade, abordou-se questões relativas à interpretação econômica dos eventos, própria daquele sistema, para se chegar à conclusão que apenas por meio de critérios jurídicos se podem formular normas e interpretações válidas para o direito.

Nesse contexto, com base nas premissas e definições firmadas, se partiu para a questão central do estudo, cabendo verificar se há denotação do conceito conotativo de receita nos negócios de permuta, concluindo-se pela sua não ocorrência, visto que o bem permutado não representa um ingresso financeiro apto a provocar mutação patrimonial positiva, nem tampouco lucro, tratando-se de mutação qualitativa e não quantitativa do patrimônio. Para reforçar, foram enfrentados sete argumentos em sentido contrário ao raciocínio firmado, demonstrando-se a fragilidade daqueles discursos que não passam de uma análise apurada.

Ao final, apresentaram-se algumas decisões administrativas e judiciais, verificando-se que no âmbito administrativo havia posicionamento favorável aos contribuintes, que foi sendo aos poucos substituído por uma interpretação restrita às hipóteses previstas em normas infralegais. Por outro lado, encontraram-se decisões judiciais se valendo dos argumentos apresentados neste trabalho, em especial do TRF2, TRF3 e TRF4, bem como do Superior Tribunal de Justiça.

[mediado/?componente=ITA&sequencial=1714456&num_registro=201800765116&data=20181121&formato=PDF](#)].

ZAPPELINI, Thiago Mondo. Conceitos jurídicos de receita e permuta e a impossibilidade de tributação. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 285-314. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

6. REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Clarice von Ortzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.
- CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. As normas de convergência contábeis e seus reflexos para os contribuintes. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARVALHO, Paulo Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: direito e sua autonomia: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 97, p. 07-17, 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento de n. 00*. Aprovado em 01.11.2019. Disponível em: [[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)].
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento de n. 47*. Aprovado em 04.11.2016. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf].
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Da permuta no direito brasileiro. *Revista de Direito Privado*, v. 62. ano 16, p. 47-58. São Paulo: Ed. RT, abr.-jun. 2015.
- GAUDÊNCIO, Francisco Sales; COSTA, Hernani Maia. *Paulo de Barros Carvalho: um jurista brasileiro: dimensões e percursos*. São Paulo: Prólogo, 2017.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3.
- GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. 1. reimp. com alterações. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.
- LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.
- LÔBO, Paulo Luiz Neto. Comentários ao código civil: parte especial: das várias espécies de contrato, v. 6 (arts. 481 a 564). In: JUNQUEIRA DE AZEVEDO, Antônio (Coord.). *Comentários ao Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MARTINS, Natanael. A Lei 12.973/2014 e o pronunciamento técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael. (Coord.). *Tributação atual da renda: estudo da Lei 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- MONDO ZAPPELINI, Thiago. Impossibilidade da incidência do imposto de importação sobre a entrada de bens para consumo próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 8, ano 2, p. 243-260. São Paulo: Ed. RT., set.-out. 2017.
- MONDO ZAPPELINI, Thiago; CAPELLA, Vicente Lisboa. Fato jurídico: a incidência normativa. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; DAL RI JR., Arno; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. (Org.). *Direito, Estado e Constituição: homenagem ao Professor Luiz Carlos Cancellier de Olivo*. Florianópolis: Insular, 2018.
- MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz da. *Curso de direito civil 5: direito das obrigações*. 2ª parte. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- PAESANI, Liliana Minardi. Da troca ou permuta; do contrato estimatório; da doação; da revogação da doação. In: CAMILLO, Carlos E. N; TALAVERA, Glauber Moreno; FUJITA, Jorge S.; SCAVONE JR., Luiz A. (Org.). *Comentários ao código civil*. São Paulo: Ed. RT, 2006.
- RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imposto sobre a renda: questões polêmicas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza*. Porto Alegre: Lex Magister/CEU, 2014.
- VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: contratos em espécie*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A ideia de tributação das transações financeiras e dos pagamentos, de Alexandre Sansone Pacheco – *RDB* 89/215/230 (DTR\2020\11511); e
- Tributação da operação de permuta vantajosa de participação societária entre pessoas jurídicas: realização ou diferimento do ganho de capital?, de Leonardo Freitas de Moraes E Castro – *RTrib* 122/139-193 (DTR\2015\6524).