

A PERMUTA DE BENS IMÓVEIS É PASSÍVEL DE INCIDÊNCIA DO ITCMD?

O tema que trazemos para estudo, sem esgotamento algum da matéria, é a atualidade da eventual hipótese de incidência do Imposto de Doação na permuta de bens imóveis, diante da ausência de torna e com valores fiscais (venais ou de referência) ou atribuídos diferentes.

A questão denota simplicidade à vista da onerosidade do contrato de permuta, mas parece-nos que a discussão deve ser aprofundada à luz do direito notarial e registral, coadunando questões do direito civil e tributário e com as recentes decisões em processos de dúvida exaradas pela Corregedoria Permanente de São Paulo. A questão afeta a este artigo é com base nas decisões de São Paulo, mas os princípios em si são atinentes à permuta em si.

Trataremos neste apunhado de caracteres exclusivamente da permuta de bens imóveis, uma vez que estamos a discutir a sua aplicação prática no cotidiano de notários, registradores e advogados na área imobiliária.

Pois bem! A permuta é contrato bilateral e

ONEROSO, como já dito, e está prevista no artigo 533 do Código Civil Brasileiro, que diz:

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e ven-

da, 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.

Portanto à troca (permuta) se aplicam todas as disposições da venda e compra e por quê? Porque, assim como a venda e compra, o contrato de permuta é oneroso, tem objeto, preço ou valor e consenso entre os permutantes. Esta menção na legislação civil da equiparação de disposições da permuta à compra e venda é de extrema importância e define a natureza jurídica da permuta como sendo um contrato estritamente ou “restritamente” oneroso.

Assim, a permuta se classifica como um ato de conteúdo oneroso e sinalagmático, onde as partes contratantes “trocam” entre si, podendo ou não haver complementação parcial em dinheiro (torna), desde que esta não seja superior a 50% (cinquenta por cento) do valor do bem recebido, o que caracterizaria uma compra e venda com dação em pagamento com a descaracterização da permuta. Firmada a premissa de onerosidade do contrato de permuta, temos as suas modalidades: em que a permuta pode ser com

torna ou sem torna (com ou sem valores atribuídos idênticos) e ainda com valores fiscais diferentes.

Vamos estreitar a análise da questão nas permutas de bens imóveis em que se discute a possibilidade da incidência de Imposto de Doação – ITCMD, uma vez que do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI a incidência já é pacífica e consolidada e tem específica previsão legal com o devido lastro constitucional.

Nas permutas em que há torna em dinheiro, o contrato de permuta sequer deixa qualquer resquício para outra interpretação que não a de um contrato oneroso em sua integralidade, com a incidência do ITBI Municipal, visualizando-se de forma simplória duas compras e vendas. Então, para que haja um suposto espaço para a ocorrência de fato gerador do Imposto de Doação é mister que seja uma permuta sem torna, sendo os valores atribuídos diferentes, ou estes sendo idênticos, que os valores fiscais sejam superiores e diferentes; o que abrange a grande maioria dos casos de permuta, tendo em vista que as permutas de bens imóveis quase nunca pressupõem bens de valores idênticos, seja no valor atribuído pelas partes ou no fiscal.

Assim, insta esclarecer e verificar como poderia existir na permuta, diante do seu caráter estritamente oneroso, a obrigação tributária do Imposto de Doação e como surgiu esta atual discussão. Por décadas as permutas sempre sofreram a tribu-

tação do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI apenas, mas, recentemente (2014), surge o questionamento da incidência de Imposto de Doação, e veio à tona em decorrência da responsabilidade de verificação do recolhimento dos tributos atribuída aos notários e registradores nos atos que praticam, mais especificamente dos registradores na qualificação dos títulos apresentados a registro. Os notários e registradores possuem a obrigação legal de fiscalizar o recolhimento dos impostos devidos decorrentes dos atos que praticam, sob pena de solidariedade tributária, como bem pontua a Ilustre Advogada Dr^a Narjara Pavan em artigo subsequente, nesta edição:

“A Lei nº 6.015/73, no seu artigo 289, estabelece a obrigação dos oficiais de registro de fiscalizar o pagamento de impostos devidos por força dos atos apresentados pelos interessados. O artigo 30, inciso XI, da Lei dos Notários (Lei nº 8.935/94) também estabelece o dever dos notários e registradores de fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que praticarem. Se não for feita essa verificação na qualificação e exigida a apresentação da guia de recolhimento do ITCMD, o registrador responderá pessoal e solidariamente pelo pagamento do tributo, em razão do artigo 134, inciso VI, do Código Tributário Nacional (“CTN”).

A preocupação de responsabilização por solidariedade foi que provocou a primeira decisão sobre o assunto: dúvida registral analisada pelo Juízo Corregedor da Comarca de São Paulo, em que foi levantada pelo 18º Registrador Imobiliário de São Paulo a existência de incidência tributária do imposto de doação em razão da contratação de permuta sem torna e com valores atribuídos diferentes. E, analisando o teor da situação apresentada pelo Registrador na Capital ao Juízo Corregedor, houve a seguinte situação:

“... qualificação negativa da Escritura Pública de Permuta, lavrada pelo 1º Tabelião de Notas de Bragança Paulista, em 27 de junho de 2014, cujo objeto é a troca do imóvel da matrícula 45.918 com os imóveis das matrículas 124.813, 124.895 e 124.896, todas da mesma Serventia. Segundo o termo de dúvida, o Registrador considerou que é devido o ITCMD sobre a diferença do valor da transação efetuada entre os imóveis, no montante de R\$ 126.020,00, sendo certo que o primeiro bem permutante tem o valor de R\$ 314.013,00 e os demais, somados, totalizam R\$ 440.033,00. Assim, como houve renúncia ao valor excedente por uma das partes, ficou configurada a transferência gratuita de bem móvel, caracterizando a doação”.

O caso suscitado pelo Ilustre Registrador de São Paulo não se trata de diferença de valores fiscais, e sim de diferentes valores atribuídos com expressa renúncia da torna efetivada pelas partes.

Recentemente, após a decisão supra, sobrevieram outras duas do mesmo Juízo Corregedor, estas últimas praticamente idênticas em seu conteúdo, e por assim ser colacionamos apenas uma delas:

“Vistos. Trata-se de dúvida suscitada pelo Oficial do 4º Registro de Imóveis da Capital a requerimento de Leonas Antunes de Melo, tendo em vista a negativa em se proceder ao registro da escritura de permuta lavrada pelo 2º Tabelião de Notas e Protesto de Letras e Títulos de Itapetininga, pela qual houve a permuta do imóvel de sua propriedade, objeto da matrícula nº 13.791 do Registro de Imóveis de Itapetininga, com valor venal de R\$ 113.873,73 (cento e treze mil, oitocentos e setenta e três reais e setenta e três centavos), com o bem matriculado sob o nº 54.798 do 4º RI, de propriedade de Kelly Cristina Felipe Machado, com valor venal de R\$ 357.572,00 (trezentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e setenta e dois reais) e valor venal de referência de R\$ 537.092,00 (quinhentos e trinta e sete mil e noventa e dois reais). Esclarece que os permutandos atribuíram o valor de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) para cada imóvel, razão pela qual não houve torna ou reposição. O óbice registrário refere-se à ausência de apresentação da guia de ITCMD sobre

o valor existente entre os imóveis, diante da existência de acréscimo patrimonial de forma não onerosa daquele que recebeu bem de valor superior sem qualquer compensação, o que caracterizaria doação.

...

Passo a fundamentar e a decidir. Com razão o Registrador, bem como o D. Promotor de Justiça. Primeiramente é mister esclarecer que o fato do suscitado ter recolhido o ITBI sobre o valor venal dos imóveis não exclui o pagamento do ITCMD, sendo que derivam de fatos geradores diversos.

De acordo com a doutrina, sobre o ITBI: “O que se tributa é a transmissão da propriedade de bem imóvel realizada através de um negócio jurídico oneroso, tais como compra e venda, doação em pagamento ou permuta.” (Registro Imobiliário: dinâmica registral / Ricardo Dip, Sérgio Jacomino, organizadores. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. - (Coleção doutrinas essenciais: direito registral; v.6 - p. 1329 - g.N). Já o ITCMD deriva do fato dos imóveis permutados terem valores venais distintos, ou seja, aquele que recebeu o bem de valor venal superior sem qualquer compensação está obtendo acréscimo patrimonial de forma não onerosa, configurando consequentemente verdadeira doação.

... Neste contexto, ainda que o negócio jurí-

dico tenha sido nomeado como permuta, tal cessão patrimonial, a princípio caracteriza doação, uma vez que houve cessão de patrimônio em favor de terceiro sem qualquer compensação financeira/patrimonial, nos termos do art. 538 do CC: “Art. 538: Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”. Ressalto que não se exige que toda permuta entre bens imóveis deve ser feita entre bens de idêntico valor. Não se caracteriza doação tributável, por exemplo, quando a diferença for irrisória, ou até mesmo inferior ao limite de isenção previsto em lei estadual. No presente caso, contudo, a cessão patrimonial é relevante, presumindo-se a doação. Não se pode entender que alguém abra mão de R\$ 121.849,13 sem fundamento.

... Logo, correta a exigência do registrador. Diante do exposto, julgo procedente a dúvida suscitada pelo Oficial do 4º Registro de Imóveis da Capital, a requerimento de Leonas Antunes de Melo, e consequentemente mantenho o óbice registrário. Deste procedimento não decorrem custas, despesas processuais e honorários advocatícios. Oportunamente remetam-se os autos ao arquivo. P.R.I.C”

Nestas últimas duas decisões, tratou-se da análise da ocorrência do fato gerador de ITCMD por suposto acréscimo patrimonial, diante da ausência de torna ou por existência de valores fiscais diferentes entre os bens permutados.

A generalização do tema pela ementa das decisões, sem analisar a fundo o seu conteúdo, é extremamente perigosa, especialmente no âmbito administrativo em que existe vinculação

hierárquica das decisões. Frisa-se isto porque a primeira decisão aqui mencionada não possui a mesma identidade com as duas que sobrevieram, mas a estas serviu de supedâneo. Explico.

Na decisão do processo suscitado pelo 18º Re-

gistrador Imobiliário de São Paulo, entende-se que com a expressa “renúncia” realizada entre as partes, no que diz respeito à torna, houve a celebração de uma doação, ou seja, uma liberalidade, e aí a incidência do ITCMD é correta, uma vez que implicitamente e expressamente dizem

as partes que existia um valor a título de torna, mas que o permutante a se beneficiar expressamente renunciou ao recebimento desta torna.

Contudo, nas outras duas decisões, em especial a primeira, julgada em 25.02.2019, conforme adiante esclarecemos, não há a hipótese de incidência tributária e nem a ocorrência do fato gerador do ITCMD, contudo, o 5º Registrador Imobiliário

de São Paulo ao suscitar a dúvida se utilizou da



decisão do processo de 2014, ao meu ver de forma equivocada, por se tratar de situações distintas, o que por consequência acabou gerando “jurisprudência” tratada de forma semelhante.

E por que não há hipótese de incidência e nem a ocorrência do fato gerador do ITCMD nos atos que ensejaram as últimas duas sentenças e na primeira sim?

Em Direito Tributário a intenção do agente não é relevante, conforme os ditames do artigo 136 do Código Tributário Nacional, sendo que, havendo a ocorrência da hipótese de incidência em concreto, a vontade do contribuinte não é relevante.

Hipótese de incidência tributária é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo real, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação tributária (no caso: imposto).

Na permuta não há preço, mas a sua equivalência, sendo livre às partes a atribuição de valor, como não poderia ser diferente, em sendo negócio jurídico bilateral.

Na primeira decisão, as partes estipularam a permuta e que haveria uma torna (primeiro negócio jurídico celebrado), mas que o permutante beneficiário desta torna expressamente renunciava ao seu recebimento (segundo negócio jurídico celebrado), então, ainda que sem a intenção de doar,

o permutante praticou um ato de liberalidade em que não resta dúvida da incidência tributária do ITCMD na modalidade doação, ou seja, a verificação de um ato no mundo real (renúncia) que possuía lastro de hipótese de incidência (previsão em lei).

Resta decidir se ocorre alguma liberalidade, doação, ou cessão patrimonial, conforme citado nas decisões, pelo simples fato dos imóveis permutados possuírem valores diferentes e se existe a hipótese de incidência tributária.

A resposta é NÃO. Doação é um contrato pelo qual a pessoa denominada doador, por ato de liberalidade, manifestação de vontade, transfere seu patrimônio e a outra pessoa aceita essa liberalidade, tudo de forma gratuita. No caso da permuta, não havendo torna e se os bens permutados possuem valores diferentes ou ainda que possuindo valores idênticos (atribuído pelas partes), mas valores fiscais diferentes, não há qualquer negócio jurídico (ato no mundo real) sendo celebrado que não a simples permuta (troca), não ocorrendo qualquer tipo de liberalidade entre as partes, sendo apenas um contrato oneroso de troca de bens por exclusiva conveniência das partes.

As duas últimas polêmicas decisões trataram a diferença nos valores (atribuídos ou fiscais) como acréscimo patrimonial, sem qualquer manifestação das partes neste sentido, ou seja, sem que houvesse um negócio jurídico (ato no mundo real).

Ainda que fosse aceitável, o acréscimo patrimonial não é tributado pelo ITCMD, pois não há previsão legal para a tributação de acréscimo patrimonial pelo Estado, e sim para liberalidade/doação; sem entrar no mérito se é ou não acréscimo patrimonial, o que foi citado nas decisões. Sendo certo que a tributação de acréscimo ao patrimônio ou renda é de responsabilidade da União, através do ganho de capital (IRPF). Então antes de se verificar qual a base de cálculo, se existe bitributação ou não, é necessário que exista o fato gerador (ato no mundo real) e, antes deste, a hipótese de incidência tributária (previsão abstrata em lei), o que no meu entender não ocorreu por duas simples razões: não há celebração de qualquer liberalidade entre os permutantes quando não estipulam torna (não ocorrência de fato gerador) e pela ausência de previsão legal para a tributação de suposto acréscimo patrimonial pelo Estado (ausência de hipótese de incidência).

Em simples manifestação pela visão dos permutantes, em uma permuta de bens imóveis, sem torna e com valores distintos ou ainda que sem torna com valores idênticos, mas fiscais diferentes, a pessoa que recebe o bem supostamente com o valor “a maior” em sua realidade está recebendo pelo mesmo valor que está entregando o seu, assim como a pessoa que recebe o bem com o valor “a menor” em sua realidade está recebendo pelo mesmo valor que está entregando o seu. E mais, temos que ter consciência de que os valo-

res fiscais são criados com regras diferentes e se destinam a dar parâmetros aos fatos geradores, sendo estritamente para utilização como base de cálculo e não como supedâneo para criação da hipótese de incidência ou do fato gerador do imposto.

É tão factível este ponto de vista pela realidade das partes permutantes, que a União, através da Receita Federal, não tributa o resultado da permuta sem torna, ainda que os valores sejam diferentes, entendendo que:

1 – permuta sem torna – valores dos bens distintos:

Em 04/05/2018, contribuinte “A” permutou uma casa, declarada por R\$ 60.000,00, por um apartamento pertencente ao contribuinte “B”, declarado por R\$ 50.000,00

CONTRIBUINTE “A”

CASA – R\$ 60.000,00 – DECLARA APARTAMENTO QUE RECEBEU PELO VALOR DE R\$ 60.000,00

CONTRIBUINTE “B”

APARTAMENTO – R\$ 50.000,00 – DECLARA CASA QUE RECEBEU PELO VALOR DE R\$ 50.000,00 (AINDA QUE O CONTRIBUINTE “A” TENHA DECLARADO NO NEGÓCIO JURÍDICO POR R\$ 60.000,00)

Então, vejamos que da perspectiva das partes e da própria União, que em tese tem a competência de tributar o imposto de renda, na modalidade ganho de capital (que podemos entender

como acréscimo patrimonial), na permuta sem torna com valores diferentes apenas há a “troca” do bem, sem qualquer acréscimo no patrimônio. E mais, sob a ótica de tratamento da permuta com as mesmas disposições da compra e venda, sendo o contrato estritamente oneroso, é de se perguntar em reflexão: Um contrato de compra e venda em que o valor do negócio é inferior ao valor fiscal, ainda que recolhido o ITBI, haveria incidência e fato gerador de ITCMD por estar havendo um acréscimo patrimonial ao comprador? Claro que não.

Por isto, as decisões do Juízo Corregedor (as duas últimas), além de extrapolar a requalificação hierárquica que é de seu mister, e também os Registradores, que devem seguir estritamente o princípio da legalidade na questão tributária ou ainda a orientação Correcional, ao suscitarem e julgar as dúvidas registrárias, supostamente criaram hipótese de incidência tributária do ITCMD sem prévia existência de lei delimitando especificamente o fato gerador e ainda a instituição de uma modalidade de liberalidade em contrariedade à legislação civil. E como não há expressa previsão legal sobre o tributo mencionado, não seria o caso desta profunda análise pelo Judiciário em sede administrativa.

Assim sendo, podemos concluir que nas permutas em que não há torna, seja naquelas em que os valores atribuídos são idênticos, mas com valores fiscais diferentes, ou naquelas que os valores atribuídos são diferentes, não incide o ITCMD, pois não

há a existência de hipótese de incidência tributária a ensejar o fato gerador do imposto e a consequente obrigação tributária e ainda porque a diferença de valores em uma permuta, sejam os atribuídos ou fiscais, não implica em liberalidade contratada entre as partes permutantes, exceção feita quando os permutantes declinam a existência da torna, mas o beneficiário desta a renuncia de forma expressa.

Considerar algo diferente do que acima exposto, s.m.j e com total humildade e ressalva de equívoco, estaríamos malfadando o instituto da permuta à extinção.

Renato Laporta Delphino

Advogado; Graduado em Direito pela Universidade Paulista; Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP; Especialista em Direito Notarial e Registral pelo IICS – Instituto Internacional de Ciências Sociais; Membro da AD NOTARE – Academia de Direito Notarial e Registral.



RESPONSABILIDADE DO NOTÁRIO E DO REGISTRADOR PELA FISCALIZAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ITCMD NA PERMUTA

A atividade desenvolvida pelo notário e pelo registrador é delegada pela Administração Pública, nos termos do art. 236 da Constituição Federal. Walter Ceneviva esclarece que: “são confiadas à responsabilidade de delegados, aos quais o Estado incumbe, para alcançar um ou alguns efeitos enunciados de receber, conferir e transpor para seus registros declarações e negócios jurídicos dos interessados, para dá-los ao conhecimento de todos os terceiros”.

Os notários e registradores, portanto, estão submetidos ao princípio da legalidade da Administração Pública, o que determina que somente o que está previsto em lei poderá ser praticado pelo delegatário.



A Lei nº 6.015/73, no seu artigo 289, estabelece a obrigação dos oficiais de registro de fiscalizar o pagamento de impostos devidos por força dos atos apresentados pelos interessados. O artigo 30, inciso XI, da Lei dos Notários (Lei nº 8.935/94) também estabelece o dever dos notários e registradores de fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que praticarem. Vale destacar, contudo, que a obrigação determinada pela legislação é de identificar se houve ou não o recolhimento do tributo devido e, em caso negativo, devolver o título para a parte interessada para que ela o faça ou obtenha documento emitido por órgão competente declarando haver imunidade ou isenção que autorize o não recolhimento. O oficial ou o tabelião não irão analisar detalhadamente o lançamento do tributo e se os valores foram corretamente informados. Para tanto existem os entes fiscalizadores das fazendas públicas competentes.

Em decisões recentes da 1ª Vara de Registros Públicos de São Paulo foram suscitadas dúvidas pelos oficiais dos 4º e 5º Oficiais de Registro de Imóveis de São Paulo diante da devolução de escrituras de permutas em relação às quais os oficiais entenderam que, além do pagamento do ITBI, calculado sobre o valor venal dos imóveis, houve

discrepância entre esses valores que gerou acréscimo patrimonial de uma das partes permutantes, sem o respectivo pagamento de torna, o que é passível tributação pelo ITCMD, já que ultrapassado, nos casos analisados, o limite de isenção do tributo, que no Estado de São Paulo é de 2.500 UFESP, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000.

Assim, quando da qualificação da escritura pública de permuta pactuada pelas partes, o oficial verificará se houve o recolhimento de ITCMD se a diferença entre os valores venais dos bens superar o referido teto de isenção e não houver o pagamento de torna. Neste caso, no entendimento da 1ª Vara de Registros Públicos de São Paulo, ficou configurada verdadeira doação de uma parte para outra.

Se não for feita essa verificação na qualificação e exigida a apresentação da guia de recolhimento do ITCMD, o registrador responderá pessoal e solidariamente pelo pagamento tributo, em razão do artigo 134, inciso VI, do Código Tributário Nacional (“CTN”):

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: ...

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos de-

vidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

É importante destacar, contudo, que não só o registrador (quando da qualificação do título para registro) tem o dever de analisar essa questão, mas também o tabelião de notas quando da outorga da escritura pública de permuta. Não havendo pagamento de torna e constatada a doação de valores para um dos permutantes, haverá, no mínimo, a caracterização de infração disciplinar do tabelião pelo descumprimento do dever previsto no artigo 30, inciso XI, da Lei dos Notários, nos termos do artigo 31, inciso V, da mencionada lei, além de poder ser exigido do tabelião o recolhimento do valor devido, em cumprimento ao art. 134, inciso VI, do CTN.

Narjara Pavan

Advogada. Especialista em Direito Notarial e Registral Imobiliário. Associada fundadora da Academia Nacional de Direito Notarial e Registral (AD NOTARE).



PERMUTA SEM TORNA DE IMÓVEIS COM VALOR VENAL DISTINTO: HÁ ITCMD EM RAZÃO DA DIFERENÇA DE VALOR VENAL? APENAS SE 1+1 FOR 1!

A questão proposta parece estranha, mas o tema ganhou relevância, após recentes decisões exaradas por órgãos do Tribunal Bandeirante apregoarem que, na permuta de imóveis, sem torna, há fato gerador de ITCMD se houver (e sobre a) diferença entre o valor venal dos bens.

Situação de análise.

Pense-se na seguinte situação.

- João é dono do imóvel A, que apresenta valor venal, na prefeitura, de R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais).

- Maria é dona do imóvel B, que apresenta valor venal de R\$70.000,00 (setenta mil reais).

- Então, João e Maria decidem trocar seus imóveis, de modo que João passe a ser dono do imóvel B e Maria passe a ser dona do imóvel A, atribuindo as partes o valor de R\$100.000,00 para cada imóvel, sem torna (isto é, sem que haja complementação em dinheiro para qualquer dos lados).

Problema:

Segundo decisões proferidas por órgãos do TJSP (v.g, processos nºs 1003262-68.2019.8.26.0100) e conforme Consulta SEFAZ SP nº 15429 de 25/07/2017 haveria tributação na diferença de valores venais, isto é, como um bem foi avaliado em

R\$120.000,00 e o outro em R\$70.000,00, haveria, aí, uma quantia de “R\$50.000,00” sendo “doada”.

Este entendimento contudo, e como cabalmente demonstrado abaixo, não corresponde aos valores transacionados, não tem previsão legal, gera bitributação e é tecnicamente impossível de ser observado. Ressalva-se, como revisto ao final, que o quanto ora exposto não ignora eventual tentativa de fraude à lei, mas apenas foca a questão ao local adequado.

Resolução simplificada.

Sem se pretender esgotar o tema, é salutar definir-se a permuta para efeitos tributários.

De modo sucinto, tem-se que, na Constituição Federal, em seu artigo 146, é determinado que “Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Como se observa, cabe à legislação federal definir o tributo e, entre outros fatores, a base de cálculo.

A referida lei federal com status de norma complementar é o Código Tributário Nacional que, em seu artigo 100, determina: “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”.

E o Código Civil complementa, em seu artigo 533, que “Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda”.

Mas por que se fala da compra e venda, se, in casu, tem-se um negócio de permuta? Porque é justamente na compra e venda em que se encontram os elementos jurídicos que constituem a permuta, que são, em relação a cada bem objeto da permuta: “preço” (que, na permuta, é o valor atribuído para a troca), consenso e coisa (que, na permuta, para uma parte, é o objeto final pretendido por quem não tem a coisa e, para a outra, o modo de pagamento – ou preço – de quem tem a coisa e dela irá dispor).

Logo, a permuta, em si, sempre é e será um ato oneroso.





Em outras palavras, no direito civil (e no direito tributário) não há permuta sem a atribuição de valor aos bens permutados. Aliás, é deste entendimento que os fiscos se valem para as mais diversas finalidades (inclusive para efeitos de análise de ganho de capital, como será mencionado abaixo).

Antes de se analisar a compra e venda (ou a permuta) em si, põe-se uma primeira questão prática: seria lícito tributar com ITCMD uma compra e venda em que o preço de compra é inferior ao valor venal atribuído pela municipalidade? No dia a dia, exige-se o recolhimento de ITCMD pela diferença entre o valor da compra e o valor venal?

Por dois motivos, não. Primeiro, pela ausência de previsão constitucional e legal para que um ato oneroso seja tributado com ITCMD. Com efeito, nem a Constituição Federal, nem a Lei 10.702/2000 estabelecem a possibilidade de um ato estritamente oneroso ser objeto de incidência de um imposto incidente (apenas) sobre transmissões gratuitas. Em segundo lugar, porque, ainda que houvesse previsão legislativa nesse sentido, a incidência não seria possível, pois, uma vez que a legislação municipal determina que a cobrança seja feita sobre o maior valor entre o atribuído ao negócio e o valor venal ou referencial estabelecido pela municipalidade, toda a base de cálculo possível da operação já teria sido tributada pelo ITBI e, portanto, qualquer incidência de ITCMD, sobre qualquer base de cálculo (seja o valor atribuído, o

valor venal ou a diferença destes), geraria bitributação, o que é consabidamente inconstitucional.

Diverso seria se, na permuta (ou na compra e venda), houvesse divergência do valor atribuído aos bens, de modo que alguma parte do preço (um valor residual) não pudesse ser pago com outro bem. Aí, e apenas então, dever-se-ia analisar qual ato complementar haveria para pagamento do valor residual, isto é, se remanesceria uma dívida, para pagamento futuro ou imediato, ou se haveria uma cessão gratuita ou renúncia de crédito (o que poderia ser objeto de incidência de ITCMD).

Os valores praticados pelas partes, contudo, sendo iguais, não dão margem a ato complementar a ser analisado.

Vale consignar que as legislações municipais são expressas ao elencar a permuta como ato sujeito à incidência da ITBI, o que não ocorre na legislação de ITCMD.

Na Legislação do Estado de São Paulo sobre o ITCMD, por exemplo, não há qualquer previsão sobre a incidência dessa espécie tributária para qualquer ato oneroso.

Não fosse a ausência de previsão legal, o entendimento geraria bitributação:

(i) Tome-se a permuta em exemplo, de apenas 2

(dois) imóveis (Imóvel A e Imóvel B), cada qual tendo recebido o valor atribuído de R\$100.000,00, porém tendo, um deles, o Imóvel A, o venal de R\$120.000,00, e, o outro, o Imóvel B, o valor venal de R\$70.000,00;

(ii) A legislação municipal aplicável a cada “parte da permuta” (isto é, a cada “compra e venda”, pois é assim que se calcula o tributo incidente sobre a permuta, isto é, com cada imóvel sendo analisado como se estivesse sendo vendido separadamente e como fonte de uma relação jurídica tributária própria) prevê que a base de cálculo é o maior valor entre o valor venal e o valor atribuído pelas partes;

(iii) Por tal motivo, em relação ao Imóvel A, há incidência de ITBI sobre o valor de R\$120.000,00 (que é mesmo que dizer que há ITBI sobre o valor atribuído de R\$100.000,00 e também sobre a diferença entre o valor atribuído e o valor venal de R\$20.000,00);

(iv) Por mesma razão, em relação ao Imóvel B, há incidência de ITBI sobre o valor de R\$100.000,00 (isto é, sobre o valor venal de R\$70.000,00 e também sobre a diferença entre o valor atribuído e o valor venal de R\$30.000,00);

(v) Como se observa, a base de cálculo do ITBI é sempre o maior valor, entre o atribuído e o valor venal;

(vi) Exigir ITCMD sobre a diferença dos valores venais do imóvel é exigir dupla incidência de tributo; como visto acima, de modo decomposto, o

ITBI já incidiu sobre a totalidade dos valores venais; (vii) Portanto, o que se exige é bitributação, o que é vedado pelo ordenamento e o que não tem previsão em qualquer lei ou ato normativo da SEFAZ.

Os valores venais são levados em conta apenas para a BASE DE CÁLCULO e não para fins de definir o tributo incidente. Isto é, primeiro, analisa-se a hipótese de incidência (ou o “antecedente” tributário) para, só então, avançar-se para o fato gerador (o “consequente” tributário, em que se encontram a base de cálculo e a alíquota).

Aliás, a própria fixação de valores venais utilizados para compra e venda (permuta) feita pelo município é constitucional (vide TJSP, Apelações Cíveis: 1012761-91.2017.8.26.0053, 1012761-91.2017.8.26.0053 etc.), tudo o que só reforça o não cabimento de ITCMD sobre valores venais.

Feitas estas pequenas digressões, tem-se por bem, para pôr uma pá de cal no assunto, demonstrar matematicamente onde está a bitributação.

Resolução estendida sob o aspecto tributário.

Destrinchemos, agora, apenas para facilitar a compreensão do tema, a questão da bitributação.

Primeiramente, porém, é de se perguntar: quais tributos poderiam incidir na situação apresentada?

Em sentido lato, em negócios que envolvam

transferência de bens, podem incidir diretamente: (1) imposto de renda (se e onde houver ganho de capital, seja ficto ou real); (2) imposto sobre transmissão de bens imóveis; e (3) imposto sobre transmissão causa mortis e doação.

Do Imposto de Renda (IR).

Na situação apresentada, a incidência tributária de IR poderá variar conforme o sujeito passivo se submeta a regime de tributação por lucro real ou presumido, mas, ao que ora importa frisar, considerar-se-á que a base de cálculo será identificada em vistas ao valor comercial atribuído ao bem (R\$100.000,00).

Isto não significa que, se houver fraude comprovada, a fazenda federal não possa promover medidas fiscais. O que significa é que o imposto de renda incide sobre o “preço” do negócio e não sobre valores de avaliação apresentados por quaisquer entes ou pessoas.

Para as partes contratantes, aliás, no mais das vezes, é inútil o valor que a prefeitura, uma revista especializada ou um corretor atribuam a um imóvel. O imóvel valerá aquilo por quanto a parte conseguir o negociar.

Recentemente, a antiga casa do antigo presidente do falido Banco Santos, avaliada em juízo no valor de R\$78.000.000,00, foi arrematada por R\$8.000.000,00. A avaliação fiscal ou judicial não se confunde com o preço de compra.

Para os presentes fins, é o quanto basta falar, marginalmente, de imposto de renda.

Do ITBI.

De acordo com as leis municipais, via de regra, a base de cálculo do ITBI é o maior valor entre o valor declarado ou comercial (“VN”) e o valor venal atribuído pela prefeitura (“VV”).

A incidência do tributo de ITBI, na permuta, dá-se por imóvel. Isto é, o imóvel A será tributado considerando o maior valor entre o VN e o VV atribuído ao imóvel A (o “VVA”).

Na situação analítica, como o imóvel A deva ser tributado pelo maior valor entre o venal dele (R\$120.000,00) e o comercial (R\$100.000,00), a base de cálculo será R\$120.000,00.

Em mesma situação, consideramos que o imóvel B deva ser tributado pelo maior valor entre o venal dele (R\$80.000,00) e o comercial (R\$100.000,00). Em relação ao imóvel B, a base de cálculo será R\$100.000,00.

Façamos, agora, uma análise matemática um pouco mais detalhada.

É correto afirmar que a base de cálculo do imóvel A (“**BCA**”), é formada pela totalidade do valor comercial (R\$100.000,00) mais o valor da diferença entre o valor comercial (que foi R\$100.000,00) e o valor venal (que era de R\$120.000,00), diferença esta que monta o valor de R\$20.000,00.

Em outros termos: VVB de R\$70.000,00), as partes tivessem atribuído o valor comercial de R\$150.000,00, (R\$120.000,00 – R\$100.000,00) = a soma BCA Itbi + BCB Itbi seria **VN + VN**. R\$100.000,00 + (R\$20.000,00) = R\$120.000,00.

Ou seja, a fórmula da base de cálculo de ITBI, na hipótese de o valor venal ser inferior ao valor venal, é a seguinte: De acordo com a Constituição Federal, o CTN e as leis estaduais em geral, é hipótese de incidência de ITCMD a transmissão gratuita de bens ou valores.

BCA Itbi = VN + (VVA - VN)

Por outro lado, é correto afirmar, inversamente, que a “BCB”, no caso do imóvel B, é formada pela totalidade do valor venal (R\$70.000,00) mais o valor da diferença entre o valor comercial (que foi R\$100.000,00) e o valor venal (que era de R\$70.000,00), diferença esta que monta o valor de R\$30.000,00. Na primeira situação, vimos que o Imóvel A (com VVA de R\$120.000,00) foi permutado com o Imóvel B (com VVB de R\$70.000,00) pelo VV comum a ambos de R\$100.000,00.

BCB Itbi = VVB + (VN – VVB)

Ao se somar as bases de cálculos, tem-se o seguinte: **BCA Itbi + BCB Itbi = VN + | VVA – VN | + VVB + | VN – VVB |**.

Seguindo esta mesma lógica, chegaríamos aos seguintes resultados, ao se alterar o valor comercial dos bens: Digamos, então, que a legislação tributária de ITCMD estabelecesse que a permuta de valores venais distintos é hipótese de incidência de ITBI quando não há torna (observe-se, nenhuma lei de ITCM, em todo o País, prevê esta hipótese de incidência).

- Se, na situação dada, para o Imóvel A (com VVA de R\$120.000,00) e para o Imóvel B (com VVB de R\$70.000,00), as partes tivessem atribuído o valor comercial de R\$60.000,00, a soma BCA Itbi + BCB Itbi seria **VVB + VVA**.

- Se, na situação dada, para o Imóvel A (com VVA de R\$120.000,00) e para o Imóvel B (com VVB de R\$70.000,00), as partes tivessem atribuído o valor comercial de R\$150.000,00, a soma BCA Itbi + BCB Itbi seria **VN + VN**. A base de cálculo, então (e de acordo com a previsão existente na legislação paulista de ITCMD), seria o maior valor entre o valor venal atribuído pela prefeitura e o valor comercial. Isto é, a base de cálculo, via

de regra, é literalmente a mesma para ITBI e ITCMD.

Façamos as contas.

O Imóvel A foi precificado em R\$100.000,00 (VV) quando, “em verdade”, segundo a prefeitura, valeria R\$120.000,00 (VVA). “Portanto”, incidiria ITCMD entre a diferença destes valores. Logo:

BCA Itcmd = VVA – VV

Já, o imóvel B foi precificado em R\$100.000,00 (VV) quando, “em verdade”, segundo a prefeitura, valeria R\$70.000,00 (VVB). “Portanto”, incidiria ITCMD entre a diferença destes valores.

Logo:

BCB Itcmd = VV – VVB

Ao considerar toda a operação de troca, então, a soma da “doação” teria a seguinte base de cálculo:

BCA Itcmd + BCB Itcmd = | VVA – VV | + | VV – VVB |

No tópico anterior, porém, havíamos chegado à seguinte fórmula em relação à base de cálculo em que envolvidos os imóveis na permuta:

BCA Itbi + BCB Itbi = VN + | VVA – VN | + VVB + | VN – VVB |.

Ao combinar as duas fórmulas, observamos o seguinte:

BCA Itbi + BCB Itbi = BCA Itcmd + BCB Itcmd + VN + VVB

Portanto, matematicamente, a base de cálculo pretendida para o ITCMD já está dentro da base de cálculo de ITBI.

À mesma composição formular se pode chegar ao se utilizar as mesmas contas para as outras situações possíveis de atribuição de valor comercial (seja em que BCA Itbi + BCB Itbi seja **VVB + VVA**, ou que seja **VN + VN**).

O resultado é sempre o mesmo. A base de cálculo de ITCMD estaria dentro da base de cálculo de ITBI.

Poderia, ainda que parcialmente, o ITCMD ter a mesma base de cálculo do ITBI?

Evidentemente que não. Todas as cortes, em especial o Supremo Tribunal Federal, interpretam o artigo 154 da Constituição Federal como a vedação absoluta da bitributação entre estados e municípios. Embora tratando de “taxa”, em leitura inversa da Súmula 25 do STF (É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra), pode-se afirmar que a jurisprudência demonstra que, na situação posta, haveria identidade de hipótese de incidência e de base de cálculo entre o imposto incidente sobre a permuta (ou compra e venda) – o ITBI – e o imposto incidente sobre a doação – o ITCMD.

Não se pode esquecer que é justamente a prefei-

tura quem determina o valor venal dos imóveis e o utiliza como parâmetro para a tributação em transmissões onerosas; se, na doação, fosse utilizado o mesmo parâmetro, haveria uma identidade inafastável tanto na hipótese de incidência (o negócio jurídico da “compra e venda” ou da “permuta”) quanto na base de cálculo (na parte incidente sobre a diferença de valores venais, prevista na lei municipal e “emprestada” de forma idêntica para a tributação estadual). Mais não precisa ser dito.

Impossibilidade técnica.

Fazendo, agora, uma leitura macro do sistema notarial e registral, como se sabe, é entendimento universal que, em função administrativa, não cabe ao tabelião, ao registrador e ao juízo correedor analisar a constitucionalidade das normas.

Portando, ao se considerar (i) que a Constituição Federal, em seu artigo 154, é constitucional (sic), (ii) que as leis municipais que versam sobre ITBI preveem que este deva incidir sobre o maior valor entre o valor venal e o declarado e (iii) que a permuta não é hipótese de incidência literal nas legislações estaduais de ITCMD, é absolutamente indefensável, em esfera administrativa, qualquer pretensão que gere bitributação sem, sequer, previsão legal para que assim se proceda. Em outras palavras, se, sobre uma única situação fática e a uma mesma base de cálculo incide um tributo e foi comprovado o recolhimento dele, qualquer ilação tributária não cabe em feito administrativo.

Deste modo, se, em determinado título, observar-se que a totalidade possível de base de cálculo já foi tributada, deve-se reputar observado o dever de fiscalização tributária por parte dos agentes delegados.

Conclusão:

Primeiro: não incide ITCMD em permuta sem torna de bens que apresentem valor venal distinto, porque:

- 1) A permuta é a soma de duas ou mais compras e vendas e não incide ITCMD em compra e venda em que o preço é inferior ao valor venal.
- 2) Não existe tipificação legal tributária que preveja que a compra e venda ou a permuta sejam hipóteses de incidência de ITCMD.
- 3) A base de cálculo de ITCMD, necessariamente, seria parte que já é base de cálculo de ITBI e a Constituição Federal veda a bitributação entre Estados e Municípios.

Segundo: é tecnicamente errado que o tabelião exija recolhimento de ITCMD em permuta sem torna de bens que apresentem valor venal distinto, porque:

- 1) Não existe previsão legal na legislação de ITCMD prevendo que a permuta (ou a compra e venda) seja fator gerador deste imposto.
- 2) A Constituição Federal proíbe a bitributação.
- 3) O tabelião não pode, em princípio (e respeitada a independência profissional), declarar a inconstitucionalidade das normas postas (e, como a legislação municipal determina que incide ITBI sobre o maior valor entre o declarado e o venal, ele deve exigir o recolhimento nestes moldes; ao assim fazer, é compelido a utilizar a base de cálculo am-

pliada ao ITBI – o que, em razão da proibição de bitributação, não poderá fazer em relação ao ITCMD).

4) Faltaria elemento essencial para se declarar a incidência de ITCMD (não haveria como realmente indicar um “valor transmitido” para análise dos elementos materiais do tributo, uma vez que os bens têm valor de atribuição igual, não se podendo identificar real ganho ou perda patrimonial para qualquer das partes).

Mas e se houver fraude?

Não se nega que pessoas possam pretender fraudar a lei e declarar que há permuta onde há doação, ou mesmo declarar valores irreais e complementar pagamentos “por fora”. Ocorre que, se algo desta monta ocorrer, haverá falsidade ideológica nas declarações das partes e sonegação fiscal, o que é crime sujeito à reclusão e não impede a adoção de procedimentos fiscalizatórios pelos entes tributantes. Evidentemente, se o tabelião observar indícios de fraude, ele não lavrará a escritura enquanto não contornar as partes ao estado de licitude.

Críticas finais.

Por fim, com a vênua a qualquer leitor, deve-se observar que a **criação de um novo entendimento** sobre incidências de tributos, em **âmbito administrativo-cartorial**, é, no mínimo, perigosa. Por um lado, há décadas e há milhares de escrituras de permutas lavradas e registradas em que, sem torna e sem recolhimento de ITCMD, imóveis de valores venais distintos foram permutados. Por outro lado,

desconhece-se substancial alteração normativa ou mesmo jurisprudência em relação ao tema.

Pergunta-se, então: é realmente plausível se aceitar que, depois de esgotados os efeitos substanciais do negócio jurídico (isto é, quando o negócio jurídico já se esgotou, o tabelião já colheu a vontade das partes, os tributos já foram recolhidos, os preços já foram pagos, a posse dos imóveis já foi transferida...), a qualificação registral transmute o fato já consumado em uma lauta epopeia pseudo-zeutética de si mesma? Com a vênua, a grande máxima da “qualificação registral” é que ela deve ser “mínima”.

Fernando Blasco

Tabelião do 30º Tabelionato de Notas da Capital de São Paulo.

