

Recurso Tributário n.º 257/2020

Recorrente: LGRR Participações Ltda.

Redator do Voto Divergente: Conselheiro Daniel Brose Herzmann

RELATÓRIO

1. Por uma questão de economia processual, adoto, na íntegra, o relatório exarado pelo Ilmo. Relator, que se encontra disponível no despacho 3 do Memorando Eletrônico 1Doc n.º 22.690/2020.

VOTO

2. O recurso é tempestivo, eis que o Recorrente foi intimado da decisão de primeira instância na data de 17/02/2020 (fl. 71-V), tendo protocolado a peça de irrisignação em 21/02/2020, ou seja, antes de findo o prazo recursal de 15 (quinze) dias previsto no art. 14 da Lei Municipal n.º 1.368/1994.

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

4. 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

5. 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 o 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.

6. 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.

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

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

8. 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”.

9. 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.

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

11. 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

12. 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.

13. 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”.

14. 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.

15. 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.”

16. 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.

17. 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”.

18. 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).

19. 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, prioritariamente¹, 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).

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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

¹Prioritariamente 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).

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.

24. 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.

25. 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).

26. Em termos práticos, prevalecendo a interpretação atribuída pelo 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.

27. 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 pelo Recorrente), por contrariar a norma geral, encontra-se ineficaz.

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

28. Ainda que a conclusão obtida no tópico anterior seja suficiente a justificar o não acolhimento do principal argumento do 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.

29. 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.

30. 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”², 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

²MAXIMILIANO, Carlos. “Hermenêutica e Aplicação do Direito”. 20ª Edição. Rio de Janeiro. Forense, 2011. p. 104.

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)

35. 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.

36. 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.

37. 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)

38. 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.

39. 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”.

40. 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)

41. 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.

42. 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.

43. Por fim, tem-se que a interpretação atribuída ao preceito local pelo 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:

44. Consoante o Professor Mario Pimentel Albuquerque³, 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.

45. 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).

46. 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.

47. 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.

48. 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

³O órgão jurisdicional e a sua função. São Paulo. Malheiros, 1997. P. 151.

tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local”. É que, de acordo com a Corte Excelsa⁴, “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”.

49. 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 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.

50. 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)?

51. 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?

52. Sob a ótica da interpretação do 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.

53. Evidentemente, ambas as opções, além de não permitirem o alcance do resultado prático almejado pela interpretação do 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,

⁴ARE 805859 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015.

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.

54. 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.

55. 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)

56. 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.

57. 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 pelo Recorrente, cujas razões, também nesse ponto, não merecem acolhimento.

58. 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

59. 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.

60. Trata-se, exatamente, da conduta perpetrada pela Autoridade Fiscal Municipal, a qual, por discordar do valor atribuído pelo Recorrente quando do auto lançamento do imposto, realizou lançamento de ofício baseada em dispositivos do CTN (arts. 148 e 149, II, III e IV). 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)”.⁵

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

“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

⁵SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, pág. 1.060.

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)

62. 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.

63. Quanto aos critérios de apuração, verifica-se dos autos do Procedimento Fiscal n.º 082/2016, 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. 79/81.

64. Com relação ao processo administrativo, constata-se, também da análise dos presentes autos, que o Fisco promoveu a abertura, instrução e conclusão do procedimento de fiscalização de forma regular, tendo intimado o 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.

65. 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, concluo pela legalidade do ato impugnado e, por conseguinte, pela validade do Auto de Infração n.º 030/2017, no que se refere ao arbitramento.

IV - Análise do Pedido de Afastamento da Multa Punitiva

66. Em caráter subsidiário, ou seja, caso não acolhidos os argumentos tendentes a anular o Auto de Infração impugnado, o Recorrente suscitou o afastamento da incidência da multa punitiva equivalente a 50% sobre o valor do imposto lançado em caráter complementar, bem como dos juros de mora (embora quanto a este último não tenha exposto qualquer argumento).

67. Penso que possui razão o Recorrente quanto à inaplicabilidade, no caso, da multa prevista no art. 20 da Lei Municipal n.º 859/1989. Isso porque o aludido dispositivo é bastante claro ao impor a aplicação da penalidade correspondente a 50% 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.

68. Com efeito, tem-se da documentação contida nos autos que o Recorrente, quando do lançamento do ITBI recolhido originariamente, declarou, como sendo o valor do negócio celebrado, montante condizente com a documentação apresentada, 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.

69. 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.

70. 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”.

71. Diferentemente disso, o que se verifica no caso concreto é a incorrência, por parte do contribuinte, de 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.

72. Assim, 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 do Recorrente no Auto de Infração n.º 030/2017.

73. Com relação aos juros moratórios, porém, penso que não assiste razão ao 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.

74. 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 030/2017. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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 2014 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.

78. Portanto, 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

79. Diante do exposto, com o devido respeito, dirijo da conclusão obtida pelo Ilustre Conselheiro Relator e, no que diz respeito ao pedido principal (anulação do auto de infração) e do pedido de afastamento dos juros de mora, voto pelo não acolhimento da pretensão recursal do Recorrente.

80. Nada obstante, de acordo com a fundamentação suprarreferida, voto 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 030/2017.

É como voto.

Balneário Camboriú, 15 de setembro de 2020.

Daniel Brose Herzmann
Conselheiro Titular
Redator do Voto Divergente



VERIFICAÇÃO DAS ASSINATURAS



Código para verificação: FB77-6A89-0838-092D

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas:

- ✓ DANIEL BROSE HERZMANN (CPF 058.XXX.XXX-09) em 29/09/2020 10:38:38 (GMT-03:00)
Emitido por: Sub-Autoridade Certificadora 1Doc (Assinatura 1Doc)

Para verificar a validade das assinaturas, acesse a Central de Verificação por meio do link:

<https://bc.1doc.com.br/verificacao/FB77-6A89-0838-092D>