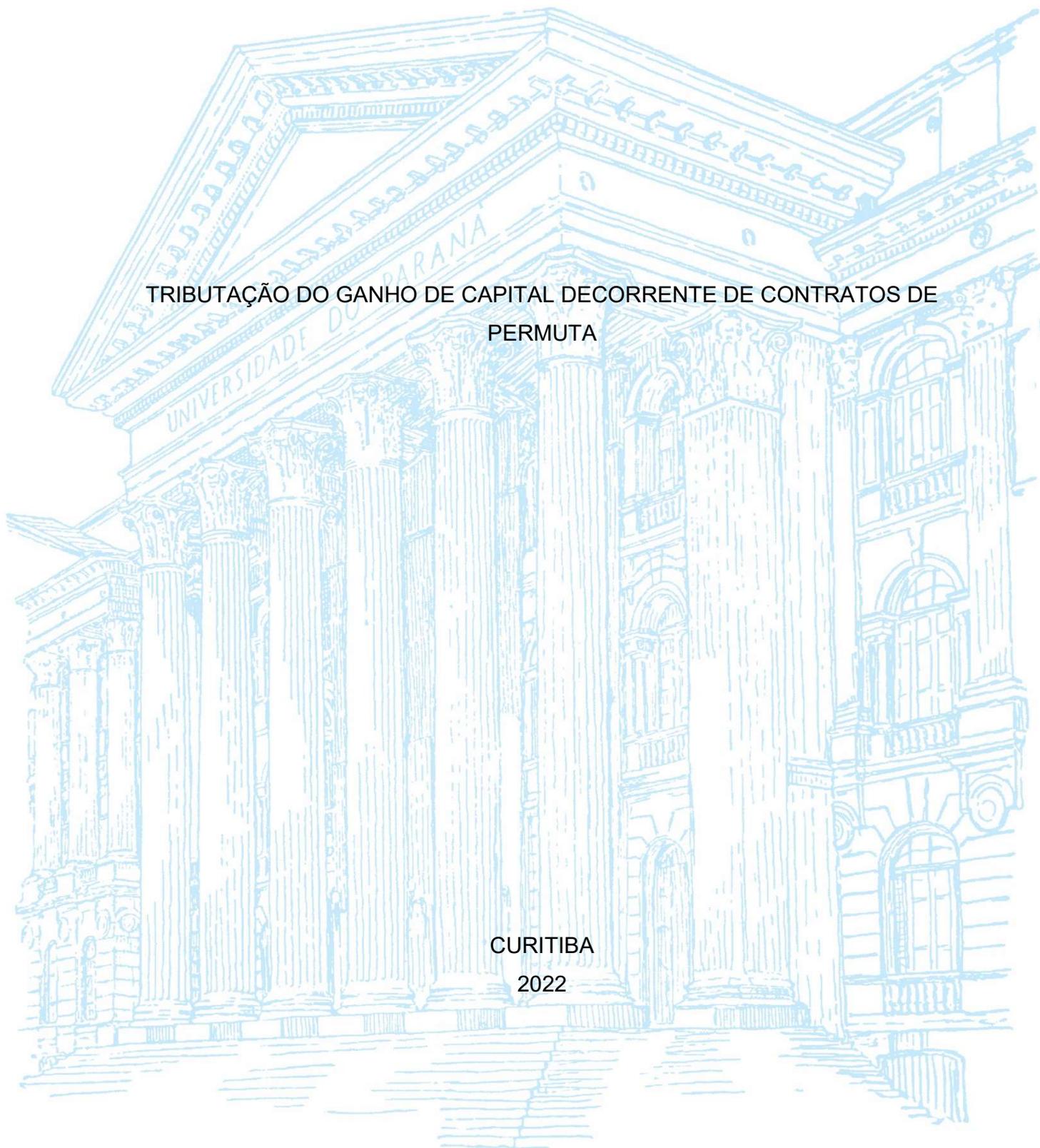


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

BRUNO HARO ANJOS

TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DE CONTRATOS DE
PERMUTA

CURITIBA
2022



BRUNO HARO ANJOS

TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DE CONTRATOS DE
PERMUTA

TCC apresentado ao curso de Graduação em Direito,
Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do
Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher.

CURITIBA

2022

TERMO DE APROVAÇÃO

Tributação do Ganho de Capital decorrente de Contratos de Permuta

BRUNO HARO ANJOS

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:

Betina Treiger Gruppenmacher

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

Coorientador

DocuSigned by:

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues
1º Membro

DocuSigned by:

Anne Marciquevik Alves

Anne Marciquevik Alves
2º Membro

RESUMO

O rápido desenvolvimento da economia digital apresenta grandes desafios ao Direito Tributário nacional. Neste cenário, o instituto da permuta parece ser lançado a um novo patamar de relevância, na medida em que é cada vez mais empregado no mercado financeiro na realização de transações com criptoativos. Assim, o propósito do presente trabalho é o de averiguar a possibilidade de se afirmar, ou não, a existência de ganho de capital decorrente do contrato de permuta alcançável pelo Imposto sobre a Renda. Para tanto, buscou-se, inicialmente, as definições dos signos de renda, ganho de capital, disponibilidade (jurídica e econômica) e permuta. Ao fim, concatenam-se esses conceitos e, mediante a aplicação do método lógico-dedutivo, assume-se posicionamento quanto à possibilidade de o contrato de permuta gerar auferimento de acréscimo patrimonial tributável.

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda. Ganho de capital. Permuta

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 ECONOMIA DIGITAL E CRIPTOATIVOS	8
3 IMPOSTO SOBRE A RENDA	10
3.1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS	10
3.2 DA REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	12
3.2.1 DOS PRINCÍPIOS INFORMADORES DO TRIBUTO	12
3.2.2 DO CRITÉRIO MATERIAL	14
3.2.2.1 DO GANHO DE CAPITAL	19
3.2.3 DA AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE	20
4 PERMUTA	22
4.1 DO REGIME JURÍDICO DA PERMUTA	22
4.2 DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DE OPERAÇÃO DE PERMUTA	23
5 CONCLUSÃO	29

1 INTRODUÇÃO

O instituto da permuta nas sociedades modernas teve sua relevância diminuída a partir da facilitação das transações com o advento da moeda de cunhagem estatal e do contrato de compra e venda. A mera troca de coisa por outra, em que está ausente o elemento preço, incorre na dificuldade de estipulação pelas partes do que pode ser considerada uma operação justa.

No entanto, este cenário parece estar passando por grandes mudanças com rápido desenvolvimento da economia digital. Cada vez mais tipos de bens e direitos surgem a partir da invenção da chamada *blockchain*, tecnologia que garante segurança aos usuários na negociação dos novos ativos digitais sem qualquer intervenção estatal ou de terceiros, a exemplo dos criptoativos.

A popularização dos criptoativos no mercado financeiro tornou o montante transacionado nessa modalidade extremamente vultuoso¹, pelo que se torna imprescindível a adequada assimilação dessa espécie aos moldes do Direito preexistente, sob pena de se atentar contra os princípios constitucionais da igualdade e da segurança jurídica.

No âmbito do Direito Tributário, essa incorporação se traduz na correta identificação da natureza dessas transações e, com isso, dos tributos que incidem sobre elas.

Com esse intuito, a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa SRF 1.888/19, disciplinando a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

¹ Conforme a Consulta Pública RFB n.º 06/18 (disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-06-2018.pdf/view>>. Acesso em: 13 de abr. de 2022.), o *bitcoin*, sorte de criptoativo, foi objeto de 79 mil operações em um único dia em 2017, bem como foi responsável sozinho pela movimentação total de aproximadamente R\$8.300.000.000,00 (oito bilhões e trezentos mil reais) naquele ano.

Na oportunidade, definiu a natureza dos criptoativos², bem como incluiu a permuta no rol de transações que ensejam a obrigação de prestação de informações³.

Mais recentemente, também foi publicada a Solução de Consulta COSIT n.º 214/21, em que a Receita Federal do Brasil afirmou que o “ganho de capital apurado na alienação de criptomoedas, quando uma é diretamente utilizada na aquisição de outra, ainda que a criptomoeda de aquisição não seja convertida previamente em real ou outra moeda fiduciária, é tributado pelo imposto sobre a renda da pessoa física, sujeito a alíquotas progressivas”.⁴ Em outras palavras, determinou a incidência do Imposto sobre a Renda sobre o acréscimo patrimonial decorrente da permuta de criptoativos.

Diante desses posicionamentos do ente fazendário, o presente trabalho pretende averiguar, em abstrato, se sequer é possível falar em ganho de capital decorrente de operações de permuta.

Devido à complexidade do tema, não se discutirá a definição dos criptoativos como ativos financeiros ou sequer a competência da Receita Federal do Brasil denominá-los dessa maneira, mas tão somente a capacidade do instituto da permuta de concretizar a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda.

Para tanto, inicialmente ressalta-se os princípios constitucionais informadores deste imposto. Após, busca-se a definição dos conceitos i) constitucional de renda; ii) ganho de capital; iii) aquisição de disponibilidade econômica e jurídica e iv) permuta. Ao fim, confrontam-se as acepções alcançadas para apurar se efetivamente há ganho de capital imediatamente tributável a partir da realização de operações de permuta de bens ou direitos.

² Dispõe o art. 5º da Instrução Normativa 1888/19: “Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I - criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal; [...]”

³ Prescreve também a Instrução Normativa supramencionada: “Art. 6º Fica obrigada à prestação das informações a que se refere o art. 1º: [...]”

§ 2º A obrigatoriedade de prestar informações aplica-se à pessoa física ou jurídica que realizar quaisquer das operações com criptoativos relacionadas a seguir: [...]”

II - permuta; [...]”.

⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n.º 214-2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=122341&visao=anotado>>. Acesso em: 13 de abr. de 2022

2 ECONOMIA DIGITAL E CRIPTOATIVOS

O recente e extraordinário desenvolvimento da tecnologia vem transformando fundamentalmente a forma como pessoas e empresas conduzem seus negócios. As chamadas tecnologias disruptivas operam uma verdadeira revolução na interpretação do Direito, dada a dificuldade de encaixá-las nos modelos e conceitos preexistentes.

“Considerando que a economia digital se torna cada vez mais a própria economia, seria difícil, se não impossível, segregar a economia digital do resto da economia para efeitos fiscais”⁵, pelo que a assimilação de figuras tais como *streaming*, licenciamento de *software*, impressoras 3D e *non-fungible tokens* (NFTs) se torna o grande desafio do Direito Tributário.

Neste contexto, os criptoativos têm ganhado especial destaque graças a sua enorme valorização nos últimos anos. Em síntese bastante superficial a respeito de seu funcionamento, os criptoativos se baseiam na chamada *blockchain* – um *ledger* (livro-razão) público descentralizado – que contém todas as transações realizadas com determinada “moeda virtual”, averiguando quais carteiras virtuais são detentoras de quantas unidades. Toda operação é inscrita em um bloco de informações, e este bloco é então adicionado à corrente formada pela associação dos blocos anteriores.

Este modelo possibilita a realização de transações diretamente entre os usuários (*peer-to-peer*), sem a intervenção de um terceiro de confiança para validação dos negócios. A *blockchain* é compartilhada simultaneamente na máquina de todos os usuários, tornando-se praticamente impossível a sua adulteração maliciosa.

Note-se que “a despeito de serem públicas as transações, a criptografia assimétrica, conjugada com o sigilo da chave de acesso de cada usuário, mantém o anonimato dos envolvidos”.⁶

⁵ CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. ROCHA, Sérgio André. **Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 16.

⁶ NEVES, Bárbara das. CÍCERI, Pedro Vítor Bodan. **A tributação dos criptoativos no Brasil**. *Revista Jurídica da Escola Superior da Advocacia da OAB-PR* Ano 3 – Número 3 – Dezembro de 2018, p. 3.

Tal tecnologia permite, dentre outras finalidades, a realização de transações financeiras hoje feitas por diferentes tipos de agentes e intermediadores de mercado (instituições financeiras, casas de câmbio, etc), sem os altos custos de operação e, principalmente, com uma redução substancial de tempo, já que não há uma nação com a titularidade do criptoativo. Afinal de contas, como já exposto, não há necessidade de intermediação para efetivar as transações e, conseqüentemente, o nível de burocracia também é eliminada. As transações transpassam barreiras com o benefício de privilegiar o anonimato dos indivíduos.⁷

Diante das cifras transacionadas e da popularização dessa espécie financeira, a Receita Federal do Brasil já em 2018 definiu os criptoativos como ativo financeiro, sujeito a tributação por ganho de capital, como se depreende do Perguntas e Respostas de 2018 da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física:

As moedas virtuais (bitcoins, por exemplo), muito embora não sejam consideradas como moeda nos termos do marco regulatório atual, devem ser declaradas na Ficha Bens e Direitos como “outros bens”, uma vez que podem ser equiparadas a um ativo financeiro. Elas devem ser declaradas pelo valor de aquisição.⁸

Na seqüência, reiterou o entendimento, com a publicação da Instrução Normativa SRF n.º 1.888/19, que disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos:

Art. 5º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:
I – criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal; [...]

Recentemente, enfim, foi confirmada a manutenção do posicionamento com a Solução de Consulta COSIT n.º 214/21, ao explicitar que a permuta de um criptoativo por outro, sem conversão em moeda, pode dar ensejo a ganho de capital tributado pelo Imposto sobre a Renda.

⁷ NEVES, Bárbara das. CÍCERI, Pedro Vítor Bodan. **A tributação dos criptoativos no Brasil**. Revista Jurídica da Escola Superior da Advocacia da OAB-PR Ano 3 – Número 3 – Dezembro de 2018, p. 3.

⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre a Renda – Pessoa Física – Perguntas e Respostas – Exercício de 2018 – Ano-calendário de 2017**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2018.pdf>>. Acesso: 13 de abr. de 2022, p. 183.

Neste momento, há de se admitir que o tema da definição da natureza jurídica das “moedas virtuais” ou criptoativos é bastante controverso, tanto na doutrina⁹ como no direito comparado¹⁰.

Todavia, para os fins deste trabalho, será assumida como premissa a definição apresentada pela Receita Federal do Brasil dos criptoativos como ativos financeiros, de maneira se viabilizar o enfoque na discussão que se propõe: a possibilidade, em abstrato, de a operação permuta realizar ganho de capital tributável.

3 IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

Antes de analisar a tributação do ganho de capital decorrente da celebração de contrato de permuta pelo Imposto sobre a Renda, faz-se necessário definir e precisar, ainda que breve e sucintamente, os conceitos basilares da discussão que se seguirá.

De um lado, para adequadamente se delimitar o escopo do presente trabalho; de outro, e de especial importância ante os infindáveis embates na doutrina e na jurisprudência a respeito da correta interpretação desses termos, para se tornarem claros os marcos teóricos aqui eleitos como fundamentação para a argumentação.

Dessa maneira, não há como prescindir da apresentação do conceito de tributo. Adota-se a definição disposta no art. 3º do Código Tributário Nacional¹¹:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹²

⁹ FOLLADOR, Guilherme Broto. **Criptomoedas e competência tributária**. In: Revista Brasileira de Políticas Públicas. ISSN 223-1677, vol. 7, n.º 3, 2017, p. 81.

¹⁰ FALCÃO, Tatiana. **Tributação das Criptomoedas: Uma Perspectiva Comparada**. In: PISCITELLI, Tathiane. Tributação da Economia Digital. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 220.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 60.

¹² BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966

Partindo dessa conceituação e da teoria proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho, descreve-se a estrutura norma jurídica tributária em sentido estrito (ou regramatriz de incidência) como formada por uma hipótese de incidência e um consequente.

A hipótese de incidência é composta pelos critérios material, temporal e espacial, que descrevem um fato signo presuntivo de riqueza – uma atividade com conteúdo econômico situada no tempo e no espaço que, concretizada, ensejará a incidência da norma. Já o consequente é constituído pelos critérios pessoal e quantitativo, e faz nascer o liame obrigacional entre fisco e contribuinte.

A identificação da prestação como tributo é de suma importância vez que determina a aplicação do regime jurídico tributário. Isto assegura, tanto ao contribuinte como ao fisco, direitos e deveres específicos e essenciais à ideal consecução dos próprios objetivos do Direito Tributário.

Afirmar que uma obrigação é tributo implica submeter o juízo de validade da incidência da norma à observância dos princípios gerais tributários, tais como – e de especial relevância ao presente trabalho – os princípios da capacidade contributiva e o da estrita legalidade.

A partir disso, podem ser classificados os tributos em diferentes espécies: i) impostos, ii) taxas e iii) contribuições de melhoria. O critério a ser adotado para se distinguir as figuras tributárias há de ser a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo do tributo¹³, por imposição lógica resultante da redação dos arts. 145, §2º e 154 da Constituição da República, bem como da disposição expressa contida no art. 4º do Código Tributário Nacional¹⁴ – que, por sua vez, ressalta a irrelevância da denominação e da destinação legal do produto da arrecadação para a determinação do tipo de tributo.

Os impostos se identificam pela ausência na hipótese de incidência de um vínculo entre o fato descrito e uma prestação estatal, exatamente como preceitua o art. 16 do Código Tributário Nacional: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 63.

¹⁴ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Decorre daí sua denominação como tributos não vinculados.

Ainda sobre os impostos, há de se fazer menção ao seu regime jurídico-constitucional peculiar. O texto constitucional partilha a competência legiferante entre os entes federados listando exaustiva e nominalmente as materialidades sobre as quais podem incidir.¹⁵ As consequências dessa sorte de repartição serão exploradas mais detidamente na sequência.

3.2 DA REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.2.1 DOS PRINCÍPIOS INFORMADORES DO TRIBUTO

Para que se possa devidamente compreender o que há de ser o fato signo presuntivo de riqueza que, concretizado, impõe o pagamento do Imposto sobre a Renda, deve-se previamente ter em vista os princípios fundamentais que informam e ordenam o subsistema constitucional tributário brasileiro para que se possa adequadamente construir o conteúdo do símbolo “renda”.

Não se pretende o esgotamento de todo o rol principiológico que atinge o Imposto sobre a Renda, mas tão somente a breve apresentação dos princípios imprescindíveis à apropriada investigação do objeto do presente estudo.

Em primeiro lugar, há de se destacar os princípios constitucionais tributários gerais a que se sujeitam os impostos. De especial relevância, podem se elencar os princípios da estrita legalidade (art. 150, I, da Constituição), da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, alínea “a”), da proibição do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV) e do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º).

O Imposto sobre a Renda é notoriamente considerado o melhor realizador da máxima da justiça fiscal, vez que pessoal por excelência. Na medida em que atinge o contribuinte particularmente considerado, é o tributo que mais se aproxima da ideal consecução do princípio da capacidade contributiva.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 69.

Decorrente da garantia fundamental da igualdade – inscrita no próprio *caput* do art. 5º da Constituição da República –, a capacidade contributiva apresenta-se, nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, como “o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”¹⁶.

Assim, a capacidade contributiva surge apenas a partir do momento em que a pessoa possua um excedente de patrimônio que não seja indispensável ao suporte das necessidades básicas de uma vida digna – o mínimo existencial –, e termina quando a exação se mostra manifestamente excessiva, tornando-se confiscatória.

Por sua vez, o art. 153, §2º, I da Constituição da República dita expressamente princípios constitucionais específicos ao Imposto sobre a Renda: este “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

A generalidade impõe que “o imposto deve incidir sobre todas as espécies de renda. [...] Para Ricardo Mariz de Oliveira, por força desse princípio, todo acréscimo patrimonial deve ser submetido ao mesmo tratamento. É dizer, o imposto sobre a renda não poderá ser seletivo, onerando mais algumas espécies de acréscimo patrimonial e menos outras”.¹⁷

A universalidade, inferência do princípio da isonomia, determina “que devem ser considerados todos os fatos (positivos) que contribuem para a ocorrência de acréscimos do valor do patrimônio. Esse tem sido o posicionamento corrente da doutrina (especialmente a que adota a teoria da renda-acréscimo patrimonial)”¹⁸.

A progressividade, por fim, exige o emprego de alíquotas progressivas quando do aferimento do montante devido, tendo-se em conta, para tanto, todo o acréscimo patrimonial: quanto maior o aumento, maior a alíquota aplicável.¹⁹

Em súmula, a norma geral e abstrata que descreva, em seu antecedente, ‘auferir renda e proventos de qualquer natureza’ como fato de possível ocorrência, que, se e quando acontecido, dará ensejo à incidência desse imposto, mediante o ato

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 195.

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62.

¹⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade no Art. 43 do CTN**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 787.

¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 63.

de aplicação do direito, deverá, necessariamente, estabelecer que: a) todo patrimônio do contribuinte seja considerado; b) todo o acréscimo patrimonial verificado (a renda auferida) esteja submetido ao mesmo tratamento; e c) imposto dê-se de forma progressiva, sendo maior a alíquota aplicável quanto mais significativa for a base tributável.²⁰

Inafastável, portanto, a consideração de todos os princípios enumerados acima na tributação da renda, sob pena de se atentar contra o texto constitucional.

3.2.2 DO CRITÉRIO MATERIAL

A instituição do Imposto sobre a Renda é de competência privativa da União Federal, nos termos do art. 153, III da Constituição da República:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

III – renda e proventos de qualquer natureza. [...]

§2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

O Código Tributário Nacional – Lei 5.712/66, recepcionada pela Constituição Federal com eficácia de Lei Complementar²¹ – complementa a disciplina do tributo, em cumprimento à exigência do art. 146, III, alínea “a” da Constituição Federal²²:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

²⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 64.

²¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 281.

Conforme se afirmou acima, a Constituição Federal estabelece o arquétipo dos impostos que deve ser observado na construção das respectivas regras-matrizes de incidência.

O texto constitucional prescreve as materialidades que poderão ser alcançadas pela tributação.²³ A esse respeito, leciona o professor Paulo de Barros Carvalho:

Podemos dar por consentido que, em todas as imposições tributárias, os alicerces da figura impositiva estarão plantados na Constituição da República, de onde se irradiam preceitos pelo corpo da legislação complementar e da legislação ordinária, crescendo em intensidade a expedição de regras em escalões de menor hierarquia. Não fosse isso, o labor constante dos contribuintes, do Judiciário e da própria Administração e do Congresso nacional, interpretando o produto legislado e outorgando-lhe dimensões semânticas muitas vezes inconciliáveis, seguiria multiplicando os embaraços e fazendo do assunto objeto de inesgotáveis polêmicas.²⁴

Portanto, o critério material dos impostos – ou seja, a descrição da conduta humana, consubstanciada em um verbo, pessoal e transitivo, acompanhado de um complemento²⁵ – estará sempre previsto na Constituição, ainda que de maneira implícita.²⁶

Exige-se, então, a busca por um conceito constitucional de renda. Para isso, a doutrina oferece dois principais critérios: i) a outorga de competência ao legislador infraconstitucional para regular tributo e ii) a interpretação sistemática da Constituição.

Para a professora Angela Maria da Motta Pacheco, “atribuir competência é definir o campo de abrangência e trânsito do legislador infra-constitucional”²⁷. Ao conceder competência, a Constituição automaticamente demarca o objeto e os limites dessa atribuição.

²³ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 593-594. Apud: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade no Art. 43 do CTN**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 768.

²⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004, p. 121.

²⁶ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 326.

²⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 77.

Dessa maneira, infere-se “que a lei complementar poderá determinar outros critérios formadores da hipótese, critérios espaciais e temporais, mas estará adstrita ao critério material, já esboçado na Constituição”²⁸. Adverte, neste sentido, o professor Roque Antônio Carrazza:

[...] se admitirmos que o legislador federal é livre para colocar na hipótese de incidência a regra que cria in abstracto o IR um fato qualquer (p. ex., o recebimento de indenizações), estaremos, por igual modo, admitindo que o Congresso Nacional pode alargar a competência tributária da União definida na Carta Suprema. Isto é juridicamente um absurdo, em face da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro. [...] Em suma, não é dado ao legislador ordinário federal considerar o que quiser como sendo ‘renda’ e ‘proventos’, sob pena de ele próprio demarcar sua competência tributária neste campo. (2001, p. 582)²⁹

Note-se que “isto se justifica em face de uma interpretação sistemática da própria Constituição que, ao adotar o critério material do imposto para distribuir competências, tomou em consideração todos os princípios informadores do ordenamento e, especificamente para os impostos, aquele da capacidade contributiva, expressão da igualdade”³⁰.

No Brasil, em consideração ao regime federativo, fez-se necessária a discriminação de rendas e a sua repartição entre os entes competentes para criar o tributo, em nível constitucional. E, o modo de fazê-lo, foi o de fazer referência a um signo específico de riqueza que iria consubstanciar, posteriormente, em Lei ordinária, o critério material da Norma Matriz de Incidência Tributária, no caso do imposto.³¹

Identificadas a unicidade e a rigidez do subsistema constitucional tributário, pode-se, em primeiro lugar, pretender a conceituação de “renda” a partir de uma perspectiva negativa.

²⁸ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 328.

²⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 582. Apud: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade no Art. 43 do CTN**. São Paulo: Noeses, 2016, 2016, p. 782.

³⁰ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 329.

³¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 325.

Se, de um lado, a repartição das competências tributárias entre os entes políticos faculta a eles a instituição de determinados tributos, de outro, proíbe reflexamente a instituição de encargo sobre materialidade idêntica àquela já imputada a outra pessoa de direito público interno.

Segue que dessa divisão de receitas entre os entes federados se torna possível depreender que a acepção do vocábulo “renda” não poderá invadir o campo de significação conferido aos demais tributos, pelo que se revela a distribuição de competências como critério de definição pela negativa, ou seja, pela exclusão.³²

A Constituição também faz distinção entre a tributação do patrimônio estático e do dinâmico. O patrimônio estático considera sua perenidade como indicador de capacidade econômica, enquanto o dinâmico leva em conta os acréscimos compreendidos como resultado positivo da diferença entre determinadas entradas e saídas no capital das pessoas físicas e jurídicas.³³

O Imposto sobre Renda é um tributo que atinge o patrimônio dinâmico. Ele onera o acréscimo do patrimônio, e não sua estabilidade ao longo do tempo: é o trânsito em si dos componentes patrimoniais de um sujeito que permite a identificação do conceito constitucional de renda.³⁴

Assim, “revelará capacidade econômica aquele contribuinte que lograr êxito na obtenção de um acréscimo no conjunto de bens e direitos de sua propriedade, num determinado intervalo de tempo”³⁵. Logo, a renda difere da noção de capital. Aquela corresponde a fluxo, variação, enquanto este, o patrimônio, refere-se à renda auferida e acumulada no passado.

Tampouco se confunde a renda com a ideia de receita, visto que esta muitas vezes é empregada no sentido de mera transferência de capital ou reembolsos de variadas

³² MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 81.

³³ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 66.

³⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 106.

³⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 67.

sortes. Estes eventos somente poderão sofrer impacto tributário caso excedam a mera recomposição do patrimônio, ou seja, sejam identificados como ganho de capital.³⁶

Oriundos da contabilidade, os conceitos de fatos contábeis permutativos e fatos contábeis modificativos são esclarecedores quanto àquilo que pode configurar “renda”, tributável.

Os fatos contábeis permutativos “são aqueles que provocam uma troca de elementos patrimoniais, sem contudo alterar o patrimônio líquido da pessoa”³⁷. Já os fatos contábeis modificativos “acarretam na alteração do patrimônio, aumentando-o ou diminuindo-o”³⁸. Admite-se ainda a figura dos fatos contábeis mistos, quando se dão ambos os fatos anteriores em uma mesma operação.

Diante disso, consolida-se que somente os fatos contábeis modificativos – ainda que contidos numa transação mista – que incrementem o patrimônio da pessoa é que terão o condão de originar renda. Esta, portanto, corresponde tão somente ao excedente que ultrapassar a recomposição do capital.

Em súmula, o “conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda”³⁹ se traduz no saldo positivo advindo da diferença entre ingressos e desembolsos específicos no capital da pessoa, ocorridos durante certo período⁴⁰: acréscimo patrimonial.

O verbo que se liga à renda e proventos de qualquer natureza, considerando-a como fluxo, acréscimo patrimonial, o caráter pessoal, geral, universal e progressivo, só pode ser: adquirir, auferir. Portanto, o critério material é: AUFERIR RENDA. Renda como acréscimo, renda como resultado, a diferença positiva entre as entradas e saídas, ocorridas em um período, obtidas num determinado átimo.⁴¹

³⁶ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 332.

³⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 106.

³⁸ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 106.

³⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 71.

⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

⁴¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 334 – 335.

Desenha-se, então, o critério material do Imposto sobre a Renda. Tendo-se em vista que figura como componente lógico da hipótese de incidência, o critério material pretende a descrição jurídica e em abstrato de um fato concreto, cujo acontecimento culminará no surgimento da relação obrigacional tributária, a partir de um verbo – pessoal e de predicação incompleta – assistido do respectivo complemento⁴²: ao verbo “auferir” se associa o complemento “renda”.

A materialidade do Imposto sobre a Renda, enfim, erige-se a partir do núcleo “auferir renda”, compreendida esta como riqueza nova, verdadeiro acréscimo patrimonial, “mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte de riqueza nova”⁴³.

Diante disso, e pressupondo-se os criptoativos como ativos financeiros – como quer a Receita Federal do Brasil –, parece não restar dúvida que a transferência das “moedas digitais” pode dar azo a acréscimo patrimonial, tanto a partir de sua valorização, como em seu emprego como instrumento de troca.

3.2.2.1 DO GANHO DE CAPITAL

Ganho de capital, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 84/01, é a “diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição”. Neste sentido, também a Lei n.º 7.713/88, que regulamenta a tributação do ganho de capital pelo Imposto sobre a Renda:

Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [...]

§2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

⁴² BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68.

⁴³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 110.

§3º Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

O ganho de capital é compreendido, assim, no conceito constitucional de renda, na medida em que corresponde à riqueza nova. Destaque-se que a eleição do símbolo “ganho” é relevante, já que pressupõe resultado positivo da operação de alienação do bem ou direito.

Atente-se também à invariável ocorrência de uma alienação, em sentido amplo, para que se possa falar em apuração de ganho de capital. Este advirá sempre da transferência de um ativo, efetivando-se o ganho como o valor que supera o custo do direito cedido.

Consoante esse entendimento, o art. 43 do CTN, posto que tenha albergado o conceito de *renda-acrécimo*, seria avesso a uma tributação do acréscimo patrimonial derivado de aumento o valor dos bens já integrantes do patrimônio da pessoa (física ou jurídica), salvo se tal aumento se fundar em um negócio jurídico (leia-se, uma troca no mercado). Em outras palavras, reputando-se válido tal entendimento, é de se concluir que, embora a sistemática de *renda-acrécimo*, por sua natureza, envolva comparação da situação patrimonial no início e no fim do período de apuração, não se podem computar as variações patrimoniais ocorridas no período, porque o conceito de renda expresso pelo CTN limita-se a onerar a renda de fora do patrimônio, ou cuja valoração seja certificada por fatos alheios ao patrimônio (troca no mercado). [grifos do original]⁴⁴

Assim, torna-se clara a possibilidade de transações com criptoativos engendrarem ganho de capital. Enquanto ativos financeiros, se forem alienados por um valor que supere seu custo de aquisição, há certamente acréscimo patrimonial a ser apurado.

3.2.3 DA AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE

O art. 43 do Código Tributário Nacional preceitua que o fato jurídico tributável do Imposto sobre a Renda é a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” da renda.

⁴⁴ POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e a sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 120.

Refere-se, portanto, ao princípio de realização da renda, “uma exigência de segurança na apuração da renda tributável, ou melhor, que a tributação deve alcançar situações concretizadas, concluídas e definitivas na órbita do direito”.⁴⁵

A disponibilidade econômica sobrevém com o efetivo recebimento da renda pelo titular, ao passo que a disponibilidade jurídica se dá desde o momento em que a renda é auferida, independentemente de sua percepção em dinheiro.

Com a previsão, exalta-se que o fato jurídico tributável descrito no antecedente da regra-matriz de incidência só poderá ser considerado ocorrido quando i) da possibilidade de se aferir e quantificar o acréscimo do patrimônio, bem como quando ii) se der a efetiva aquisição da disponibilidade, ou seja, o instante em que puder o beneficiário dispor desse aumento.⁴⁶

Entendimento contrário implicaria, por exemplo, na tributação de acréscimo patrimonial meramente virtual, altamente volátil a depender do bem ou direito que se está considerando, pelo que se acata o posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho: “renda é, sempre e necessariamente, renda disponível, pelo que tributar renda indisponível importaria em ultrapassar os limites postos pelo legislador do Código Tributário, para efeito de criar regra-matriz da exação”.⁴⁷ A esse respeito:

[...] ao se falar em aquisição de disponibilidade, fala-se em acréscimo efetivo ao patrimônio do titular de uma determinada renda. Somente é tributável o acréscimo patrimonial quando ele é efetivamente verificável ou disponível ao seu titular. Exclui-se dessa forma, a simples valorização do patrimônio como fato gerador do tributo, já que esta simples valorização nominal de um determinado patrimônio poderia desaparecer em momentos sucessivos pela desvalorização desse mesmo patrimônio, donde impossível mensurar o acréscimo patrimonial, já que ele não se efetivou e não pode, portanto, ser disponível pelo seu titular.⁴⁸

⁴⁵ POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e a sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 96.

⁴⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004, p. 120-121.

⁴⁷ CARVALHO, **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 603. Apud: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade no Art. 43 do CTN**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 803.

⁴⁸ CARVALHOSA, Modesto. **Imposto de Renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional**. In: **Revista de Direito Público**, n.º 1, jul-set. 1967, p. 193. Apud: POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e a sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 119.

Interessante ressaltar que as noções de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica são comumente aproximadas, respectivamente, aos instrumentos contábeis do regime de caixa e do regime de competência, ao ponto de, por vezes, serem tratadas como sinônimos.⁴⁹

Neles, orienta-se a realização da renda pelo enfoque nos eventos críticos que dão ensejo ao fenômeno da aquisição. No regime de caixa, acentua-se o evento do recebimento da renda, a partir do que estará ela livre à direta disposição por seu detentor.

No regime de competência, “o reconhecimento das receitas deve-se guiar pela verificação da ocorrência dos fatos necessários para fazer nascer o direito ao seu recebimento [...], isto é, não se considera realizada a renda no momento da geração do valor mediante aos internos da empresa, mas sim após a realização de algum evento crítico (que pode ser fechamento de contrato, ato de faturamento, recebimento de dinheiro etc.)”⁵⁰.

4 PERMUTA

4.1 DO REGIME JURÍDICO DA PERMUTA

Permuta é o contrato pelo qual se obrigam as partes a dar coisa por outra, desde que não dinheiro ou prestação de serviço. Para sua configuração, desnecessário que os bens sejam da mesma espécie ou, destaque-se, que tenham valores idênticos.⁵¹

Resguarda tamanha similitude para com o contrato de compra e venda – visto que “operam-se, ao mesmo tempo, duas vendas, servindo das coisas trocadas para uma

⁴⁹ POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e a sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 111.

⁵⁰ POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e a sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 115.

⁵¹ HADDAD, Gustavo Lian; LIU, Joana Chia Yin. **O Imposto de Renda nas Operações de Permuta**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANAN JUNIOR, Pedro (coord.) *Imposto de Renda Pessoa Física - À luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 122.

compensação recíproca⁵² – que achou por bem o legislador equiparar os efeitos jurídicos de ambos os institutos, ao dispor, no art. 533 do Código Civil (Lei n.º 10.406/02):

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.

Trata-se de contrato translativo, na medida em que concebe para cada parte a obrigação de entrega à outra do domínio da coisa⁵³. Anuncia, desse modo, sua identificação como espécie do gênero alienação, em sua acepção extensiva.

A alienação, afinal, define-se exatamente nesses termos: toda transferência para outrem do domínio de um bem ou direito.⁵⁴ É precisamente dessa maneira, inclusive, como se apresenta no âmbito do Direito Tributário – por exigência expressa do art. 110 do Código Tributário Nacional⁵⁵ – e, mais especificamente, na tributação do ganho de capital, em atenção ao §3º do art. 3º da Lei 7.713/88, como passa a se demonstrar.

4.2 DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DE OPERAÇÃO DE PERMUTA

O esforço empreendido até o momento para a determinação dos conceitos de renda, disponibilidade, ganho de capital e permuta culmina, agora, na análise da possibilidade de se afirmar a existência de acréscimo patrimonial tributável a partir da realização de operações de troca.

⁵² TARTUCE, Flavio. **Direito Civil, v. 3: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. São Paulo: Método, 2010, p. 309.

⁵³ TARTUCE, Flavio. **Direito Civil, v. 3: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. São Paulo: Método, 2010, p. 310.

⁵⁴ HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2007, p. 157.

⁵⁵ Prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Auferir renda, critério material do Imposto sobre a Renda, deve ser entendido como o êxito em se obter acréscimo patrimonial a partir de fatos modificativos do patrimônio que incrementem o capital da pessoa, física ou jurídica.

O ganho de capital se traduz na diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição, nos termos da já aludida Instrução Normativa SRF n.º 84/01.

A aquisição de disponibilidade, jurídica ou econômica, volta-se ao marco temporal desde o qual se pode afirmar de fato como auferida a renda, ou seja, os eventos críticos que demarcam a ocorrência do incremento.

A permuta, enfim, é o contrato translativo em que se obrigam as partes reciprocamente a transferir o domínio de coisas, objetos da prestação, que não dinheiro, apresentando-se, assim, como modalidade de alienação.

Revela-se dessa maneira a permuta como instituto plenamente apto a dar ensejo, ainda que não sempre, a acréscimo patrimonial tributável pelo Imposto sobre a Renda.

A permuta é espécie de alienação e, dessa forma, pode se apresentar como fato contábil modificativo do patrimônio. Ela provocará alteração do patrimônio quando houver diferença entre os valores dos bens permutados. Sobrevindo diferença positiva, estará a se falar justamente no acréscimo patrimonial descrito no critério material do imposto de renda.⁵⁶

Ademais, a permuta se encaixa perfeitamente na hipótese de verificação de ganho de capital, o que é cabalmente corroborado pela opção do legislador em explicitá-la no §3º do art. 3º da Lei n.º 7.713/88: “Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos [...], tais como as realizadas por [...] permuta [...]”.

Este entendimento é compartilhado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que já em 2014 teve oportunidade de se debruçar sobre o assunto, produzindo o Acórdão n.º 2201-03.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Exercício: 2012

⁵⁶ NEVES, Bárbara das. CÍCERI, Pedro Vítor Bodan. **A tributação dos criptoativos no Brasil**. Revista Jurídica da Escola Superior da Advocacia da OAB-PR Ano 3 – Número 3 – Dezembro de 2018, p. 10.

CISÃO. REGRA DA ESTRITA PROPORCIONALIDADE. CONTEÚDO. Pela regra da estrita proporcionalidade, veiculada na redação original do § 5º do art. 229 da Lei nº 6.404/1976, a parcela do patrimônio da companhia cindida era atribuída ao respectivo acionista em bases proporcionais ao patrimônio líquido cindido. A Lei nº 9.457/1997 viabilizou a quebra da estrita proporcionalidade das participações acionárias resultantes da cisão. No entanto, manteve a regra caso a desproporcionalidade não tenha a aprovação unânime dos titulares das participações societárias. Hipótese em que a cisão foi aprovada por acionistas representando mais da metade das ações com direito a voto, registrados os votos contrários e abstenções, ou seja, a aprovação da cisão parcial não foi unânime.

CISÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARCELA DO PATRIMÔNIO DA COMPANHIA CINDIDA. O custo da parcela do patrimônio da companhia cindida, nos casos de aprovação não unânime da cisão, deve ser atribuído ao respectivo acionista, necessariamente, em bases proporcionais ao patrimônio líquido cindido.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PERMUTA. O conceito de alienação de que trata o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 engloba toda e qualquer operação que importe em transmissão de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos, sendo a permuta uma das espécies previstas no texto legal ao lado da compra e venda e de outras operações. Toda e qualquer operação de que se possa extrair uma alienação, ou os efeitos de uma alienação, também está sujeita à apuração do ganho de capital. A acepção utilizada pelo legislador foi a mais ampla possível.

GANHO DE CAPITAL. EVIDENCIAÇÃO. Demonstrada a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e seu custo de aquisição, inclusive em operações de alienação realizadas mediante permuta, evidencia-se o ganho de capital a ser tributado pelo imposto de renda.⁵⁷

Em outra oportunidade, já em 2017, demonstrou a manutenção do posicionamento quando do Acórdão n.º 9202-005.535:

Assunto: Imposto Sobre A Renda De Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 20/05/2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PERMUTA. O conceito de alienação para apuração do ganho de capital engloba toda e qualquer operação que importe em transmissão de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos, sendo a permuta uma das espécies previstas no texto legal ao lado da compra e venda e de outras operações. Toda e qualquer operação de que se possa extrair uma alienação, ou os efeitos de uma alienação, também está sujeita à apuração do ganho de capital. A acepção utilizada pelo legislador foi a mais ampla possível, exceções devem estar previstas na legislação.

ALIENAÇÃO DE AÇÕES. PERMUTA. PARTICULARES. O ganho de capital existente quando da alienação de ações por permuta entre particulares não tem abrigo nas exceções à tributação pelo imposto de renda.⁵⁸

⁵⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RV **15504.000485/2007-12**. Relator: Carlos Henrique de Oliveira. Editado em 23 de fev. de 2018.

⁵⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RV **12448.724621/2014-16**. Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Publicado em 09 de ago. de 2017.

Cita-se, por fim, opinião contrária apresentada pelo Superior Tribunal de Justiça, especialmente para se debater as consequências jurídicas decorrentes da pretensão de se defender que o ganho de capital decorrente de permuta não deveria ser tributado, por consequência lógica da concessão de isenção às operações de troca de bens imóveis sem torna, prevista na Instrução Normativa SRF 107/88:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TROCA DE IMÓVEIS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE LUCRO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM A COMPRA E VENDA. ESFERA TRIBUTÁRIA. EXEGESE CORRETA DO TRIBUNAL DE ORIGEM. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC.

1. A parte recorrente sustenta que o art. 1.022, II, do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assim, é inviável o conhecimento do Recurso Especial nesse ponto, ante o óbice da Súmula 284/STF.

2. A indicada afronta ao art. 521 do CCom; aos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998; aos arts. 224, 518 e 519 do Decreto 3.000/1999 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. A Corte a quo interpretou corretamente o art. 533 do CC, porquanto o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro *Imposto sobre a Renda*, ed. Malheiros, 2ª edição, pag.45, para quem "renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente predeterminadas."

4. O dispositivo em comento apenas salienta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam no que forem compatíveis com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, não provido.⁵⁹

Frente à rigidez do sistema constitucional brasileiro, é extremamente restrito o uso de métodos tal como a analogia, comumente defendida para se justificar a posição acima, a fim de se proporcionar integração de lacunas normativas⁶⁰ – o que sequer é o caso.

Por força do princípio da estrita legalidade, jamais se poderia equiparar permuta de unidades imóveis com qualquer outro tipo de permuta. Afinal, fosse da vontade do legislador – aqui, em sentido amplo – isentar outras modalidades de troca, não teria ele

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **REsp 1733.560/SC**. Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. Julgado em 21 de nov. de 2018.

⁶⁰ FOLLADOR, Guilherme Broto. **Criptomoedas e competência tributária**. In: *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. ISSN 223-1677, vol. 7, n.º 3, 2017, p. 9.

se restringido a disciplinar especificamente a isenção relativa à permuta de imóveis. O art. 111, II do Código Tributário Nacional é contundente ao ditar que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Incorrer-se-ia em grave divergência axiológica e teleológica⁶¹ para com o conceito constitucional de renda, que é intrinsecamente informado pelos princípios da universalidade e da capacidade contributiva.

Admite-se, de fato, a possibilidade de contextos em que a permuta seja mero fato contábil permutativo, operando-se tão somente recomposição patrimonial com a transferência dos bens ou direitos.

Todavia, isso apenas se dará nas ocasiões em que forem idênticos o valor pelo qual está se alienando a coisa e seu custo histórico de aquisição, situação em que não existirá excedente que configure aumento do patrimônio.

Conclui-se, portanto, que, por se designar como espécie de alienação, a operação de permuta tem o condão de corresponder a um fato contábil modificativo, pelo que pode ser considerado, efetivamente, acréscimo patrimonial.

Persistindo diferença positiva do confronto do valor de alienação bem ou direito com seu preço de obtenção quando da execução da permuta, há ganho de capital diretamente tributável pelo Imposto sobre a Renda.

Diante de todo o exposto, confirma-se acertado o posicionamento da Receita Federal do Brasil, quando da publicação da Solução de Consulta COSIT n.º 214/21.

Ao explicitar que os contratos de troca direta de criptoativos realizam o ganho de capital decorrente da valorização desses ativos, a Receita Federal do Brasil se atenta à possibilidade de a permuta corresponder a fato contábil modificativo do patrimônio.

A título exemplificativo, imagine-se um contribuinte que adquire um *Bitcoin* por R\$2.000,00 (dois mil reais). Após certo transcurso de tempo, verifica a valorização desse criptoativo a R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), momento em que opta por permutar, sem conversão em moeda, esse *Bitcoin* por um *Ethereum*, outra sorte de criptoativo, também avaliado em R\$50.000,00 (cinquenta mil reais).

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, 2019, p. 126.

Extremamente difícil, neste cenário, defender-se a inexistência de ganho de capital. A permuta não configura mero fato permutativo do patrimônio, na medida em que é impossível se afirmar que apenas se recompõe R\$2.000,00 (dois mil reais) com R\$50.000,00 (cinquenta mil reais).

O ganho de capital se refere à diferença positiva entre o valor da alienação e o custo histórico de aquisição dos bens ou direitos, não à eventual diferença de valor entre os ativos permutados.

Na hipótese, fala-se em ganho de capital pela diferença positiva de R\$48.000,00 reais (quarenta e oito mil reais) entre o valor de alienação [R\$50.000,00 (cinquenta mil reais)] e o custo histórico de aquisição [R\$2.000,00 (dois mil reais)] do *Bitcoin*.

Afirmar que a correspondência de valores na permuta entre o *Bitcoin* e o *Ethereum* descaracterizaria o ganho de capital implicaria dizer que até mesmo a venda do *Bitcoin* por R\$50.000,00 (cinquenta mil reais) em espécie configuraria mera reconstituição do patrimônio, visto que o valor das prestações deste contrato de compra e venda também seria equivalente.

Do exemplo, também se torna clara a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica do acréscimo patrimonial decorrente da valorização dos criptoativos. Ambas são logicamente pressupostas à própria operação de permuta, e se concretizam no instante da celebração do contrato válido.

Ou seja, para que seja possível, no caso hipotético, a permuta válida do *Bitcoin* pelo *Ethereum*, é necessário que os R\$48.000,00 (quarenta e oito mil reais) – isto é, o acréscimo patrimonial – esteja passível de livre disposição pelo contribuinte.

Necessária, portanto, a consideração da permuta como modalidade de alienação, sob pena de se atentar contra a própria lógica do instituto do ganho de capital. Do contrário, poder-se-ia imaginar uma cadeia de sucessivas permutas de ativos que nunca seria alcançável pelo Imposto sobre a Renda: compra-se um criptoativo por R\$2.000,00 (dois mil reais) e se o troca por outro; que é trocado por um imóvel; que é trocado por um jato particular – nenhuma dessas operações realizaria ganho de capital.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo pretendeu averiguar a possibilidade de existência de ganho de capital tributável pelo Imposto sobre a Renda decorrente de operações de permuta, produzindo-se a análise da questão precipuamente no plano deontológico.

Neste esforço, buscou-se a construção da semântica dos símbolos i) renda, ii) ganho de capital, iii) disponibilidade (jurídica e econômica) e iv) permuta, com fundamento nas balizas demarcadas pela Constituição da República pela legislação tributária infraconstitucional.

Após, mediante a aplicação do método lógico-dedutivo, encadearam-se os conceitos, de maneira a verificar se compatíveis e se efetivamente permitem falar em concretização da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda.

Destacou-se, em um primeiro momento, o conjunto de princípios constitucionais que devem ser observados para a adequada determinação dos fatos que podem ser alcançados pelos encargos tributários.

Sem a intenção de apresentação de um rol principiológico exaustivo, foram ressaltados os princípios constitucionais tributários gerais da estrita legalidade (art. 150, I), da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, alínea “a”), da proibição do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV) e do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º); além dos específicos do Imposto sobre a Renda, quais sejam, da universalidade, da generalidade e da progressividade (art. 153, §2º, I).

Na sequência, indicou-se a necessidade de busca por um conceito constitucional de renda, por força i) da distribuição constitucional de competências tributárias entre os entes federados e ii) do princípio da interpretação sistemática da constituição.

Ressaltou-se um critério de definição pela exclusão, visto que a conceituação de renda não pode implicar na invasão do campo das materialidades dos demais impostos.

Ainda, identificou-se a possibilidade de distinção dos impostos entre aqueles que atingem o patrimônio estático e os que afetam o patrimônio dinâmico. Inserindo-se o Imposto sobre a Renda nesta segunda classe, inferiu-se a exigência de ser entendida renda como acréscimo patrimonial, isto é, o êxito em obter incremento no capital com a realização de negócios jurídicos, adquirindo-se riqueza nova.

Neste diapasão, conceituou-se o ganho de capital como a “diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição”, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 84/01, designando-se adequadamente como espécie de acréscimo patrimonial.

Em atenção à imposição do art. 43 do Código Tributário Nacional, explicitou-se que a aquisição de disponibilidade se refere ao marco temporal do qual se pode afirmar como auferida a renda. Persistiram como eventos críticos i) o efetivo recebimento do incremento, na disponibilidade econômica, e ii) o fato jurídico que faz nascer o direito ao recebimento do aumento patrimonial, na jurídica.

A permuta, enfim, demonstrou-se como modalidade de alienação, enquanto contrato translativo que faz surgir a obrigação recíproca de transferência de bens ou direitos entre os contratantes.

Silogisticamente, ante as definições alcançadas, concluiu-se que a permuta perfectibilizada tem seguramente o condão de corresponder a fato modificativo do patrimônio das partes, desde que presente diferença entre o preço histórico de aquisição e o valor de alienação da coisa. Quedando-se saldo positivo, assevera-se a existência de acréscimo patrimonial, na forma de ganho de capital, imediatamente tributável pelo Imposto sobre a Renda.

Diante dessa investigação, concorda-se com o posicionamento exposto pela Receita Federal do Brasil quando da regulação da tributação dos criptoativos na Solução de Consulta COSIT n.º 214/21, ao menos quanto ao tratamento em abstrato da tributação dos contratos de permuta. O acerto quanto à definição da natureza jurídica dos criptoativos, repise-se, não foi incluído no escopo deste trabalho.

Compartilha-se, portanto, o entendimento de que o termo alienação foi empregado pelo legislador em sua acepção ampla na redação do §3º do art. 3º da Lei 7.771/88, pelo que restam compreendidas as operações de permuta entre as transferências de patrimônio que geram acréscimo patrimonial. Do contrário, incorre-se invariavelmente em afronta aos princípios constitucionais da generalidade e da universalidade, informadores do Imposto sobre a Renda.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **RV 15504.000485/2007-12**. Relator: Carlos Henrique de Oliveira. Editado em 23 de fev. de 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **RV 12448.724621/2014-16**. Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Publicado em 09 de ago. de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **REsp 1733.560/SC**. Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. Julgado em 21 de nov. de 2018

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Consulta Pública RFB Nº 06/2018**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-06-2018.pdf/view>>. Acesso em: 13 de abr. de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre a Renda – Pessoa Física – Perguntas e Respostas – Exercício de 2018 – Ano-calendário de 2017**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2018.pdf>>. Acesso: 13 de abr. de 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT n.º 214-2021**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=122341&visao=anotado>>. Acesso em: 13 de abr. de 2022.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHOSA, Modesto. **Imposto de Renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional**. In: **Revista de Direito Público**, n.º 1, jul-set. 1967

CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. ROCHA, Sérgio André. **Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018

FOLLADOR, Guilherme Broto. **Criptomoedas e competência tributária**. In: **Revista Brasileira de Políticas Públicas**. ISSN 223-1677, vol. 7, n.º 3, 2017.

FALCÃO, Tatiana. **Tributação das Criptomoedas: Uma Perspectiva Comparada**. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

HADDAD, Gustavo Lian; LIU, Joana Chia Yin. **O Imposto de Renda nas Operações de Permuta**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANAN JUNIOR, Pedro (coord.) **Imposto de Renda Pessoa Física - À luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2010.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2007.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

NEVES, Bárbara das. CÍCERI, Pedro Vítor Bodan. **A tributação dos criptoativos no Brasil**. Revista Jurídica da Escola Superior da Advocacia da OAB-PR Ano 3 – Número 3 – Dezembro de 2018.

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

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias – Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda e a sua Aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade no Art. 43 do CTN**. São Paulo: Noeses, 2016.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TARTUCE, Flavio. **Direito Civil, v. 3: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. São Paulo: Método, 2010.