

# **TRIBUTAÇÃO FEDERAL DAS SOCIEDADES IMOBILIÁRIAS OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO NA PERMUTA DE BENS IMÓVEIS**

**ARTHUR EDMUNDO DE SOUZA RIOS JÚNIOR**

## **INTRODUÇÃO**

A incorporação imobiliária é a atividade econômica que tem por objeto a consecução da construção de edificação composta de unidades autônomas e da venda destas, ao menos parcialmente, antes da conclusão da obra.

Na maioria dos casos, o empreendedor prospecta um terreno e, ao invés de adquiri-lo, permuta-o com o proprietário dando a este futura(s) unidade(s) do empreendimento a ser construído, ou seja, de seu estoque. Supera-se com tal operação a necessidade de aquisição do terreno e consequente dispêndio relevante de capital.

Referida operação de permuta é praticada há décadas, tendo sido prevista tanto na Lei 4.591/94, que regula a incorporação imobiliária, quanto na Instrução Normativa 107/1988 da Receita Federal do Brasil que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, na permuta de bens imóveis.

A necessidade de segregação do patrimônio de cada obra, uma garantia aos adquirentes, faz com que cada empreendimento seja incorporado por uma pessoa jurídica distinta. Logo, na também maioria dos casos, a empresa incorporadora está no regime do lucro presumido de tributação.

Em 2003, a Receita Federal, através de sua superintendência da 1ª Região Fiscal, emitiu a seguinte solução para consulta sobre incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP – e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS –, na operação de permuta:

**PERMUTA. INCIDÊNCIA.** A permuta equipara-se a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente de tal operação sujeita à incidência do PIS, uma vez que a base de cálculo dessa contribuição é o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei 5.172 (CTN), de 1966, art. 109; Lei nº 556 (Código Comercial), de 1950, art. 221; Código Civil, Lei nº 10.406 (Código Civil), de 2002, art. 533.

**PERMUTA. INCIDÊNCIA.** A permuta equipara-se a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente de tal operação sujeita à incidência da COFINS, uma vez que a base de cálculo dessa contribuição é o faturamento, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei 5.172 (CTN), de 1966, art. 109; Lei nº 556 (Código Comercial), de 1950, art. 221; Código Civil, Lei nº 10.406 (Código Civil), de 2002, art. 533.<sup>1</sup>

Em dezembro de 2010, por sua vez, a Receita Federal proferiu a Solução de Divergência nº 5, sobre incidência do Imposto sobre a Renda – IR – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, na operação de permuta promovida por sociedades no lucro presumido:

**LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.** Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pela CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 3º da IN SRF nº 390, de 2004.

**LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.** Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999.<sup>2</sup>

Após, em setembro de 2014, a Receita Federal emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 9, com a seguinte ementa:

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

**PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO.**

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal. Solução de consulta nº 6, 17 de abril de 2003.

<sup>2</sup> BRASIL. Receita Federal. Solução de divergência nº 5, 14 de dezembro de 2010.

A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988.<sup>3</sup>

O presente trabalho visa, então, analisar referidos relevantes posicionamentos da Receita Federal do Brasil, no sentido de confirmar ou infirmar as conclusões ali vislumbradas.

Para tanto buscaremos compreender os limites das materialidades dos tributos envolvidos. Ressaltando que o faremos pela ótica exclusiva de sociedades imobiliárias tributadas na sistemática presumida de lucro.

Supomos que as conclusões da Receita Federal se distanciam da melhor interpretação legal. Vale dizer que referido órgão já havia expressado posicionamentos opostos ao ora analisado.<sup>4</sup>

No capítulo 1 indicaremos os referenciais teóricos do presente trabalho. No seguinte analisaremos a incidência ou não das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, na operação de permuta. Por fim, no terceiro capítulo, estudaremos a incidência ou não do IR e da CSLL, na permuta.

---

<sup>3</sup> BRASIL. Receita Federal. Parecer Normativo Cosit nº 9, 4 de setembro de 2014.

<sup>4</sup> Cf. BRASIL. Receita Federal. Solução de consulta nº 247, 29 de junho de 2019.

## 1 REFERENCIAIS TEÓRICOS

### 1.1 Do construtivismo lógico semântico

Na linha do nominado Construtivismo Lógico-Semântico<sup>5</sup>, compreendemos o direito positivo como um conjunto de normas jurídicas válidas em determinado país. Normas estas que são construídas a partir da atividade interpretativa de textos legais.

Os vocábulos, inclusive os previstos nos textos de lei, são convenções arbitrárias promovidas culturalmente com a finalidade de facilitar a comunicação. Logo, não possuem uma relação direta com a realidade, ou seja, não têm relação ontológica com os dados físicos ou culturais que eles expressam. Não possuem significado ínsito algum.

A relação da palavra com aquilo que ela significa parece-nos natural, o que acarreta o erro de misturar a realidade física com a linguística. Mas os vocábulos são símbolos, arbitrariamente convencionados, para serem associados a outros símbolos. Não se relacionam ontologicamente com os dados físicos que eles representam.<sup>6</sup>

Os vocábulos são, consequentemente, ambíguos, vagos e imprecisos. A cultura, todavia, permite que, a partir de associações com outras expressões, tenhamos conceitos, ideias, sobre os vocábulos. Os mesmos não têm um sentido único nem mesmo mínimo. Dependendo do contexto de utilização, podem exprimir diferentes coisas, de forma livre. O sentido não está no texto, mas sim no intérprete.

A palavra receita, por exemplo, no português, pode representar tanto o preço auferido em decorrência da prestação de um serviço ou o instrumento utilizado por um médico para a indicação de um tratamento.

---

<sup>5</sup> Referencial teórico fundado nas lições de Lourival Vilanova que se baseia no movimento do Giro-Linguístico, na Semiótica, na Teoria dos Valores e na analítica.

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010, p. 56.

Nessa perspectiva, o intérprete possui papel central na criação do direito. Ocorre que a atividade interpretativa é sempre influenciada pela subjetividade (referenciais culturais, carga emotiva, etc.) de seu agente, bem como pelo contexto.

Logo, sobreleva-se, especialmente na técnica científica, a necessidade de definirem-se conceitos. Todavia, sempre tendo em mente que a atividade definidora nunca é plenamente suficiente, em decorrência de que linguagem e a realidade são coisas distintas e aquela nunca chega nesta.

Não há que se falar, então, em definição real e verdadeira de nenhum conceito. Acreditamos inexistir a mesma, especialmente por se tratar de um elemento cultural por excelência e não um dado físico, material.

Os enunciados prescritivos, constituintes do campo de expressão do direito, são a base para a construção de infinitos conteúdos significativos, dependentes da valoração que lhes é atribuída e condicionados aos horizontes culturais de cada intérprete. Não existe apenas um conteúdo significativo próprio, muito menos um esquema hermenêutico que aponte qual o sentido correto do enunciado, exatamente porque não existe um sentido correto.<sup>7</sup>

O jurista deve, portanto, buscar a interpretação mais consentânea com seus referenciais, ou seja, mais lógica possível com suas premissas. Referenciais estes que devem ser obrigatória e exclusivamente construídos a partir dos textos legais.

A interpretação autêntica ou válida, por sua vez, é a autorizada pelo próprio direito, que indica a forma e a autoridade competente para fazê-la. É aquela que tem a capacidade de criar outra norma jurídica como, por exemplo, a vislumbrada em uma sentença judicial.

## 1.2 Do Sistema Legal Tributário

A nosso ver, o direito positivo, conjunto de normas, forma um sistema, uma vez que tais normas se relacionam a partir de uma lógica comum – a hierarquia. Assim, compreendemos sistema jurídico como um conjunto de normas jurídicas válidas que se relacionam de forma hierarquizada, onde a inferior tem fundamento de validade na superior.

---

<sup>7</sup> Ibidem, p. 233.

No Brasil, no topo do sistema jurídico temos a Constituição Federal, fundamento de validade de toda legislação infraconstitucional. Constituição esta que, diversamente do vislumbrado em outros países, se ocupou de forma exaustiva e detalhada da matéria tributária.

Repartiu pormenorizadamente as competências tributárias entre os entes de direito público e fixou diversos princípios a serem observados tanto em garantia dos contribuintes quanto da própria estrutura conferida ao que podemos denominar, para fins didáticos, de sistema legal tributário fundado pela Carta Maior.

Ao assim fazer, criou um sistema tributário rígido, de pequena margem de discricionariedade ao legislador ordinário, engessando a atividade deste. Certamente, contribuiu para tal decisão o passado golpista de nosso país.

Para repartir a competência tributária, a Constituição Federal utilizou naturalmente vocábulos que, sob pena de ruir todo o sistema instituído, exprimem obrigatoriamente conceitos. Como leciona, Humberto Ávila “a ideia de conceitos constitucionais postos ou pressupostos é inerente à atribuição de competências ordinárias [...] e residuais.”<sup>8</sup>

Nenhum sentido haveria na interpretação de que referidas palavras não possuem uma conotação própria, dada pela Constituição, ou seja, que seriam normas abertas.

Referida conclusão, além de flagrantemente ilógica, implicaria na plena liberdade do legislador infraconstitucional, o que não se coaduna com o regramento constitucional tributário pátrio. Sobre o tema a lição de Artur:

Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.<sup>9</sup>

A compreensão da existência de conceitos constitucionais que demarcam os aspectos materiais das hipóteses de incidência é corroborada pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgados, como por exemplo: RE 117.887 (conceito constitucional de renda), RE 203.075 (conceito constitucional de circulação de mercadorias), RE 232.467 (conceito

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento: Cofins: base de cálculo: distinção entre receita e faturamento: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.) Revista Dialética de Direito Tributário. v. 107. São Paulo: Dialética, 2004. p. 98.

<sup>9</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento tributário: certeza e incertezas. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 10. São Paulo: Dialética, ano. p. 171.

constitucional de operação de crédito, seguro e relativas a títulos mobiliários), RE 116.121 (conceito constitucional de prestação de serviço).

Dentre os princípios constitucionais tributários destacam-se aqueles que possuem relação direta com o norte basilar do Estado de Direito, a segurança jurídica.

Pelo princípio da legalidade estrita só se pode instituir tributo por lei (art. 150, I, da CF), que deve prever todos os elementos da regra matriz de incidência – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Já pelo da tipicidade a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos devem ser efetivadas nos estritos limites da lei, sendo vedada, por exemplo, a tributação por analogia.

## **2 PERMUTA, CONTRIBUIÇÃO PARA OS PROGRAMAS DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

A Constituição Federal fixa as bases de cálculo possíveis às contribuições sociais destinadas à seguridade social, indicando através de tal mecanismo as materialidades alcançáveis pelo legislador ordinário. Isso em seu artigo 195, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.<sup>10</sup>

Sobre a divisão de competências acima comentada, leciona Paulo de Barros Carvalho:

Ao discriminar a competência para instituição de contribuições destinadas à seguridade social, o constituinte traçou minuciosamente os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, impondo, ao legislador infraconstitucional, observância a uma série de requisitos. Dentre as exigências estipuladas para o exercício dessa competência tributária cabe destacar as fontes de custeio autorizadas pelo Texto Maior, às quais deve limitar-se o legislador ordinário da União<sup>11</sup>

Como se vê, as materialidades possíveis de serem alcançadas pelo legislador infraconstitucional da União, tendo como sujeito passivo as pessoas jurídicas, são, basicamente: a folha de salário, a receita, o faturamento e o lucro.

A Lei 9.718/98 fixa a materialidade das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP – e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – nos seguintes termos:

---

<sup>10</sup>BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2011. p. 803.

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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.<sup>12</sup>

Vale ressaltar que as empresas optantes pelo sistema presumido de apuração do Imposto de Renda estão sujeitas ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS. As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que alteram a materialidade das referidas contribuições para o sistema não cumulativo, não se aplicam a tais sociedades, como explicitado em seus respectivos art. 8º, II, e art. 10, II.

Assim, o escopo do presente trabalho passa necessariamente pela análise dos conceitos constitucionais de receita e faturamento. Compreender tais conceitos é imprescindível para verificar se a operação de permuta denota ou não realidade possível de ser alcançada por tais contribuições.

Mas como apreender os conceitos constitucionais, especialmente quando a Constituição não os define explicitamente?

Um vocábulo constitucional não definido pela própria Constituição pode ser compreendido a partir de eventuais notas de conotação de seu conceito existentes no próprio texto constitucional ou, quando inexistentes estas, através das presentes na legislação infraconstitucional do momento de sua incorporação pela Constituição Federal.<sup>13</sup>

No texto constitucional a palavra receita aparece em inúmeras oportunidades<sup>14</sup>, especialmente no âmbito de regulação das finanças públicas, relacionada ao ingresso financeiro nos cofres do Estado. A noção de que o conceito de receita está ligado ao de ingresso patrimonial é hoje uníssona na doutrina.

A redação original da Constituição Federal de 1988 elegeu, em seu art. 195, I, as seguintes bases de cálculo para as contribuições sociais destinadas à seguridade social, tendo

<sup>12</sup> BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014.

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* p. 96.

<sup>14</sup> Na Constituição, o vocábulo receita é mencionado nos seguintes dispositivos: arts. 29, VII; 29-A; 29-A, §1º; 34, V, alínea “b”, 34, VII, alínea “e”; 35, III; 70, *caput*; 149, §2º, I; 149, §2º, III, alínea “a”; 158, par. Único; 165, §6º; 165, §8º; 167, IV; 167, X; 167, §4º; 195, I, alínea “b”; 195, III; 195, §1º; 212, *caput*; 212, §1º; 218, §5º; 235,XI. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a palavra receita é està presente nos seguintes dispositivos: artigos 38, *caput*; 39, *caput*; 47, §1º; 56, *caput*; 72, V; 72, VI; 80, VI; 81, §2º.

como sujeito passivo as pessoas jurídicas: folha de salário, o faturamento e o lucro. Não mencionava a receita.

Na ocasião, o Decreto-Lei 2.397/87 fixava como base de cálculo da contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL – a *receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços*. Posteriormente à Constituição, a Lei 7.738/89 alterou-a para a *receita bruta*.

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 150.755, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, ao analisar a constitucionalidade desta última Lei, julgou-a constitucional. Todavia, condicionou sua interpretação ao conceito constitucional de faturamento, que seria o definido no Decreto-Lei 2.397/87.

Ou seja, *definiu o Supremo Tribunal Federal que o conceito constitucional de faturamento correspondia aos ingressos decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviços*.

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 20/1998 autorizou a instituição de contribuições sociais destinadas à seguridade social também sobre a receita. A própria expressão constitucional “receita ou faturamento” impôs, então, outra premissa: *receita não se equivale a faturamento*.

Na ocasião da Emenda Constitucional nº 20, debatia-se a constitucionalidade do anterior a esta §1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98, que havia alterado a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS (antes prevista na Lei Complementar 70/91 como o faturamento, nos termos definidos acima pelo STF) para a *totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*.

Referida alteração veio a ser julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos recursos extraordinários 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, sob o fundamento de que faturamento é mais restrito do que a totalidade das receitas e, na ocasião, da promulgação do §1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98, a Constituição Federal ainda não permitia a instituição de contribuições à seguridade social sobre a receita.

Assim, fixou-se outra segura premissa: *receita é conceito mais amplo do que faturamento*. Aquela é gênero deste, a espécie. Noção esta expressamente adotada, também, no julgamento do Recurso Extraordinário 606107, de relatoria da Min. Rosa Weber.

Seria, então, receita sinônimo de ingresso, ou seja, todo ingresso patrimonial na pessoa jurídica representariam receita? A resposta é negativa e nesse sentido também vai a uníssona doutrina.

Tal conclusão se sustenta, por exemplo, no disposto no §1º, do art. 212, da Constituição Federal, que deixa claro que determinados ingressos não denotam receita:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º - A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.<sup>15</sup>

O problema reside exatamente na compreensão de quais ingressos denotariam receita, além dos decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços. Não é nossa pretensão tentar definir o conceito constitucional de receita, mas sim de encontrar notas de tal conceito que, ao menos, nos permita concluir se a operação de permuta se enquadra ou não no mesmo.

A nota central ao presente trabalho do conceito de receita, a nosso ver, advém da Lei 6.404/76, art. 187, bem como da Lei 9.317/96, art. 2º, § 2º, que fixam que receita é realidade ligada à noção de resultado – acréscimo patrimonial. Ou seja, é o ponto de partida para a aferição deste.

Nesse sentido, os ingressos representativos de receita são necessariamente aqueles decorrentes de negócios potencialmente geradores de lucro ou resultado. Potencialmente, pois concretamente considerados não necessariamente implicam em acréscimo patrimonial. Por exemplo, o produto de venda por preço abaixo do custo é receita, embora concretamente considerado, possa se dizer que não implica em acréscimo patrimonial.

No particular supra, a doutrina é convergente. Vejamos as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, Solon Sehn e Marco Aurélio Greco:

... é possível compor um acervo doutrinário do qual se retiram as seguintes características de toda e qualquer receita:

[...]

- a receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade (titularidade) da entidade pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado;

[...]

---

<sup>15</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014.

- a receita modifica o patrimônio, incrementando-o.<sup>16</sup>

[...] elemento relevante para efeitos de determinação do conceito jurídico de receita: além da necessidade de repercussão patrimonial positiva, deve se tratar de um incremento isoladamente considerado, apto a gerar renda.<sup>17</sup>

Ambos têm em comum corresponder a um ingresso (e não a uma simples movimentação financeira). Este ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que interferem com o patrimônio da empresa. A característica comum está em compor o conjunto de elementos positivos ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não impliquem um ‘ganho’, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração. Ou seja, fazer parte do conjunto de eventos positivos (ingressos) que têm relevância patrimonial, não significa possuir a natureza de ‘ganho patrimonial.’ (pressuposto do imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro).<sup>18</sup>

Assim, fixamos outra e definitiva premissa sobre o conceito de receita: *ingressos que não tenham potencial de gerar renda não denotam receita.*

Considerando, portanto, que faturamento é ingresso decorrente da venda de mercadorias ou prestação de serviços e que não é receita o ingresso que não tenha potencial de gerar renda, entendemos que a entrada de bem no patrimônio decorrente de permuta, contrato onde as partes se obrigam a dar uma coisa por outra equivalente, não denota nem faturamento nem receita.

A operação de permuta sem torna, ou seja, de bens equivalentes não representa ingresso potencialmente gerador de resultado. Trata-se de mera troca sem efeito patrimonial positivo.

Neste sentido também é a conclusão de Solon Sehn:

A permuta de bens ou direitos, salvo quando em valores desiguais, não é tributada pela Cofins, porque não há alteração da situação patrimonial do contribuinte. Isso porque, conforme destaca Gilberto de Castro Moreira Júnior em estudo específico sobre o tema, o negócio jurídico implica ‘uma simples substituição de um ativo permanente por outro, sem qualquer ocorrência de incremento no patrimônio ou de alteração do patrimônio líquido da empresa,

---

<sup>16</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. COFINS: conceitos de receita e faturamento. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p...

<sup>17</sup> SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 161.

<sup>18</sup> GRECO, Marco Aurélio, apud KNOPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do conceito constitucional de receita na emenda nº 20/98. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). Revista dialética de direito tributário. v. 100. São Paulo: Dialética. p. 57.

mas revelando apenas um fluxo neutro de recursos financeiros, as partes envolvidas não auferem receita na melhor acepção da palavra.<sup>19</sup>

Logo, não compõem a materialidade constitucional possível às Contribuições Sociais destinadas à seguridade social que tem como sujeito passivo as pessoas jurídicas de direito privado.

Valorosa doutrina também parece confirmar nossa conclusão:

Não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior.<sup>20</sup>

[...] permuta materializa uma simples substituição de ativos, sem alteração na valoração dos elementos patrimoniais da entidade empresarial, portanto, sem afetação do resultado das pessoas jurídicas contratantes. [...] precipitado acenar para 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.<sup>21</sup>

Portanto, independentemente da legislação adotar o conceito de faturamento ou de receita como base de cálculo do PIS e da COFINS, a operação de permuta não denota realidade alcançável por tais conceitos.

---

<sup>19</sup> SEHN, Solon. Op. Clt. p. 191.

<sup>20</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. Cit, p...

<sup>21</sup> MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005. p. 247-8.

### **3 PERMUTA, IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

O Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido têm como critério material, nos limites autorizados e delimitados pela Constituição Federal, o lucro ou renda, ou seja, o acréscimo patrimonial.

Todavia, a legislação infraconstitucional permite a determinadas pessoas jurídicas uma forma simplificada de apuração das bases de cálculo de tais tributos, a partir de presunção jurídica destas.

Referimo-nos ao nominado regime de apuração com base no lucro presumido, previsto no art. 13 da Lei 9.718/98, que dá a opção para empresas de menor porte de uma sistemática menos complexa de apuração dos tributos comentados e, em determinados casos, de uma carga tributária menor.

Neste regime, a lei presume o lucro, a base de cálculo de tais tributos. O faz, no caso, a partir da aplicação de um percentual sobre a receita bruta, acrescida de outras receitas, rendimentos e ganho de capital – art. 15, da Lei 9.249/95, art. 20 da Lei 9.249/95 e art. 25 da Lei 9.430/96.

Ao presumir a base de cálculo, a legislação acaba por alterar a própria materialidade do tributo, pois o conceito de lucro se altera<sup>22</sup>. Distancia-se, no caso, da ideia de acréscimo patrimonial.

A Lei 8.981/95 define a receita bruta das sociedades que exploram atividades imobiliárias, especificamente, nos seguintes termos:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios

---

<sup>22</sup> Cf. HARET, Florence. Teoria e prática das presunções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2010. p. 639.

destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.<sup>23</sup>

Os artigos 25, II, da Lei 9.430/96, art. 15, §4º, da Lei 9.249/95 e art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 determinam, por sua vez, as seguintes inclusões na base de cálculo, respectivamente:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.<sup>24</sup>

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.<sup>25</sup>

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;  
 II - o preço da prestação de serviços em geral;  
 III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e  
 IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014

<sup>24</sup> BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014

<sup>25</sup> BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014

<sup>26</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto de renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12)>. Acesso em: 02 jul. 2018

Os dispositivos transcritos nos mostram que, na sistemática presumida, a base de cálculo do IR e da CSLL corresponde à soma do valor das vendas de unidades imobiliárias, outras receitas, inclusive financeiras, rendimentos e ganho de capital.

Como se vê em nenhum momento o legislador infraconstitucional, ao utilizar o vocábulo *receita*, se afastou da noção constitucional de tal termo, ou seja, o de ingresso potencialmente gerador de lucro. Ao mencionar outros elementos que devem ser agregados à *receita bruta* para compor a base de cálculo, não citou o ingresso decorrente de permuta.

Neste particular, relevante comentar sobre a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 107 de 1988, que 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.

Referida Instrução fixa que:

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torno, 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.<sup>27</sup>

Como se vê, a norma da própria Receita Federal reconhece que a permuta não implica em efeito patrimonial positivo, ou seja, não denotaria *receita*.

Por outro lado, definiu a *receita bruta* das sociedades que exploram atividades imobiliárias como o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

A compra e venda é um contrato típico, previsto nos art. 481 e seguintes do Código Civil, onde um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro. Os elementos básicos de tal negócio são: consenso, preço e coisa.

A troca ou a permuta é outro contrato típico. Neste as partes se obrigam a dar uma coisa por outra equivalente. Diversamente da compra e venda, não tem como elemento o preço.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 107. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 jul. 1988. Disponível em: < <a href="http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=IN000001071988071401\$.CHAT.%20E%20SRF.ORG.A.%20E%2019880715.DDOU.&amp;l=0&amp;p=1&amp;u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&amp;r=0&amp;f=S&amp;d=SIAT&amp;SECT1=SIATW3&gt;. Acesso em: 21 mar. 2014.</a>

A compra e venda e a permuta representam, portanto, realidades com aspectos de semelhança, porém distintas. Ao determinar que à permuta se aplique as regras da compra e venda, o Código Civil não reconhece que se tratariam de realidades idênticas.

Pelo contrário, confirma, mais uma vez, a diversidade de realidades. Ora, se da mesma coisa se tratassem, não haveria necessidade nem lógica alguma na menção de que as regras da compra e venda se aplicam à permuta.

Sobre o tema, leciona Ricardo Lacaz Martins que “o conceito legal de receita bruta da atividade imobiliária fala em imóveis vendidos, o que tiraria qualquer referência à permuta, posição inclusive de acordo com um tratamento sistemático das regras de tributação do lucro imobiliário”.<sup>28</sup>

A inclusão dos ingressos decorrentes de permutes na base de cálculo do IR e da CSLL viola, ainda, o princípio da tipicidade cerrada tributária e o art. 108, §1º, do CTN, que vedava a tributação por analogia.

---

<sup>28</sup> MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação da renda imobiliária. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 198.

## CONCLUSÃO

Confirmamos a hipótese de que o entendimento da Receita Federal do Brasil expressado na Solução de consulta nº 6 de 2003, da Primeira Região Fiscal, bem como na Solução de Divergência nº 5 de 2010 e no Parecer Normativo Cosit nº 9 de 2014, não reflete a melhor, mais lógica e sistemática compreensão da legislação pátria.

A Constituição Federal autoriza hoje a instituição de contribuições sociais destinadas à seguridade social tanto sobre o faturamento quanto sobre as receitas.

Faturamento é espécie de receita. Podemos definir o conceito constitucional de faturamento como ingressos decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Uma nota do conceito constitucional de receita é a de que esta representa ingressos que decorrem obrigatoriamente de negócios potencialmente geradores de lucro ou resultado. Ingressos que não tenham potencial de gerar renda não denotam, portanto, receita.

A operação de permuta sem torna, contrato onde as partes se obrigam a dar uma coisa por outra equivalente, não representa ingresso potencialmente gerador de resultado. Trata-se de mera troca sem efeito patrimonial positivo, que não representa, portanto, nem faturamento nem receita.

O Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido têm como critério material constitucional a renda, ou seja, o acréscimo patrimonial. Todavia, a legislação infraconstitucional permite a determinadas pessoas jurídicas uma forma simplificada de apuração das bases de cálculo de tais tributos, a partir de presunção jurídica destas.

Na sistemática presumida, a base de cálculo do IR e da CSLL das sociedades que exploram atividades imobiliárias corresponde à soma do valor das vendas de unidades imobiliárias, outras receitas, inclusive financeiras, rendimentos e ganho de capital.

A compra e venda e a permuta representam realidades com aspectos de semelhança, porém distintas. Logo, o ingresso decorrente de permuta não denota realidade tributada pelo IR ou pela CSLL.

Assim, a inclusão dos ingressos decorrentes de permutes na base de cálculo destes tributos viola o princípio da tipicidade cerrada tributária e o art. 108, §1º, do CTN, que veda a tributação por analogia.

## BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento: Cofins: base de cálculo: distinção entre receita e faturamento: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.) Revista Dialética de Direito Tributário. v. 107. São Paulo: Dialética, 2004. p. 240.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2014.

BRASIL. Receita Federal. Solução de divergência nº 5, 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. Receita Federal. Parecer Normativo Cosit nº 9, 4 de setembro de 2014.

BRASIL. Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal. Solução de consulta nº 6, 17 de abril de 2003.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010. p. 778.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2011. p. 803.

GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento tributário – certeza e incertezas. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006. p. 430.

GRECO, Marco Aurélio, apud KNOPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do conceito constitucional de receita na emenda nº 20/98. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). Revista dialética de direito tributário. v. 100. São Paulo: Dialética. p. 240.

HARET, Florence. Teoria e prática das presunções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2010. p. 639.

- MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação da renda imobiliária. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 198.
- MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005. p. 269.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. COFINS: conceitos de receita e faturamento. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 415.
- SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p...