



---

**Solução de Consulta nº 207 - Cosit**

**Data** 11 de julho de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, ao realizar permuta de imóveis com recebimento de torna, aufere como receita bruta para fins da CSLL, além da torna, o preço do imóvel recebido na operação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 533; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519; e IN SRF nº 390, de 2004, art. 3º.

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

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, ao realizar permuta de imóveis com recebimento de torna, aufere como receita bruta para fins do IRPJ, além da torna, o preço do imóvel recebido na operação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 533; e Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 2º, inc. IV, e 18, inc. II.

## Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 25/9/2013, a respeito da interpretação da legislação tributária, relativamente à operação de permuta de imóveis entre pessoas jurídicas.

2. Ao declarar exercer a atividade imobiliária, com opção de tributação pelo lucro presumido, a consultante consulta a respeito da obrigatoriedade de incluir na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) o valor de unidades recebidas em permuta, com torna, em operação a ser realizada com outra pessoa jurídica, também dedicada à atividade de incorporação de empreendimentos imobiliários e construção de prédios, mediante a entrega de terreno integrante de seu ativo circulante.

3. Sua dúvida decorre das prescrições contidas na Instrução Normativa SRF n.º 107, de 14 de julho de 1988, em que apenas a torna é tratada como receita, excluindo-se da tributação as unidades recebidas em permuta.

4. Acrescenta que somente a partir de 1999 as empresas optantes pelo regime do lucro presumido puderam exercer atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis. Com isso, argumenta que as regras da IN SRF n.º 107, de 1988, seriam por analogia aplicáveis às empresas optantes pelo lucro presumido.

5. Ao descrever a operação que pretende realizar, esclarece que entregará um terreno classificado em seu ativo circulante, em troca do recebimento de 50 % (cinquenta por cento) do montante na forma de unidades a construir e de 50 % (cinquenta por cento) em espécie, parcela complementar usualmente denominada “torna”. A formalização de tal operação dar-se-á por escritura de compra e venda, com quitação do preço e simultânea lavratura de escritura pública de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento das unidades imobiliárias futuras.

6. Com base nos fatos e argumentos que expõe, solicita que seja declarada a eficácia da consulta, para excluir da tributação – IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins - o valor referente às unidades a serem recebidas como pagamento, tributando somente o valor da torna recebida.

7. Por fim, em apoio ao seu entendimento, cita as ementas das Soluções de Consulta n.º 230/2008 e 241/2008, ambas lavradas pela 9ª Região Fiscal.

## Fundamentos

8. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

9. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), até havia pouco dispunha sobre a matéria a IN RFB n.º 740, de 2007, a que veio substituir a IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Manteve-se, porém, sem alteração relevante, a disciplina dos requisitos de eficácia da consulta.

10. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão parcialmente satisfeitos os requisitos de admissibilidade da consulta, conforme a seguir exposto.

### IRPJ e CSLL

11. Inicialmente, cabe consignar que não há dúvidas quanto ao fato de que as operações de permuta, de acordo com o art. 533 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a seguir transcrito, estão sujeitas às mesmas disposições relativas à compra e venda.

*Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:*

*I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;*

*II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante*

12. A permuta de imóveis, portanto, produz os mesmos reflexos da venda, nos âmbitos patrimonial, contábil e fiscal. Como consequência para a pessoa jurídica, a realização de permuta configura fato que tem como corolário o surgimento de receita e seus respectivos reflexos na esfera tributária.

13. Conforme o art. 518 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, a base de cálculo do IRPJ no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada através de percentual aplicado sobre a receita bruta. E a definição de receita bruta para este regime, a teor do que dispõe o art. 519 do RIR/1999, é dada pelo mesmo dispositivo definidor referente à apuração anual do IRPJ com pagamento mensal por estimativa, ou seja, o art. 224 do RIR/1999. Eis os dispositivos citados:

*Art.224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único)*

(...)

*Subtítulo IV*

*Lucro Presumido*

(...)

---

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*

(...)

*Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único. (grifou-se)*

(...).

14. É de ver-se que se a permuta se equipara à compra e venda e se a receita bruta compreende o produto da venda nas operações de conta própria, evidente está que o valor do imóvel que uma pessoa jurídica que explora as atividades imobiliárias elencadas na consulta recebe em uma permuta compõe sua receita bruta e, por conseguinte, compõe a apuração da base de cálculo do IRPJ.

15. Em relação à referência feita pela consulente à IN SRF nº 107, de 1988, cumpre esclarecer que esse ato normativo não se aplica à tributação pelo lucro presumido. Com efeito, a redação da ementa da IN SRF nº 107, de 1988, é a seguinte:

*Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis. (grifou-se)*

16. A sua aplicação tão somente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não se dá apenas pela interpretação literal da ementa, mas da verificação sistemática do conjunto de seu texto.

17. Com efeito, em todas as situações reguladas pela IN SRF nº 107, de 1988, ocorre a apuração de lucro na forma de receita menos custo. E, como é consabido, essa apuração nada tem a ver com o lucro presumido, regime em que o lucro é obtido por presunção legal, a partir de percentual pré-definido pela lei a ser aplicado sobre a receita bruta, sem o cômputo dos valores de custos e despesas.

18. Não se pode, portanto, aplicar uma norma que disciplina a forma de apuração do lucro real em operações de permuta de imóveis à determinação do lucro presumido. Ao optar livremente pelo regime do lucro presumido, o contribuinte escolhe apurar o lucro para fins tributários de forma indireta, presuntiva, não cabendo pretender, casuisticamente e sem previsão legal para tal, apurar o lucro de forma direta, real, apenas para um determinado(s) tipo(s) de negócio jurídico.

19. Além disso, na sistemática definida pela IN SRF nº 107 de 1988, são levados em consideração os elementos componentes da apuração de resultado sob o regime do lucro real, a saber: receitas, custos, despesas e resultado do exercício.

20. Nesse contexto, os valores dos imóveis permutados são tratados como receitas e custos, conforme sejam recebidos ou entregues, respectivamente. A torna, por sua vez, é um valor adicionado às receitas, mas não a única receita. Essa regra decorre dos itens 1.5 e 1.6 da citada Instrução Normativa.

21. Por tais razões, nos casos de permuta sem torna, conforme item 2.1.1 da IN SRF nº 107, de 1988, diferentemente da sistemática do lucro presumido, inexistente resultado a tributar no lucro real, porque o valor contábil do imóvel que ingressa no patrimônio (recebido) é igual ao valor do imóvel baixado (entregue), fazendo com que os lançamentos venham a se anular em termos de resultado. Não se trata, portanto, de isenção ou qualquer tipo de desoneração relativamente à receita, mas de inexistência de base de cálculo pelo regime de tributação do lucro real.

22. A mesma exegese vale para a CSLL, uma vez que vários são os dispositivos que estabelecem a aplicação das normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL. São eles o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

*Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL*

23. Cabe mencionar que o entendimento acima exposto está em harmonia com a Solução de Divergência nº 7, de 1º de dezembro de 2010, emitida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que reformou as Soluções de Consulta nº 230/2008 e 241/2008, citadas pela consulente.

### **Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins**

24. Dadas as condições em que se encontram instruídos os autos, faz-se necessário destacar os requisitos atinentes à descrição da matéria consultada. Eis o que dispõem a respeito o inciso IV do § 2º da art. 3º da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...).

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...).

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...).

25. Percebe-se que, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, a presente consulta não satisfaz as especificações ali preconizadas. Falta-lhe para esses tributos a indicação dos dispositivos que ensejaram sua apresentação.

26. Do mesmo modo que discorreu e argumentou, com apoio na IN SRF nº 107, de 1988, acerca da determinação do lucro das pessoas jurídicas nas permutas de bens imóveis, cumpria à consulente indicar, igualmente com relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, o dispositivo ou dispositivos legais cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer vaga, obscura, contraditória – inapropriada enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto.

27. Regido por pressupostos e finalidades específicos, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta a indagações lançadas sem menção da dificuldade de compreensão que as suscitou, indagações nas quais o consulente, ainda que cite dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil leitura, a demandar interpretação administrativa para uma mais segura adequação do “conceito do fato” ao “conceito da norma”.

28. É certo que a apuração dos resultados nas operações de permuta de imóveis não só impacta na incidência do IRPJ, mas também repercute na tributação reflexa da CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

29. Mesmo que razoável, essa ponderação não guarda força para afastar a exigibilidade dos requisitos formais da consulta, destinados a viabilizar a consecução do próprio fim a que se volta o instituído, de propiciar ao contribuinte o esclarecimento de suas dúvidas com os efeitos legais assegurados no art. 10 da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

(...).

30. Nessa hipótese concreta de tributação reflexa, pode-se considerar escusável tão somente uma omissão da indicação expressa de dispositivo legal para a CSLL, tendo em conta a quase identidade entre a base econômica tributável do IRPJ e da CSLL, assim como a aplicação à CSLL, como regra, das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

31. Posta a questão preliminar nestes termos, forçoso é concluir que a presente consulta, em relação à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, deve ser declarada ineficaz, tal como o determina o inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 18 Não produz efeitos a consulta formulada:*

(...)

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; (grifou-se)*

(...)

32. Nada obstante a ineficácia nessa parte, uma vez que descumprido requisito imprescindível à emissão de sua solução para a consulta, ressalta-se que a existência de receita nas operações de permuta de imóveis por pessoas jurídicas submetidas à apuração do IRPJ pela sistemática do lucro presumido implicará, certamente, consequências tributárias semelhantes

relativamente à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins submetidas ao regime de incidência cumulativa. Eis a legislação de referência:

*Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998*

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

(...)

*Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002*

*Art. 16. Na hipótese de atividade imobiliária relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem assim a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade imobiliária, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda. (grifou-se)(...).*

## Conclusão

33. Com base no exposto, conclui-se que na operação de permuta de imóveis com recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta para fins de incidência do IRPJ e CSLL, além da torna, o preço do imóvel recebido em permuta.

34. É ineficaz a parte da consulta relativa aos demais questionamentos, dada a ausência de identificação do dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida (cf. itens 24 a 32, *supra*).

À consideração superior.

Assinado digitalmente

JANSEN DE LIMA BRITO  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Cotir

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador-Geral da Cosit