

## Recurso Tributário n.º 213/2019

Relator: Conselheiro Marcelo Azevedo Santos

### RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso interposto por MJK PARTICIPAÇÕES LTDA. contra os termos do PROCEDIMENTO FISCAL N.º 027/2016, que originou o AUTO DE INFRAÇÃO N.º 004/2017 que arbitrou a base de cálculo de ITBI referente aos imóveis adquiridos pelo Recorrente e cadastrados no Município de Balneário Camboriú com os DICs 99742, 99883, 99844 e 99820, e matriculados sob n.º 41124, 41574, 41270 e 41414, junto ao Ofício do 2º Registro de Imóveis de Balneário Camboriú.

2. Conforme consta do Termo de Início de Fiscalização, o município apurou que:

“(…) em comparação entre o valor declarado e utilizado como base de cálculo do ITBI e os valores apontados em outras operações, de imóveis localizados no mesmo edifício, e que servirão de parâmetro ao arbitramento da base de cálculo do ITBI, existe uma diferença, a menor, de 263,23% entre o valor utilizado pelo fiscalizado como base de cálculo do tributo à época do fato gerador, e o valor apurado nas referidas negociações que serviram de parâmetro de comparação (…).

3. De acordo com o Termo de Arbitramento Fiscal da Base de Cálculo, o Município aduz que arbitrou a base de cálculo do imposto devido com base no art. 7º da Lei 859/1989, tendo como referência outros negócios jurídicos registrados no mesmo edifício, além de levantamento de valores de metro quadrado de mercado, estabelecendo “possível valor do negócio jurídico” fls. 51.

4. Em sua defesa, o Recorrente alegou que houvera efetuado o pagamento dos impostos incidentes de acordo com a legislação municipal, posto que o artigo 7º da Lei

859/1989 estabelece que o fato gerador o ITBI seja o valor do negócio jurídico ou o valor utilizado para fins de exação do IPTU.

5. Além disso, aduz que a referida legislação não dá autoriza a municipalidade o arbitramento da base de cálculo para fins de recolhimento do ITBI. Nesse sentido, que o Município não atendeu ao Princípio da Legalidade.

6. Em razão disso, por alegar a nulidade do ato administrativo que arbitrou a base de cálculo do ITBI, requereu a não aplicação da multa punitiva.

7. Nessa seara, também, alega que, em eventual levantamento da omissão ou inexatidão fraudulenta da declaração do ITBI, a multa somente deveria incidir após a intimação do Recorrente para seu efetivo pagamento.

8. Ademais, a fixação da multa no patamar de estabelecido pelo art. 20, da Lei 859/1989, de 200%, caracteriza confisco.

9. Ao final, requereu o cancelamento do Auto de Infração 045/2016 e do Procedimento Fiscal 027/2016 ou, em havendo sua manutenção, a redução da multa punitiva.

10. Em Parecer nº 064/2019, a Secretaria da Fazenda Municipal manteve a decisão exarada no Auto de Infração e no Procedimento Fiscal, ao argumento de que cabe ao Município a fixação de tributos e de sua respectiva base de cálculo, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal.

11. Também, que o artigo 38 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo para incidência do ITBI é o *valor venal* do bem.

12. Alega que atendeu todos os procedimentos, garantindo ao contribuinte a ampla defesa.

13. Da referida decisão o Contribuinte apresentou, tempestivamente, seu recurso.
14. É o relatório.

## **VOTO**

15. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso.
16. Trata-se de Procedimento Fiscal n.º 027/2016, iniciado em 23/06/2016, quando a Secretaria da Fazenda do município determinou ao Requerente a juntada de documentos para a apuração de eventual recolhimento a menor do tributo devido.
17. Antes de adentrarmos às questões que envolvem a análise legal, propriamente dita, é importante delimitar a data do fato gerador do tributo.
18. De acordo com as Escrituras Públicas exaradas pelo 2.º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Balneário Camboriú/SC, os imóveis objetos da fiscalização foram devidamente escriturados em 1º de Outubro de 2014, tendo-se essa a data do fato gerador do tributo.
19. De acordo com os respectivos documentos, e demais que dos autos constam, os Requerentes comprovam o recolhimento, naquela época, de todas as taxas e tributos incidentes sobre a escrituração dos imóveis.
20. Tal fixação de datas é importante para destacar que o Recorrente comprova o recolhimento dos impostos incidentes, ITBIs, ainda antes do fato gerador, com o registro da Escritura Pública de Compra e Venda, em 25/10/2013 (fls. 28/42).
21. Nesse aspecto, inclusive, ainda que se pudesse discutir que o fato gerador do tributo seria a escrituração do imóvel no competente Ofício de Registro de Imóveis, o que

poderia ensejar a correção dos valores do negócio jurídico desde o momento da Escritura Pública de Compra e Venda até o Registro de Imóveis, é de bom alvitre salientar que a própria municipalidade recolhe, antecipadamente, referido tributo, conforme estabelece o artigo 803 do Código de Normas do E. tribunal de Justiça de Santa Catarina que, diga-se de passagem, nunca foi questionado.

22. Portanto, objetivamente, a discussão de mérito envolve o arbitramento da base de cálculo para fins de incidência do ITBI, no que tange aos imóveis cadastrados no Município de Balneário Camboriú com os DICs 99742, 99883, 99844 e 99820, e matriculados sob n.º 41124, 41574, 41270 e 41414, junto ao Ofício do 2º Registro de Imóveis de Balneário Camboriú.

23. A solução da controvérsia depende, portanto, da análise quanto a possibilidade do arbitramento da base de cálculo do ITBI, à luz do que estabelece o artigo 7, da Lei 859/2019.

24. Além disso, a constitucionalidade do artigo 20, da referida Lei, que estabelece a multa de 200% sobre o valor do imposto devido, para o caso de *omissão ou inexatidão fraudulenta de declaração relativa a elementos que possam influir no cálculo do imposto*.

25. Portanto, como já se disse alhures, o cerne da questão diz respeito, num primeiro momento, acerca da aplicabilidade do artigo 7º, da Lei 859/1989, em sua interpretação extensiva dada pela Secretaria da Fazenda de que o fisco pode arbitrar o ITBI tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel de acordo com o mercado.

26. A análise do caso depende, principalmente, de estabelecer-se a competência para a instituição e alteração do ITBI, bem como da fixação da lei aplicada ao caso, em situação de antinomia.

27. Não restam dúvidas que a competência para a instituição do ITBI é exclusiva do município, conforme estabelecido pelo artigo 156 da Constituição da República Federativa do Brasil. Nada obstante, o poder de tributar está limitado aos ditames do artigo 150, I, da

Constituição de 1988, que determina, expressamente, que a exigência ou aumento de tributos depende de lei específica.

28. Nessa seara, o Município de Balneário Camboriú editou a lei 859/1989 (em vigor), estabelecendo como critério para fixação da base de cálculo o *valor do negócio jurídico ou do valor utilizado para lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano, quando esse for maior.*

29. Inclusive, o próprio Termo de Apuração de Fiscalização segue esse entendimento, conforme se depreende da leitura de fls. 58 e 59. Entretanto, conclui pelo entendimento atualização monetária dos valores. Ainda que, ao final, descambe para a possibilidade de arbitramento em razão de parâmetros abarcados em razão de negócios jurídicos semelhantes.

30. Ora, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, em Balneário Camboriú, foi instituído pela Lei nº. 859/1989, que, apesar de algumas alterações, mantém, na redação do seu artigo 7º<sup>1</sup>, que a alíquota referente ao ITBI incidirá sobre o *valor do negócio jurídico, ou pelo valor utilizado para o lançamento do IPTU, quando este for maior.*

31. Assim, de acordo com o que prescreve o artigo 97 do Código Tributário Nacional – CTN, somente a edição de Lei Ordinária poderia alterar o disposto no artigo 7º da Lei Municipal 859/1989.

32. Não se desconsidera, na análise desse voto que, eventualmente, os valores decorrentes dos negócios jurídicos possam estar em descompasso com o valor venal de referido imóvel, nem, tampouco, que o artigo 38 do Código Tributário Nacional estabeleça que a base de cálculo do ITBI seja o valor venal do imóvel, e que esse valor venal, de

---

<sup>1</sup> Art. 7º. *A base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a ele relativos, tem como base de cálculo o valor do negócio jurídico ou do valor utilizado para lançamento do Imposto Predial Territorial Urbano, quando este for maior.*  
(...)

acordo com entendimentos doutrinários e jurisprudenciais possa ou deva ser estabelecidos com critérios diferenciados, acompanhando-se a evolução do mercado imobiliário.

33. Tal entendimento, inclusive, seria acompanhado por esse Relator, caso existisse lei de regência sobre a matéria no Município de Balneário Camboriú.

34. Inclusive, ressalta-se que esse Relator não diverge do acórdão colacionado pela Secretaria da Fazenda (fls. 62), com relação ao TJRJ, salvo pelo motivo de que referido julgado se refere ao ITBI do Município do Rio de Janeiro, onde a base de cálculo é fixada por lei (Lei 1.364/1988). Registre-se, também, que em relação aos acórdãos colacionados à fls. 117, a fixação da base de cálculo em razão do valor venal está estabelecida por lei, não por decreto. No que tange ao Município de São Paulo/SP, pela Lei 11.154/1995 e, no caso do Município de Londrina/PR, pela, Lei 7.303/97.

35. Ademais, às fls. 13, equivocadamente o Parecer n.º 064/2019, ao fazer a análise hermenêutica do termo *valor*, conforme destacado. Isso, porque há sim diferença gritante entre *valor do negócio jurídico*, que seria o termo correto a ser interpretado de acordo com o artigo 7º da Lei Municipal n.º 859/1989 e *valor venal*, que se poderia utilizar para fixação da base de cálculo. O valor venal, não há discordância, referir-se-ia, sim, a possível valor do mercado do bem, ao passo que *valor do negócio jurídico* é o, efetivamente, destacado em documento firmado pelas partes.

36. Entretanto, reitera-se que a questão de fundo está adstrita a análise dos instrumentos legais que permitiriam ao município estabelecer base de cálculo em desacordo com a legislação ordinária municipal.

37. Portanto, inafastável a aplicação do artigo 150<sup>2</sup>, da Constituição da República Federativa do Brasil, que estabelece que o Município não pode instituir ou majorar tributo

---

<sup>2</sup>Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

sem lei que estabeleça.

38. Não resta dúvida que, ao alvedrio da legislação, o Município majora o ITBI na media em que utiliza de critérios aleatórios para fixação da base de cálculo com relação ao *hipotético* valor mercadológico, baseado nas *características do imóvel, localização, custo da construção* (...). Mormente porque, ainda, fica adstrito à subjetividade do servidor.

39. Não bastasse a afronta à Constituição/88, a majoração do imposto afronta também o § 1º do artigo 97, do CTN, que dispõe:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*(...)*

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

40. Nessa toada, não havendo lei que possibilite o aferimento da base de cálculo por meio da “arbitragem”, cabe destacar que não se aplica, inclusive, o artigo 148, do Código Tributário Nacional ao caso em tela, posto que a Lei instituidora, e vigente, do ITBI no Município de Balneário Camboriú, não estabelece que o tributo tenha por base, ou considere, seja o valor ou o preço, já que é claro, ao estabelecer que a base de cálculo do referido tributo é o valor do negócio jurídico ou o valor utilizado para exação do IPTU.

41. Entendo, também, que não se aplica, de forma direta, o artigo 38 do Código Tributário Nacional, ao passo que a prerrogativa de fixação da base de cálculo do ITBI é do Município de Balneário de Camboriú, a qual está fixada pela Lei 859/1989.

42. Destaco, ainda, que tal prerrogativa, como já se disse, fora instituída pelo artigo 156, II, da Constituição de 1988, deixando-se de fazer incidir a aplicação imediata do artigo 38 do CTN (Lei 5.172/1966).

43. Vários são os julgados que confirmam a inconstitucionalidade da instituição ou majoração de tributos por meio de Decreto. Nesse sentido, há muito, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou, conforme se colhe do Ag. Reg. No Recurso Extraordinário Com Agravo 771.884, de São Paulo, em que foi Rel. o E. Ministro Luiz Fux:

**AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 771.884 SÃO PAULO**

**RELATOR :MIN. LUIZ FUX**

**AGTE.(S) :MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

**PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

**AGDO.(A/S) :RUBENS CARMO ELIAS**

**ADV.(A/S) :MARCELO KNOEPFELMACHER E OUTRO(A/S)**

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ITBI. MAJORAÇÃO. FIXAÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA. ACÓRDÃO**

**RECORRIDO DIVERGENTE DA JURISPRUDÊNCIA DESTA SUPREMA CORTE. PRECEDENTES.**

1. O ITBI não pode ser majorado por decreto, sendo necessária a edição de legislação ordinária, nos termos da jurisprudência fixada por esta Corte. Precedentes: RE 751.010 AgR/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 18/10/2013, e RE 603.007/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 7/12/2009.

2. In casu, o acórdão extraordinariamente recorrido assentou: "MANDADO DE SEGURANÇA - ITBI - Exercício de 2005 - Município de São Paulo - Preliminares afastadas - Interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido - Decreto Municipal nº 46.228/05 - Observância ao princípio da legalidade - Base de cálculo fixada na Lei Municipal nº 11.154/91 - Valor venal entendido como aquele em que o imóvel seria negociado à vista, em condições normais de venda - Arbitramento cabível - Inexistência de direito líquido e certo - Segurança denegada nesta instância, nos limites da impetração - Sentença reformada - Recurso oficial e apelo da municipalidade providos."

3. Agravo regimental **DESPROVIDO**.

#### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas,

*por unanimidade de votos, em negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator.*

*Brasília, 10 de junho de 2014.*

**LUIZ FUX – Relator**

*Documento assinado digitalmente*

#### 43.1 Cabe destacar, do corpo do acórdão:

*(...) Por fim, consoante já afirmado pela decisão agravada, esta Corte firmou entendimento no sentido de que o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis não pode ser majorado por decreto, sendo necessária a edição de legislação ordinária, nos termos da jurisprudência fixada por esta Corte. (...)*

44. Com relação a alteração da base de cálculo por Decreto, *mutatis mutandis*, destaca-se do Segundo Ag. Reg. No Recurso Extraordinário Com Agravo 876.047, do Rio de Janeiro, em que foi Relator o E. Ministro Celso de Mello, julgado em 21 de agosto 2018:

SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO  
876.047 RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. CELSO DE MELLO

AGTE.(S) :MUNICÍPIO DE VOLTA REDONDA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE VOLTA  
REDONDA

AGDO.(A/S) :COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

ADV.(A/S) :RAFAEL BARRETO BORNHAUSEN

ADV.(A/S) :DANIELA RODRIGUES TEIXEIRA E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) :LUIZ YOSHI KOTI

E M E N T A: *RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO –IMPOSTO SOBRE APROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIALURBANA (IPTU) – MAJORAÇÃO DA BASEDE CÁLCULO POR DECRETO – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDOFORMAL – MATÉRIA CUJA REPERCUSSÃO GERAL FOI RECONHECIDA NOJULGAMENTO DO RE 648.245/MG –SUCUMBÊNCIA RECURSAL – MAJORAÇÃO DA VERBAHONORÁRIA – PRECEDENTE (PLENO) – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES ESTABELECIDOS NO ART. 85, §§ 2º E 3º, DO CPC – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.*

*– É incompatível com a Constituição da República a majoração da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano (IPTU), sem prévia edição de lei*

em sentido formal, por ser vedada a sua atualização, por ato do Poder Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. Precedentes.

**A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de agravo, com majoração dos honorários advocatícios em 10% (dez por cento) nos termos do art. 85, § 11, do CPC, devendo a verba honorária anteriormente arbitrada observar os limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do mesmo artigo, tudo nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli.

Brasília, 21 de agosto de 2018.

CELSO DE MELLO – RELATOR

45. Aliás, não é demais colacionar outro julgado que, em sede de Repercussão Geral, consolidou o entendimento no sentido de que a majoração de imposto depende de lei formal, como é o caso do Recurso Extraordinário 648.245, de Minas Gerais, em que foi Relator o E. Min. Gilmar Mendes, julgado em 1º de agosto de 2013.

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO 648.245 MINAS GERAIS*

*RELATOR : MIN. GILMAR MENDES*

*RECTE.(S) :MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE*

*PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE*

*RECDO.(A/S) :ADHEMAR FERREIRA MACIEL E OUTRO(A/S)*

*ADV.(A/S) :JAQUELINE PIO FERNANDES*

*AM. CURIAE. :CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM*

*ADV.(A/S) :PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA E OUTRO(A/S)*

*AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF*

*ADV.(A/S) :RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA*

*Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido.*

**A C Ó R D ã O**

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, ministro Gilmar Mendes.*

*Brasília, 1º de agosto de 2013.  
Ministro GILMAR MENDES Relator  
Documento assinado digitalmente.*

45.1. E, do corpo do r. acórdão, extrai-se:

*(...)*

*O princípio constitucional da reserva legal, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, é claro ao vedar a exigência e o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Trata-se de prescrição fundamental do sistema tributário, que se coliga à própria ideia de democracia, aplicada aos tributos (“no taxation without representation”).*

*Afora as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária – e, entre eles, a base de cálculo – é matéria restrita à atuação do legislador. Não pode o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária. Nesse mesmo diapasão, é cediço que os Municípios não podem alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do imposto predial. Podem tão somente atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices oficiais de correção monetária, visto que a atualização não constitui aumento de tributo (art. 97, § 1º, do Código Tributário Nacional) e, portanto, não se submete à reserva legal imposta pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal.*

*São muitos os precedentes nesse sentido: RE 234.605, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8.8.2000, Primeira Turma, DJ 1º.12.2000; AI 534.150-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.4.2010; RE 114.078, Rel. Min. Moreira Alves, Plenário, DJ 1º.7.1988.*

*A propósito, veja-se o AI-AgR 450.666, de relatoria do Ministro Carlos Velloso: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL. I. - É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes. II. - Agravo não provido.”*

*Também, no mesmo sentido, vale mencionar o julgamento do RE 234.605, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão:*

*“O Senhor Ministro Ilmar Galvão – (Relator): Dispõe o art. 97 e seus inc. II e §§1º e 2º, do CTN, in verbis:*

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*...*

*II – a majoração de tributos...*

*1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”*

*(...)*

*No caso em tela, todavia, assentou a decisão recorrida que o incremento no*

*valor cobrado, a título de imposto predial, excede consideravelmente o percentual cabível, em termos de atualização monetária. Em vez de aplicar o percentual de 5,88%, correspondente à variação do IPCA/IBGE entre os meses de janeiro a dezembro de 2006, a Fazenda Municipal de Belo Horizonte, por meio do Decreto 12.262/2005, majorou o valor venal dos imóveis em questão em mais de 58%, no ano de 2006.*

*A cobrança assim majorada representa, por via oblíqua, aumento de imposto sem amparo legal, o que justifica a revisão do lançamento tributário, como se procedeu na instância a quo. O acórdão, portanto, não destoa da jurisprudência desta Corte, razão pela qual não merece reforma.*

*Diante desses argumentos, concluo que é inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, tal como decidiu o acórdão recorrido. Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.*

46. Ou seja, o que se discute, nos presentes autos, não é a liberalidade de que dispõe o órgão público para fixar a base de cálculo em razão do valor venal, mas, sim, de fazê-lo de acordo com o Princípio da Legalidade, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, donde se depreende que, somente pelo estabelecimento de lei ordinária e que se pode fixar ou majorar a base de cálculo do ITBI.

47. Portanto, s.m.j., quero crer que o arbitramento administrativo do imposto devido, ainda que pudesse ser excepcionalmente justificado, deveria ser estabelecido por Lei, em alteração do artigo 7º da Lei 859/1989 sem o que, mantém-se hígida a redação do referido artigo que estabelece como base de cálculo o valor do negócio jurídico ou o valor utilizado para o lançamento do IPTU, o que fosse maior.

**48. Dessa feita, entendo que merece ser conhecido o presente Recurso Administrativo n.º 213/2019, dando-lhe total provimento, para que seja utilizado como base de cálculo do ITBI o valor do negócio jurídico ou do valor utilizado para o lançamento do IPTU, nos termos da Lei 859/1989, e anulando-se o Auto de Infração n.º 004/2017.**

**49. Destaco, finalmente, que me deixo de manifestar acerca da incidência da multa no patamar de 200%, eis que entendo pela nulidade do Auto de Infração. Entretanto, reservo-me o direito de manifestar-me sobre tal ponto, caso seja voto**

**vencido no tema anterior.**

**Assim, s.m.j., é como voto.**

Balneário Camboriú, 10 de setembro de 2019.

---

**Marcelo Azevedo Santos**  
Relator

## Recurso Tributário n.º 213/2019

Redator do Voto Divergente: Conselheiro Daniel Brose Herzmann

### RELATÓRIO

1. Trata-se de Procedimento Administrativo Fiscal de n.º 027/2016, instaurado em 06 de julho de 2016, que teve como finalidade a verificação do recolhimento, sob base de cálculo correta, do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, tendo como fato gerador a transferência dos imóveis matriculados sob os n.ºs 41.124, 41.574, 41.270 e 41.414, junto ao 2º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Balneário Camboriú/SC.
2. Apresentados os documentos solicitados pelo Fisco Municipal (fls. 11/19) e executadas diligências para verificação do valor declarado pelo contribuinte, foi realizado o arbitramento fiscal da base de cálculo do ITBI, que adotou como parâmetros de avaliação duas transações semelhantes de compra e venda e uma avaliação por instituição financeira de imóvel situado no mesmo edifício, chegando-se a um valor médio do metro quadrado do imóvel em questão, servindo como motivação ao Fisco a "(...) evidente e vultuosa diferença entre o valor declarado pelo Sujeito Passivo" (fls. 47/53).
3. Após ciência da lavratura do Auto de Infração n.º 004/2017, o contribuinte apresentou defesa (fls. 75/91), requerendo o cancelamento do auto de infração referido, por entender que o valor constante do contrato de compra e venda e escritura refletiam o entabulado no art. 7 da Lei Municipal n.º 859/1989.
4. O Parecer n.º 064/2019, expedido por colegiado de fiscais, entretanto, contrarrazoou o alegado, tendo se manifestado pelo não acolhimento do requerimento formulado, por entender pela ausência de provas e argumentos passíveis de nulificar o arbitramento fiscal (fls. 109/128).
5. Seguindo a orientação dada pelo parecer supracitado, foi proferida a Decisão Administrativa n.º 5316/2019/GSFA, cujos termos adotaram, na íntegra, a fundamentação

do Fisco, culminando no indeferimento do pedido e na manutenção do Auto de Infração n.º 004/2017.

6. Em sede de Recurso Voluntário (fls. 132/155), o contribuinte ora Recorrente sustenta o equívoco da Secretaria da Fazenda Municipal, por já ter recolhido o tributo em questão. Assim, objetivando o “cancelamento do lançamento do ITBI referente ao exercício de 2014, DICs n.os 99742, 99883, 99844 e 99820”, refuta a decisão de primeira instância, alegando contrariedade à lei municipal e sustenta, subsidiariamente, a inconstitucionalidade da multa prevista no art. 20 da referida lei municipal, bem como a não incidência de juros moratórios.

7. O Ilustre Relator, Conselheiro Marcelo Azevedo dos Santos, proferiu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

8. É o relatório.

## **VOTO**

9. O recurso é tempestivo, eis que a Recorrente foi intimada da decisão de primeira instância na data de 19/07/2019 (fl. 131-V), tendo protocolado a peça de irresignação em 02/08/2019, ou seja, antes de findo o prazo recursal de 15 (quinze) dias previsto no art. 14 da Lei Municipal n.º 1.368/1994.

10. Portanto, presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

11. O caso é complexo e contempla mais de um ponto a ser analisado, inclusive com a formulação e pedidos subsidiários, razão pela qual os temas a serem debatidos no presente voto ficam distribuídos entre os tópicos seguintes.

### **I – Ausência de apresentação de Laudo Técnico em sede de defesa**

12. Penso ser inaplicável, no presente caso, a exigência prevista no art. 7º, §9º, da Lei Municipal n.º 859/1989, eis que a divergência entre o Fisco e a Recorrente, ao menos quanto ao ponto principal da controvérsia, não adentra o campo da apuração do valor de

mercado dos imóveis transferidos. Diferentemente disso, a discordância acontece quanto ao elemento quantitativo do ITBI (se o valor escrito no ato de transferência ou o valor de mercado do imóvel), só podendo ser solucionada a partir da definição da interpretação mais adequada ao dispositivo legal gerador do debate.

13. Logo, demonstra-se dispensável a apresentação de Laudo Técnico de avaliação do imóvel, instrumento este que, no caso sob exame, seria absolutamente irrelevante à sustentação da tese principal da empresa Recorrente. Por tal motivo, não procede o argumento do fisco segundo o qual a impugnação do contribuinte deveria ser preliminarmente rejeitada por suposta violação ao que dispõe o art. 7º, §9º, da Lei Municipal n.º 859/1989.

14. Em vista disso, passo a analisar o mérito do recurso.

## **II – Base de cálculo do ITBI no Município de Balneário Camboriú**

15. O ponto central da discussão objeto do recurso gira em torno da interpretação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, segundo o qual “a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a ele relativos, tem como base de cálculo o valor do negócio jurídico ou do valor utilizado para lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano, quando este for maior”.

16. De fato, há que se admitir que a leitura superficial do texto legal, bem como a sua interpretação imediata do ponto de vista literal, induzem à conclusão no sentido de que a base de cálculo do ITBI, neste Município, corresponde ao exato montante estipulado pelas partes no instrumento cujo registro implica a transferência da propriedade imóvel.

17. Por essa razão, reconheço como bastante razoáveis e, por conseguinte, defensáveis, os posicionamentos defendidos tanto nas razões recursais da contribuinte quanto no voto do Ilustre Relator, Conselheiro Marcelo Azevedo dos Santos.

18. Nada obstante, peço licença para divergir do voto apresentado quanto ao ponto, por entender que a interpretação mais adequada do dispositivo legal em tela – dos pontos

de vista sistemático, lógico e teleológico, e, ainda, levando-se em consideração as regras constitucionais de competência legislativa e os princípios e limitações inerentes ao Sistema Tributário Nacional – aponta para uma conclusão diversa daquela obtida pelo Ilustre Relator.

## II.1 – Competência legislativa para definir a base de cálculo do ITBI

19. Não se discute que a Constituição Federal atribuiu competência tributária à União Federal (arts. 153 e 154), aos Estados (art. 155) e aos Municípios (art. 156), de modo que cada tributo só possa ser efetivamente instituído pelo ente federativo competente de acordo com a designação constitucional.

20. Tal atribuição, nos termos do art. 6º do CTN, “compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”.

21. Portanto, o caráter pleno da competência conferida ao Município para instituir/criar os tributos de sua competência não o exime do dever de observar, no exercício da aludida competência, os princípios gerais tributários, as limitações do poder de tributar e as regras de distribuição constitucional da competência legislativa.

22. É que, de acordo com o ensinamento do Professor Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, pág. 390), “deve-se notar que a *competência tributária*, como poder de instituição de tributo, não se confunde com a *competência para legislar sobre Direito Tributário*. Esta é *genérica*; aquela, *específica*. Tal competência para legislar é denominada *competência concorrente*, conforme o art. 24 da CF.”

23. Em outras palavras, o fato de cada ente federado ser detentor de competência tributária para instituir os impostos que lhe foram afetados pela Constituição Federal não lhe confere poder absoluto em relação a tais impostos, pois parte dos seus elementos

deve ser estipulada pela União, mediante o exercício da competência para legislar sobre direito tributário.

24. Com efeito, dispõe o art. 146, III, “a”, da CF, que “cabe à lei complementar (...) 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”.

25. Nesse contexto, sabe-se que, nos termos do art. 24, I, da CF, a matéria relativa a direito tributário é objeto de competência legislativa concorrente, no âmbito da qual (§1º) a competência para editar normas gerais é da União. Inclusive, “insta mencionar que todos os entes tributantes estão obrigados a observar as normas gerais de Direito Tributário, as quais estarão estabelecidas em *leis complementares*, conforme determina o art. 146, III, da CF” (SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, pág. 390).

26. Fica claro, portanto, que a competência para definir a base de cálculo de todos os impostos previstos na Constituição Federal, inclusive daqueles atribuídos aos Estados e Municípios, é, prioritariamente<sup>3</sup>, da União. É o caso, no âmbito municipal, do IPTU (art. 33 do CTN), do ITBI (art. 38 do CTN) e do ISS (art. 7º da Lei Complementar n.º 116/2003), e, no âmbito estadual, do ITCMD (art. 38 do CTN) e do ICMS (art. 13 da Lei Complementar n.º 87/1996).

27. Vale dizer, os Estados e Municípios podem instituir os impostos de sua competência, desde que respeitados os elementos relativos ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes indicados nas respectivas leis complementares editadas pela União. É como se desenvolve o fluxo de exercício concomitante da competência constitucional tributária e da competência constitucional legislativa sobre normas gerais em direito tributário.

<sup>3</sup> Prioritariamente porque, na hipótese de a União não legislar sobre a base de cálculo de determinado imposto estadual ou municipal, o respectivo ente poderá fazê-lo no exercício da competência legislativa plena (art. 24, §3º, da CF).

28. Poderia determinado ente federativo, contudo, na hipótese de inexistência de lei federal sobre normas gerais, exercer a “competência legislativa plena, para atender suas peculiaridades” (art. 24, §3º, da CF), como acontece com relação ao IPVA, que, em virtude da ausência de norma da União, deve ter a sua base de cálculo fixada por lei Estadual.

29. Evidentemente, não é o caso do ITBI, que possui base de cálculo determinada pela União através do art. 38 do CTN, cujo conteúdo é vinculante à atividade administrativa dos Municípios, independentemente da existência de lei local consolidando a norma geral.

30. Isso significa que, ao exercer a competência tributária (instituição do imposto), o Município não está obrigado a definir a base de cálculo do ITBI, mas, se o fizer, deve dispor de modo compatível com o que preconiza a norma geral, direcionando uma maior atenção aos aspectos práticos relacionados à mensuração do montante sobre o qual será aplicada a alíquota do imposto.

31. O que não se admite, porém, é que determinado município edite dispositivo legal que determine a base de cálculo do ITBI em desacordo com aquela estipulada no art. 38 do CTN, qual seja o “valor venal do imóvel”. É que o conflito entre leis de entes distintos se resolve à luz da eficácia, consoante o disposto no art. 24, §4º, da CF, o que significa dizer que, se, no exemplo citado, o município assim o fizer, a norma local nascerá com eficácia suspensa, sendo irrelevante a sua existência para efeito de apuração da base de cálculo do imposto naquele município.

32. Com todo o respeito, entender de modo diverso equivale a concordar, por exemplo, que o Município, simplesmente sob o argumento de que é o ente federativo detentor da competência para instituir o ISS e, ao arrepio do que dispõe o art. 7º da Lei Complementar n.º 116/2003 (“a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”), poderia estabelecer como base de cálculo do referido imposto elemento distinto do preço do serviço. Por óbvio, tal conduta implicaria usurpação da competência da União, em absoluta afronta à norma constitucional, com a consequência prevista no art. 24, §4º, da CF (suspensão da eficácia).

33. Em termos práticos, prevalecendo a interpretação atribuída pela Recorrente à redação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, referido dispositivo não produziria efeitos no mundo jurídico (eficácia suspensa) por tratar, de forma contrária à lei federal, sobre tema cuja competência legislativa, segundo a CF, é da União.

34. O fato é que, independentemente da interpretação a que se atribuir ao art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, é inevitável concluir que a base de cálculo do ITBI no Município de Balneário Camboriú é o valor venal do imóvel, seja porque a interpretação adequada do dispositivo em tela aponta para um conteúdo compatível com o CTN; ou porque o dispositivo local (considerando-se a interpretação defendida pela Recorrente), por contrariar a norma geral, encontra-se ineficaz.

## **II.2 – Interpretação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989**

35. Ainda que a conclusão obtida no tópico anterior seja suficiente a justificar o não acolhimento do principal argumento da Recorrente, penso que, dada a relevância do tema, um estudo aprofundado do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, no intuito de extrair a sua mais adequada interpretação, é a medida apropriada no presente caso.

36. Para tanto, penso que a interpretação do citado artigo, do ponto de vista sistemático, é primordial. Isso porque, sobretudo em matéria de competência tributária, a ordem jurídica é composta por um sistema que, idealmente, deve ser dotado de unidade e harmonia, a fim de se afastar a ocorrência de conflitos normativos.

37. Nesse passo, tendo em vista que “consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto”<sup>4</sup>, o dispositivo em tela não pode ser visto de forma isolada, devendo ser, para efeito de interpretação, comparado às demais normas, integrantes do mesmo sistema, que são referentes ao mesmo objeto.

<sup>4</sup> MAXIMILIANO, Carlos. “Hermenêutica e Aplicação do Direito”. 20ª Edição. Rio de Janeiro. Forense, 2011. p. 104.

38. No exercício de tal metodologia, extrai-se que o art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, por tratar da base de cálculo do ITBI, matéria essa já definida no art. 38 do CTN, foi concebido com o objetivo de consolidar a necessidade de a atividade administrativa municipal observar o critério vinculante previsto na norma geral.

39. Afinal, dispor sobre elemento cuja competência legislativa é da União de modo compatível com o que preconizado na norma geral, evidentemente, é o que se espera de todos os entes estaduais e municipais.

40. Se assim não fosse, a doutrina, ao lecionar sobre a base de cálculo do ITBI, teria maior cautela ao se pronunciar sobre o tema, reservando certa preocupação quanto à necessidade de se analisar a legislação municipal antes de se emitir opinião sobre qual é o elemento quantitativo do ITBI em cada município.

41. Porém, não é o que acontece, pois a opinião é uníssona no sentido de que a base de cálculo do ITBI – sem ressalvas quanto à legislação municipal – é aquela prevista no art. 38 do CTN, ou seja, o valor venal do bem ou direito transmitido, que nada mais é do que o seu valor de mercado. Vejamos, a título de exemplo, o pronunciamento do Professor Eduardo Sabbag, o qual, ressalte-se, não apenas reitera o que diz o CTN, mas deixa claro que valor venal corresponde ao valor de mercado e que o preço de venda constante do título translativo é irrelevante para fins de apuração da base de cálculo do imposto:

“É base de cálculo do ITBI o *valor venal* dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos (art. 38 do CTN). Vale dizer que a base de cálculo será o valor de mercado (ou preço de venda, à vista, em condições normais de mercado”, **sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura.**” (SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, pág. 1.060) (grifou-se)

42. Pode-se dizer, nessa perspectiva, que, no contexto da interpretação sistemática, a intenção da legislação municipal de se amoldar à lei de caráter nacional, sobre mesmo tema, é presumida, podendo-se dela extrair interpretação divergente somente quando a intenção de divergir da norma geral for explícita.

43. É nesse contexto que o aspecto gramatical ganha força, na medida em que o emprego, pelo legislador municipal, do termo “valor do negócio jurídico” em vez de “preço do negócio jurídico”, não pode ser recepcionado como algo meramente acidental/casual. É certo que tais expressões, sobretudo no âmbito jurídico, guardam pertinente distinção.

44. A esse respeito e, no contexto da base de cálculo do ITBI, Hugo de Brito Machado é preciso ao ensinar que:

“A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (CTN, art. 38). Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre preço e valor é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio, são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições de mercado. Em princípio, pela lei de oferta e da procura.” (Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores, 24ª ed., 2004, p. 377) (grifou-se)

45. Corroborando tal raciocínio, os arts. 481 e ss do Código Civil, ao abordarem os elementos que compõem o negócio jurídico de compra e venda, deixam claro que o elemento contratual representado pela quantia ajustada entre as partes como contrapartida financeira pelo recebimento do bem adquirido é denominado “preço”. Não há, por outro lado, qualquer referência ao aludido elemento como sendo o “valor” do bem negociado, justamente porque o “valor do negócio jurídico”, independentemente do que as partes dispuseram a respeito do seu “preço”, constitui elemento extracontratual que, como visto, é determinado por fatores alheios à vontade dos contratantes.

46. Para não se ter dúvida a respeito do legítimo sentido da redação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, esta merece ser analisada também sob o aspecto teleológico, através do qual a atenção é voltada ao fim a que a norma se dirige. É que, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), o intérprete da lei deve considerar, também, para efeito da sua correta interpretação, “os fins sociais a que ela se dirige”.

47. Com efeito, para fins de identificação da finalidade do dispositivo legal em tela, nada melhor do que avaliá-lo com base na intenção manifestada pelo legislador ao tempo da sua elaboração. Tal desígnio, no presente caso, pode ser obtido a partir da leitura da

Justificativa ao Projeto de Lei que deu origem à Lei Municipal n.º 1.654/1997 (documento anexo), por meio da qual foi editada a redação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989 que se encontra atualmente em vigor. Transcreve-se:

“O presente projeto de Lei faz-se necessário em virtude de que a diminuição da alíquota para 70%, no pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI – está causando uma dupla evasão de receitas tendo em vista que os valores discriminados nas Escrituras de compra e venda, não espelham o valor real do negócio entabulado, e, da mesma forma, o Valor Venal do imóvel existente nos cadastro municipal também estão muito aquém do valor de comércio.

(...)

Como VV. Sras. podem notar, não se trata de majoração ou criação de imposto, mas sim de retornar a Base de Cálculo do ITBI ao 'status quo ante', já previsto na Lei 859/89.” (grifou-se)

48. Da leitura do texto de justificativa, ficam evidentes: (a) a preocupação demonstrada pelo legislador em relação à disparidade entre os preços discriminados nas escrituras públicas, os valores reais dos negócios celebrados e o “valor de comércio”; (b) o propósito de corrigir a defasagem na arrecadação através da vinculação da base de cálculo do ITBI ao valor de mercado do bem transacionado ou ao preço do negócio jurídico, quando este refletir (com proximidade) o valor venal atribuído ao imóvel.

49. Diante disso, é inegável que a atual redação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, instituída a partir da justificativa supra e com base no propósito de corrigir a evasão de receitas da época, foi editada com a nítida intenção de assemelhar a base de cálculo do ITBI ao valor de mercado do imóvel transmitido, não havendo razão para se interpretá-la de outra maneira.

50. Por fim, tem-se que a interpretação atribuída ao preceito local pela Recorrente – no sentido de que a base de cálculo do ITBI deve corresponder, independentemente se condizente (ou não) com o valor de mercado do bem, ao exato montante estipulado pelas partes no instrumento cujo registro implica a transferência da propriedade – não se mostra viável também do ponto de vista lógico. Explica-se:

51. Consoante o Professor Mario Pimentel Albuquerque<sup>5</sup>, o método lógico de interpretação pressupõe o exercício do raciocínio analítico, ponderando-se as situações práticas decorrentes da aplicação da norma em determinado sentido. Nesta senda, a inviabilidade de execução prática da ideia de se calcular do imposto de transmissão com base no preço do negócio jurídico surge como reforço da tese que recomenda interpretação em direção oposta.

52. Com efeito, é sabido que, nos termos dos arts. 142 e 144 do CTN, o ato de lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador, o qual, no caso do ITBI, se concretiza quando da efetiva transferência da propriedade do bem transacionado perante o registro de imóveis (art. 35 do CTN).

53. Logo, independentemente da interpretação que se atribua ao art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989 (preço do negócio jurídico ou valor de mercado), o fato é que os elementos utilizados como base para mensuração do valor do imposto, como é o caso da base de cálculo, devem ser contemporâneos à data do fato gerador.

54. Disso se extrai que, em nenhuma hipótese, informações contidas no instrumento particular de promessa de compra e venda (permuta, dação em pagamento, etc), que sempre é celebrado em ocasião pretérita à prática do fato gerador, podem influenciar a apuração da base de cálculo do imposto.

55. Tal concepção encontra-se traduzida na Súmula n.º 108 do STF, segundo a qual “é legítima a incidência do imposto de transmissão 'inter vivos' sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local”. É que, de acordo com a Corte Excelsa<sup>6</sup>, “pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible”.

56. É nessa perspectiva que a pretensão de utilizar o preço do negócio jurídico como base de cálculo do ITBI se mostra inviável do ponto de vista prático, já que o montante

<sup>5</sup> O órgão jurisdicional e a sua função. São Paulo. Malheiros, 1997. P. 151.

<sup>6</sup> ARE 805859 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015.

ajustado entre as partes como contrapartida financeira pela aquisição de um imóvel é (em 99% dos casos) levantado, negociado, formalizado e pago em ocasião anterior ao momento em que, de acordo com a lei, deve ser mensurada a base de cálculo do imposto.

57. Diante disso, pergunta-se: se o preço estipulado no instrumento particular de promessa de compra e venda não é contemporâneo ao fato gerador, qual seria o valor adequado para se utilizar como base de cálculo do ITBI, especialmente nos casos em que o preço mencionado na escritura pública simplesmente repete aquele outro (ou dele se aproxima)?

58. Se o “valor do negócio jurídico” mencionado no art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, numa relação de compra e venda, é aquele que foi pago pelo comprador ao vendedor quando da execução da promessa de compra e venda, como seria possível aferir esse valor no ato de celebração da escritura pública? E se o preço já tiver sido pago pelo comprador 5, 10 ou 15 anos antes do ato de registro?

59. Sob a ótica da interpretação da Recorrente, seriam duas as alternativas possíveis. São elas: (a) mencionar na escritura pública o valor nominal pago pelo adquirente; (b) mencionar na escritura pública o valor pago pelo adquirente, acrescido de correção monetária desde a data do pagamento ou da celebração da promessa de compra e venda.

60. Evidentemente, ambas as opções, além de não permitirem o alcance do resultado prático almejado pela interpretação da Recorrente (preço negociado entre as partes), são contrárias ao ordenamento jurídico, pois, ao utilizarem elementos estranhos/pretéritos ao fato gerador para apurar a base de cálculo do imposto (conduta essa que, reflexamente, representa constituição do crédito antes da ocorrência do fato imponible), importariam violação dos arts. 142 e 144 do CTN e da Súmula n.º 108 do STF.

61. Por outro lado, se considerado como “valor do negócio jurídico” o valor de mercado do bem transmitido, a mensuração da base de cálculo sempre será efetivada com base

em informações contemporâneas ao fato gerador. Bastará ao fisco que, constatando que o valor declarado pelo contribuinte não reflete, com proximidade, o valor de mercado do imóvel, arbitre a base de cálculo com base no valor venal do mesmo ao tempo do fato gerador.

62. Exatamente esta foi a solução dada pelo Egrégio TJSC no julgamento do Agravo de Instrumento n.º 4004746-67.2018.8.24.0000, interposto pelo Município de Balneário Camboriú em face de decisão interlocutória que reconheceu a impossibilidade de o fisco municipal arbitrar a base de cálculo do ITBI a partir do preço estipulado na promessa de compra e venda acrescido de correção monetária. Vejamos:

Ementa:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO SUPOSTAMENTE ILEGAL ATRIBUÍDO AO SECRETÁRIO MUNICIPAL DA FAZENDA DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ. IMPETRANTE, ORA AGRAVADO, QUE FOI NOTIFICADO PARA RECOLHER COMPLEMENTAÇÃO DE ITBI (IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS) POR AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS NAQUELE MUNICÍPIO. IMPOSTO INICIALMENTE RECOLHIDO COM BASE DE CÁLCULO EQUIVALENTE AO VALOR VENAL DOS IMÓVEIS DESCRITO NA ESCRITURA PÚBLICA DE TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE, VALOR ESTE QUE CORRESPONDE AO DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA CELEBRADO 3 ANOS ANTES. FISCO MUNICIPAL QUE EXIGIU PAGAMENTO DO ITBI INCIDENTE SOBRE A ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS BENS, APLICANDO, PARA TANTO, ÍNDICE MUNICIPAL (UFM - UNIDADE FISCAL MUNICIPAL). DECISÃO INTERLOCUTÓRIA QUE DEFERIU A LIMINAR E SUSPENDEU A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INSURGÊNCIA DA FAZENDA PÚBLICA INTERESSADA. ALEGAÇÃO DE QUE É LEGÍTIMA A COBRANÇA DA COMPLEMENTAÇÃO DO ITBI APÓS APURAÇÃO, PELO FISCO, DE QUE O RECOLHIMENTO FOI A MENOR. TESE REJEITADA. MUNICÍPIO QUE, NOS TERMOS DO ART. 148 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, PODE EFETUAR LANÇAMENTO DA DIFERENÇA APURADA SE VERIFICAR OMISSÃO OU AUSÊNCIA DE FÉ NAS DECLARAÇÕES PRESTADAS, O QUE EXIGE, ADEMAIS, A INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. **FATO GERADOR DO ITBI QUE SE DÁ NO MOMENTO DA TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE, O QUE OCORRE COM O REGISTRO IMOBILIÁRIO. BASE DE CÁLCULO QUE DEVE CONSIDERAR O VALOR VENAL DO BEM NA DATA DO FATO GERADOR.** ESCRITURA DOTADA DE FÉ PÚBLICA. CASO DOS AUTOS EM QUE A AUTORIDADE IMPETRADA LANÇOU A DIFERENÇA CONSIDERANDO O VALOR VENAL DO BEM NA DATA DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA - DATA ANTERIOR AO FATO GERADOR - E APENAS ACRESCEU A CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA LIMINAR EVIDENCIADOS. DECISÃO INTERLOCUTÓRIA MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO PELO MUNICÍPIO DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ CONHECIDO E DESPROVIDO.”

Trechos do Voto:

**“Da análise dos dispositivos legais mencionados, conclui-se que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem ao tempo da lavratura da escritura pública de transmissão da propriedade.**

(...)

Assim, entende-se que o fisco municipal pode divergir de valor indicado como base de cálculo, devendo, para tanto, respeitar o devido processo legal administrativo.

(...)

Contudo, o cálculo efetuado pela autoridade fiscal para apontar valor venal diferente daquele descrito no documento público merece maior atenção.

O fisco municipal utilizou como base de cálculo o valor descrito no contrato de compra e venda entabulado entre adquirente e alienante 3 anos antes da transmissão da propriedade e o atualizou com índices municipais, quando, na verdade, deveria contestar e avaliar o valor venal do imóvel ao tempo do registro imobiliário.

(...)

Porém, o arbitramento pressupõe-se que o valor indicado no ato de registro da transferência imobiliária não corresponda ao valor de mercado, o que deve restar esclarecido no procedimento administrativo próprio.

O que não se admite, ao menos nesta linha de raciocínio de cognição sumária, é que o Fisco, a pretexto de arbitrar a base de cálculo do tributo, limite-se a aplicar índice de correção monetária sobre o valor de contrato particular de compra e venda, já que isso implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible e tomando em consideração um ato das partes que não necessariamente precisaria ter sido realizado.

Assim, conclui-se que não cabe ao fisco atualizar o valor venal do imóvel, mas sim, caso verificada omissão ou ausência de fé das declarações, apurar o respectivo valor venal à época do fato gerador.” (TJSC, Agravo de Instrumento n. 4004746-67.2018.8.24.0000, de Balneário Camboriú, rel. Des. Denise de Souza Luiz Francoski, Quinta Câmara de Direito Público, j. 28-03-2019) (grifou-se)

63. Do aresto suprarreferido, extraem-se as seguintes conclusões: (a) a base de cálculo do ITBI corresponde ao valor venal do imóvel transmitido na data do fato gerador; (b) o valor declarado pelas partes na escritura pública merece presunção relativa de veracidade, pois tende a refletir, com proximidade, o valor de mercado do imóvel; (c) havendo divergência considerável entre o valor declarado e o valor de mercado, cabe ao fisco apurar o valor venal do bem à época do fato gerador.

64. Tais conclusões, obtidas do julgamento de um recurso cujo caso concreto envolve a aplicação do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989, apontam, inequivocamente, para interpretação distinta daquela defendida pela Recorrente, cujas razões, também nesse ponto, não merecem acolhimento.

65. Assim, a partir da adequada interpretação do preceito local em tela sob os pontos de vista sistemático, teleológico e lógico, a conclusão a que se chega é no sentido de que a base de cálculo do ITBI no Município de Balneário Camboriú corresponde ao valor do negócio jurídico, considerado, em termos práticos, como o valor de mercado do bem imóvel objeto de transmissão.

### III - (I) Legalidade do ato de arbitramento que originou o Auto de Infração

66. Sustenta a Recorrente que o ato de arbitramento que ensejou a lavratura do Auto de Infração n.º 004/2017 é ilegal, pois não teria sido observado pelo Fisco o fato de que a Lei Municipal n.º 859/1989 “não elenca a possibilidade de arbitramento do valor de base de cálculo para apuração do imposto”. Nessa linha, defende que seja considerada como base de cálculo do imposto o valor informado como sendo o “valor real do negócio jurídico”, que corresponde àquele constante na escritura pública e no instrumento particular de promessa de compra e venda.

67. Tal pretensão, a meu ver, também não merece prosperar. Vejamos:

68. Primeiramente, cumpre esclarecer que o ato de arbitramento a que se refere o art. 148 do CTN, mesmo quando praticado no contexto de um tributo que, via de regra, é lançado por declaração ou homologação, constitui lançamento de ofício, podendo se dar em uma das hipóteses previstas no art. 149 da lei geral tributária.

69. Disso se extrai que, tratando-se de lançamento, matéria esta que, nos termos do art. 146, III, “b”, da CF, tem caráter de norma geral de direito tributário, a competência para definir as hipóteses em que o Fisco poderá realizá-lo de ofício é da União (art. 24, I, da CF).

70. Logo, estando o ato de arbitramento praticado pela Autoridade Fiscal Municipal baseado em dispositivos do CTN (arts. 148 e 149, II, III e IV), torna-se irrelevante o fato de não haver previsão do procedimento em lei municipal. É que, “em caso de discordância do Fisco, a base de cálculo – o tal ‘valor venal, real, do negócio’ – pode ser contestada pelo Fisco, na forma do arbitramento (art. 148 do CTN)”.<sup>7</sup>

71. A jurisprudência, a propósito, é pacífica neste sentido. Vejamos:

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, pág. 1.060.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO AUSÊNCIA DOS REQUISITOS AUTORIZATIVOS DA MEDIDA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7º/STJ. 1. O preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, considerado como o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado. Todavia, se o valor apresentado pelo contribuinte no lançamento do ITBI (por declaração ou por homologação) não merece fé, o Fisco igualmente pode questioná-lo e arbitrá-lo, no curso de regular procedimento administrativo, na forma do art. 148 do CTN. Precedentes. 2. No caso concreto, o Tribunal a quo não dissentiu de tais entendimentos, mas apenas concluiu que o impetrante não juntou documentos que infirmassem de plano a presunção de legitimidade do ato administrativo que apurou o ITBI. 3. Portanto, aferir a existência de prova pré-constituída do direito líquido e certo demandaria o reexame dos fatos e provas da causa, vedado segundo os termos da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.” (AgRg no AREsp 847.280/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016)

“TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR REAL DE MERCADO DO IMÓVEL. VALOR VENAL DO IPTU OU VALOR DECLARADO EM CARTÓRIO NO NEGÓCIO JURÍDICO. DESNECESSIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança destinado a afastar a possibilidade de o Município de São João da Boa Vista/SP fixar como base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis por outro critério senão o do valor venal estabelecido para o IPTU ou o valor do negócio jurídico declarado pelos compradores ao Cartório de Registro Imobiliário. O STJ já firmou jurisprudência no sentido da possibilidade de o Município, no exercício da sua competência tributária, vir a arbitrar o valor do ITBI pelo valor real de mercado do imóvel, não ficando adstrito ao valor venal fixado para o IPTU, nem aquele declarado pelo comprador e vendedor no ato do registro imobiliário do negócio jurídico celebrado. Exige-se, apenas, que o arbitramento da base de cálculo seja precedido de regular processo administrativo. Precedentes: AgRg no AREsp 847.280/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016; AgRg no REsp 1550035/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, DJe 05/11/2015; AgRg no AREsp 547.755/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/10/2014, DJe 30/10/2014. Recurso Especial provido.” (STJ - REsp 1725761 / SP - Rel. Min. Herman Benjamin - 2ª Turma - Publicado em 24/05/2018)

72. Não se pode ignorar, no entanto, que, para a confirmação da legalidade do ato, não basta ao Fisco simplesmente discordar do valor indicado pelo contribuinte e efetuar o arbitramento da base de cálculo com base no valor de mercado do imóvel. É imprescindível que a discordância do Fisco seja fundamentada com base em critérios adequados à mensuração do real valor de mercado do bem e que tal arbitramento se dê no âmbito de regular processo administrativo em que oportunizado o exercício do contraditório pelo contribuinte.

73. Quanto aos critérios de apuração, verifica-se dos autos do Procedimento Fiscal n.º 027/2016, que o valor de mercado do imóvel, para fins de arbitramento da base de cálculo do ITBI, foi mensurado com base em amostras correspondentes a imóveis situados no mesmo edifício em que localizados os imóveis transferidos, tudo conforme demonstrativo analítico de fls. 54/56.

74. Com relação ao processo administrativo, constata-se, também da análise dos presentes autos, que o Fisco deu promoveu a abertura, instrução e conclusão do procedimento de fiscalização de forma regular, tendo intimado a Recorrente em todas as suas fases, tendo esta exercido, de forma ampla, o direito ao contraditório, tanto que, além de fornecer os documentos solicitados pelo Município, apresentou defesa e interpôs o recurso ora examinado.

75. Assim, tendo o Fisco praticado o ato de arbitramento de base de cálculo do ITBI nos termos da lei e de acordo com os entendimentos doutrinário e jurisprudencial aplicáveis, tendo, ainda, conduzido o ato no âmbito de processo administrativo regular, conluo pela legalidade do ato impugnado e, por conseguinte, pela validade do Auto de Infração n.º 004/2017, somente na parte relativa ao arbitramento.

#### **IV - Análise dos Pedidos Relativos aos Consectários (Multa Punitiva e Juros de Mora)**

76. Em caráter subsidiário, ou seja, caso não acolhidos os argumentos tendentes a anular o Auto de Infração impugnado, a Recorrente suscitou o afastamento da incidência, sobre o valor do imposto lançado em caráter complementar, da multa punitiva e dos juros de mora. É o que se passa a analisar.

77. Primeiramente, no que diz respeito à pretensão de afastamento da multa punitiva com fundamento na inconstitucionalidade do dispositivo de lei municipal que a instituiu, tenho a considerar que, embora concorde com o argumento exposto pela Recorrente, segundo o qual a penalidade correspondente a 200% (duzentos por cento) do valor da exação devida viola, flagrantemente, os princípios constitucionais da proporcionalidade e

da vedação ao confisco (arts. 5º e 150, IV, da CF), eventual provimento do recurso com base em reconhecimento de vício constitucional de dispositivo de lei municipal exorbitaria a competência deste Conselho, já que sua atuação, enquanto órgão da Administração Pública, deve observar a legislação aplicável, cuja presunção de constitucionalidade só pode ser afastada pelo Poder Judiciário. Logo, inviável o acolhimento da tese recursal por este fundamento.

78. Nada obstante, penso que possui razão a Recorrente quanto à inaplicabilidade, no caso, da multa prevista no art. 20 da Lei Municipal n.º 859/1989 (considerando-se a redação vigente ao tempo da lavratura do auto de infração). Isso porque o aludido dispositivo é bastante claro ao impor a aplicação da penalidade correspondente a 200% do montante devido somente às hipóteses em que configurada a prática, pelo contribuinte, de omissão ou inexatidão fraudulenta, quando da prestação das informações necessárias à apuração da base de cálculo do imposto.

79. Com efeito, tem-se da documentação contida nos autos que a Recorrente, quando do lançamento do ITBI recolhido originariamente, declarou, como sendo o valor do negócio celebrado, montante condizente com a documentação apresentada, inclusive com lastro em escritura pública de compra e venda (fls. 104/107), acreditando que este seria o valor do bem à época da transação e, por conseguinte, o valor correspondente à base de cálculo do imposto recolhido.

80. Evidente que o fisco, ao efetuar o lançamento complementar, no intuito de fazer incidir o ITBI sobre o efetivo valor venal do imóvel à época da transferência, pode aplicar sanção pecuniária sobre o montante relativo ao imposto lançado, desde que, contudo, haja prova inequívoca de que o contribuinte incidiu em uma das hipóteses previstas no art. 20 da Lei Municipal n.º 859/1989. É que a conduta dolosa no sentido de lesar a Fazenda Pública não se presume, devendo estar suficientemente demonstrada para efeito de subsidiar a aplicação de penalidade.

81. No entanto, não há prova, no caso, acerca da existência de conduta fraudulenta do sujeito passivo, devendo ser privilegiada a boa fé do contribuinte, de modo a afastar a aplicação da penalidade, a qual se presta exclusivamente às hipóteses de condutas mal intencionadas. Ao menos é o que preconiza a legislação municipal, conforme extrai-se do art. 10, §2º, do Código Tributário Municipal, segundo o qual “as medidas repressivas só serão tomadas contra os contribuintes infratores que, dolosamente ou por descaso, lesarem ou tentarem lesar o Fisco”.

82. Diferentemente disso, o que se verifica no caso concreto é a incorrência, por parte do contribuinte, em erro de interpretação acerca do teor do art. 7º da Lei Municipal n.º 859/1989. Tal fato justifica, sim, a realização de lançamento complementar por parte do Fisco, como defendido nos tópicos anteriores do presente voto. Porém, disso não se pode presumir, à revelia da ausência de prova neste sentido, que houve a prática de conduta dolosa/fraudulenta por parte do sujeito passivo.

83. Portanto, diante da ausência de elementos concretos acerca da prática de conduta dolosa e tendente a lesar o Fisco Municipal, e, conseqüentemente, inexistindo pretensão sonegatória por parte do contribuinte, merece ser afastada a penalidade pecuniária aplicada em face da Recorrente no Auto de Infração n.º 004/2017.

84. Com relação aos juros moratórios, porém, penso que não assiste razão à Recorrente. É que, nos termos do art. 161 do CTN e do art. 6º, V, da Lei Municipal n.º 918/1989, os juros de mora são devidos pelo contribuinte que não efetuar o pagamento do tributo devido na data de vencimento ordinária da obrigação, ocasião em que passam a incidir sobre o montante da dívida.

85. Não se desconhece que a exação tributária objeto do presente processo administrativo foi constituída por lançamento complementar, efetuado de ofício pelo Fisco Municipal através do Auto de Infração n.º 004/2017. Tal lançamento, contudo, embora autônomo em relação àquele realizado à época do fato gerador, teve por objetivo apurar e

constituir parcela de imposto que já deveria ter sido recolhida pelo contribuinte quando do lançamento originário.

86. Logo, tratando-se o presente caso de tributo cuja modalidade de lançamento, à época, era por homologação, de modo que a apuração e recolhimento, no prazo legal, do montante total do tributo devido, competiam exclusivamente ao contribuinte, sem qualquer participação do fisco, deve ser considerada como data de vencimento ordinária da obrigação - incluindo-se, no conceito de obrigação, inclusive a parcela objeto de lançamento complementar, já devida à época - aquela em que a totalidade do montante devido deveria ter sido recolhida.

87. Sob esse aspecto, agiu bem o Fisco Municipal ao contemplar, na apuração do montante do imposto devido em caráter complementar, a incidência de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, contados a partir da data de vencimento ordinária do tributo, em obediência, inclusive, ao que dispõe o art. 2º, IV, da Lei Municipal n.º 1.368/1994, que regula o Procedimento Administrativo Fiscal - PAF.

88. Ressalte-se, nesse ponto, que, diferentemente do caráter punitivo da multa afastada por este mesmo voto, o propósito do encargo de natureza moratória tem como principal finalidade não a penalização do devedor inadimplente, mas sim a compensação do credor que deixou de receber o seu crédito no prazo legal fixado para o seu adimplemento. Nessa perspectiva, tendo parte do montante do ITBI incidente sobre fato gerador praticado no exercício de 2013 não sido recolhido nesta data, mostra-se razoável e absolutamente legal que o pagamento em atraso da quantia remanescente seja efetuado com o devido acréscimo dos juros moratórios.

89. Assim, tendo em vista, ainda, que, nos termos do art. 9º da mesma lei, o efeito suspensivo decorrente da pendência de julgamento de defesa/recurso interposto pelo contribuinte, apesar de impedir o prosseguimento da cobrança do crédito tributário, não suspende a fluência de juros e atualização monetária, tem-se como adequada a conduta

do Fisco Municipal no que diz respeito aos juros de mora, os quais devem ser mantidos no cômputo do valor atualizado do auto de infração impugnado.

### **V - Conclusão**

90. Diante do exposto, com o devido respeito, divirjo da conclusão obtida pelo Ilustre Conselheiro Relator e, no que diz respeito aos pedidos formulados nos itens “c.1” e “c.2” de fl. 154 (desconsideração do Parecer Fiscal e Anulação do Auto de Infração), voto pelo não acolhimento da pretensão recursal da Recorrente.

91. Nada obstante, de acordo com a fundamentação suprarreferida, voto, no que diz respeito aos consectários (multa punitiva e juros de mora), pelo parcial provimento do recurso, a fim de que seja acolhido o pedido de afastamento da multa punitiva aplicada no Auto de Infração n.º 004/2017, mantendo-se, contudo, os juros de mora, devendo o crédito tributário por ele constituído ser exigido da contribuinte com base no seu valor nominal, acrescido de correção monetária e juros moratórios contados a partir do vencimento ordinário da obrigação, respeitando-se, se for o caso, o período de suspensão/interrupção previsto na Lei Municipal n.º 1.368/1994.

**É como voto.**

Balneário Camboriú, 23 de setembro de 2019.

---

**Daniel Brose Herzmann**  
**Conselheiro Titular**  
Redator do Voto Divergente

## Recurso Tributário nº 213/2019

### VOTO DIVERGENTE

Relatora do Voto: Giovana Débora Stoll

1. Em que pese o pedido do Recorrente para a não aplicação da multa punitiva e, do teor do voto divergente do ilustre Conselheiro acatando o pleito, ousou divergir do posicionamento pela exclusão da multa punitiva amparando-me nas considerações a seguir:

2. Na interpretação dos fatos, observa-se que, o Recorrente declarou como base de cálculo do ITBI o valor consignado em escritura pública, ou seja, R\$ 728.000,00 (setecentos e vinte e oito mil reais) na data de 06/05/2014, tendo recolhido o ITBI em guia datada de 28/10/2013, com alíquota de 3% sobre o valor constante na escritura – fls. 17.

3. Os Auditores Fiscais, na data de 06/07/2016 deram ciência ao Recorrente de que a obrigação tributária proveniente da escritura pública de compra e venda com transferência de direitos estava sob investigação e, para tanto, cientificaram o Recorrente do início da fiscalização, através de termo próprio – fls. 02 e 03.

4. O Recorrente, por meio do termo de início, foi instado a apresentar os documentos fiscais descritos naquele documento, contudo, apenas apresentou cópia de inteiro teor da escritura pública – fls. 16-19

5. De modo que, a omissão pelo Recorrente quanto a não apresentação dos demais documentos requisitados pelo Fisco, ou seja, contrato de compra e venda, DIRPJ/DIRPF e outros documentos pertinentes capazes de comprovar o valor efetivo do bem, também fizeram com que o Fisco determinasse a base de cálculo do ITBI através de arbitramento fiscal – fls. 47-56.

6. Surgindo então, o lançamento fiscal complementar de ITBI sob forma de autuação, isto é, a diferença de imposto devido e os acréscimos apurados à época do fato gerador. O Recorrente foi intimado do teor do arbitramento e auto de infração em 05/05/2017 – fls. 67.

7. O Recorrente exerceu plenamente o direito de defesa e, somente em recurso à 1ª instância administrativa apresentou cópia de contrato particular de compra e venda de apartamento e frações, cujo documento foi requisitado no Termo de Início e, naquele momento não apresentado, corroborando, a falta de colaboração e lealdade do Recorrente em elucidar os fatos, mesmo antes do termo de arbitramento.

8. O Fisco, com base em transações imobiliárias anteriores e provenientes do mesmo edifício, entendeu por bem investigar o suposto valor pago pelo Recorrente, muito aquém, do valor de mercado, portanto, havia **indícios** de que a transação poderia ter lesado os cofres públicos.

9. Para FRANÇA[1] *“os indícios são somente pistas que conduzem à presunção. São sinais que devem ser fundamentados por provas outras coligadas pelo Fisco. São equivalentes a um começo de prova insuficiente para a instituição de qualquer exação.”*

10. Então, no processo de investigação, o Fisco constatou que, junto ao Registro de Imóveis, o Recorrente aceitou a avaliação do imóvel e garagens para fins de liberação de empréstimo em **banco público** em R\$ 3.110.000,00 (três milhões e cento e dez mil reais), isto é, em valor condizente às transações imobiliárias realizadas no mesmo

edifício. Portanto, adveio daí, a presunção de que o Recorrente tentou lesar o Fisco municipal.

11. No campo da presunção, Iso Sherkerkewitz citado por FRANÇA[2] assim conceitua: *“é a suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro e conseqüente de outro fato conhecido. O fato desconhecido carece de produção probatória, apoiando-se no fato conhecido já provado. Para que seja tido como verdadeiro o fato desconhecido utiliza-se do conceito da verdade provável da conseqüência tirada do fato conhecido.”*

12. FRANÇA[3] cita MARTINEZ *“parte-se, portanto, de um fato conhecido, verdadeiro, concreto, utilizado como prova para outros fatos desconhecidos porém correlatos ao primeiro.”*

13. O Fisco não se baseou numa presunção absoluta, mas sim, numa **presunção relativa** de que o valor de mercado dos imóveis eram condizentes com a avaliação para fins bancários e, transações similares e, arbitrou a base de cálculo. O que conferiu ao Recorrente o amplo direito de fazer a contraprova de que a base de cálculo não estava correta.

14. Destacam os Auditores Fiscais na peça de arbitramento: *“Assim, cumprindo com o legalmente disciplinado, foram utilizados, como parâmetro para obtenção da Base de Cálculo do ITBI, os valores apurados em 2 (duas) transações semelhantes (compra e venda) e uma avaliação por Instituição Financeira (hipoteca) de imóveis situados **no mesmo edifício**, cujos valores encontram-se em intervalo razoável e crível, conforme Demonstrativo de Apuração e Arbitramento da Base de Cálculo (anexo).”* – fls. 50 (negritei)

15. Ainda citando FRANÇA[4], *na atividade fiscalizatória é dado ao Fisco o direito de utilizar as presunções relativas, mas, na hipótese do contribuinte apresentar a contraprova, as autoridades administrativas não que curvar-se diante dela, sob pena de*

*ingressar no terreno do arbítrio.*

*Esta modalidade de presunção, é, assim, eficaz, até que seja derruído pelo interessado em sua ineficácia.”*

16. O Recorrente em nenhuma instância trouxe elementos probatórios no sentido de que a base de cálculo estava destoante do valor de mercado do bem ou mesmo, que a avaliação do imóvel para fins de concessão do empréstimo fosse outro, senão aquele constante da cédula hipotecária.

17. Neste voto alonguei-me na questão fática e também, no alcance da presunção como meio probatório, para que, fique claro que, o Fisco, não está adstrito a prova da postura dolosa e de má-fé do contribuinte, ainda que relevante.

18. Vale destacar ainda que, os Auditores quando constatam que o contribuinte deixou de cumprir com sua obrigação, tem o dever de ofício de sancionar a conduta omissiva, seja ela dolosa ou culposa, ou seja, não há discricionariedade.

19. A respeito do auto de infração FRANÇA[5] destaca *“verificam-se, aí, portanto, duas situações jurídicas distintas: uma, o lançamento pela autoridade fiscal, de ofício, dos valores dos tributos não recolhidos pelo contribuinte; outra, a aplicação de uma sanção pela inobservância da obrigação prescrita na norma, sanção essa representada quase sempre por valores pecuniários (multa).”*

20. CARVALHO[6] destaca que por auto de infração se entende também um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário.

21. No meu entender a multa punitiva é consequência da conduta do Recorrente ao

declarar de forma inexata a base de cálculo do imposto.

22. FRANÇA[7] ressalta que *embora não seja seu objetivo fundamental, a fiscalização assume, quando da constatação de irregularidades, um caráter indubitavelmente sancionador. Isto acontece porque iniciado formalmente o processo regular de fiscalização, a constatação de qualquer irregularidade resultará na emissão do ato jurídico administrativo de lançamento e este será sempre acompanhado da aplicação da multa. A formalização do início do procedimento fiscal impede que o contribuinte fiscalizado denuncie espontaneamente qualquer omissão e recolha, sem multa, os créditos tributários pendentes.*

*Pelo princípio da impessoalidade não é dado ao agente administrativo imbuído da tarefa de fiscalização emitir juízo de valor quanto aos aspectos de dolo ou culpa, diante da inobservância das normas tributárias. Tem este o dever de ofício de aplicar a penalidade tributária, mesmo que a inobservância tenha sido casual ou involuntária.*

*As sanções fixadas nas normas tributárias tem o condão de tornar desinteressante economicamente para o contribuinte a prática de ilícitos, simulações ou fraudes, e até mesmo a impontualidade no recolhimentos dos tributos.”*

23. Os Auditores atenderam ao disposto no artigo 2º, da Lei nº 1.368/94 que determina: “verificando-se a infração da legislação municipal, **que importe ou não em evasão de receita fiscal**, lavrar-se-á Auto de Infração, que conterà: ... III- descrição sumária **do fato que constitui a infração** e as circunstâncias pertinentes; **a capitulação do dispositivo legal violado e do que lhe comine penalidade**, assim como referência ao termo de apuração de fiscalização, quando for o caso;...” (nosso destaque)

24. Note-se que conforme a Lei Municipal vigente, não há discricionariedade por parte dos Auditores Fiscais, isto é, caso verifiquem infração à lei, com ou sem evasão de receita fiscal, não há que se analisar o *animus* do contribuinte, mas tão somente lavrar auto de infração.

25. Portanto, a multa punitiva se impõe, como consequência da conduta do Recorrente em não declarar corretamente o valor de mercado do bem para fins de apuração da

base de cálculo e recolhimento do tributo devido. Caso, o contribuinte tivesse dúvida quanto a interpretação de dispositivo de lei, poderia valer-se previamente da consulta fiscal, cuja previsão encontra-se no Código Tributário Municipal.

26. Em tempo, quanto ao pedido do Recorrente acerca da inconstitucionalidade do artigo 20, da Lei nº 859/1989, entendo que, não cabe em instância administrativa a apreciação de arguição desta natureza, cabendo ao Poder Judiciário decidir questões deste cunho.

Assim é meu voto.

Giovana Débora Stoll  
Conselheira substituta por vinculação

---

[1]. FRANÇA, Reginaldo de. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: Prerrogativas & limites. Ed. Juruá. Curitiba, 2003. pág. 132

[2]. Op. cit. pág. 133-134.

[3]. Op. cit. pág. 134.

[4]. Op. cit. pág. 135.

[5]. Op. cit. pág. 85.

[6]. CARVALHO, Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ed. Saraiva. São Paulo, 2004. 16ª ed., pág. 411.

[7]. Op. cit. pág. 72-73.

**Recurso Tributário nº 213/2019**

**Recorrente: MJK Participações Ltda**

**Relator do Voto Vencedor: Conselheiro Daniel Brose Herzmann**

ITBI - PROCEDIMENTO FISCAL nº 027/2016 - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - AUTO DE INFRAÇÃO Nº 004/2017 - ARTIGO 7º DA LEI MUNICIPAL 589/1989 - ARBITRAMENTO DO VALOR VENAL - PEDIDO DE ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO - BASE DE CÁLCULO DO ITBI - VALOR VENAL DO IMÓVEL - PREVISÃO DO ART. 38 DO CTN - NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - COMPETÊNCIA LEGISLATIVA ATRIBUÍDA CONSTITUCIONALMENTE A LEI DE CARÁTER NACIONAL EDITADA PELA UNIÃO - LEI MUNICIPAL QUE DEFINE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PELO “VALOR” DO NEGÓCIO JURÍDICO - VALOR DO NEGÓCIO QUE, NÃO NECESSARIAMENTE, CORRESPONDE AO “PREÇO” ESTIPULADO PELAS PARTES - INTERPRETAÇÃO ADEQUADA DA LEI LOCAL QUE APONTA PARA A SUA COMPATIBILIDADE COM A NORMA GERAL (CTN) - AUSÊNCIA DE ELEMENTO QUE DEMONSTRE PROPÓSITO DE LESAR O FISCO - AFASTAMENTO DA MULTA PUNITIVA - MANUTENÇÃO DOS JUROS DE MORA, CUJA INCIDÊNCIA DEVE SE DAR DESDE A DATA DO VENCIMENTO ORDINÁRIO DA OBRIGAÇÃO, LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO AS SUSPENSÕES LEGAIS.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Recurso Tributário nº 213/2019, em que é recorrente MJK Participações Ltda, e recorrida a Fazenda Municipal:

O Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú decidiu, por maioria de votos, sendo necessário o voto do Conselheiro Presidente, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso tributário, nos termos do voto divergente do Conselheiro **Daniel Brose Herzmann**, para fins de reconhecer a legalidade do Auto de Infração n.º 004/2017, e, quanto aos acessórios, afastar a multa punitiva e manter os juros de mora, contados desde a data do vencimento ordinário da obrigação e levando-se em consideração as suspensões legais de prazo.

O julgamento, finalizado no dia 12 de novembro de 2019, foi segregado em duas partes, sendo que, na primeira, em que analisou-se a validade do

Auto de Infração n.º 004/2017 e a base de cálculo do ITBI, o Conselheiro Presidente Francisco de Paula Ferreira Júnior, a Conselheira Maria Helena Carames Y Darriba Cardoso, a Conselheira Giovana Débora Stoll e o Conselheiro Daniel Brose Herzmann votaram por negar provimento ao recurso, nos termos do voto divergente, tendo o Conselheiro Marcelo Azevedo Santos, o Conselheiro Evandro Censi e o Conselheiro Lucas Diego Bittenbender votado por dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator; e, na segunda, em que analisou-se os pedidos subsidiários, a manutenção dos juros de mora foi decidida por unanimidade, tendo a multa punitiva sido afastada por maioria, sendo vencida, neste único ponto, a Conselheira Giovana Débora Stoll, que exarou voto divergente pela sua manutenção.

Balneário Camboriú, 19 de novembro de 2019.

---

Daniel Brose Herzmann  
Relator do Voto Vencedor

---

Francisco de Paula Ferreira Junior  
Presidente