

## 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)**  
A base de cálculo de ITCMD é o valor do bem transmitido gratuitamente, sem reposição patrimonial, gerando “empobrecimento” ao doador. 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.

**BCB Itbi = VVB + (VN - VVB)**  
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.

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

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

Logo: **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.

**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 envoltos 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**  
Não se pode esquecer que é justamente a prefeitura

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.

