

**Recurso Tributário nº 162/2018**

**Recorrente: GILBERTO DA SILVA**

**Relator: Conselheiro Roberto Carlos Castilho**

**ITBI - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO PELO FISCO MUNICIPAL - POSSIBILIDADE ASSEGURADA PELO ARTIGO 148 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, PELO § 9º DO ARTIGO 7º DA LEI MUNICIPAL Nº 859/1989, PELO ARTIGO 2º DO DECRETO MUNICIPAL Nº 1938/1989, E POR POSICIONAMENTOS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, OBSERVADO O DEVIDO PROCESSO LEGAL E ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE A OPORTUNIDADE DE AMPLA DEFESA - VALOR ARBITRADO NÃO IMPUGNADO POR MEIO DE AVALIAÇÃO CONTRADITÓRIA - DIFERENÇA DECORRENTE DESSE ARBITRAMENTO MANTIDA - JUROS DE MORA, EXIGIDOS SOBRE ESSA DIFERENÇA, AFASTADOS, POR SE TRATAR DE UM NOVO CRÉDITO, LANÇADO SOMENTE AGORA, EM RAZÃO DO ARBITRAMENTO, E QUE NÃO PODE NASCER COM ENCARGO - MULTA PUNITIVA DE 200% (DUZENTOS POR CENTO), APLICADA SOBRE A DIFERENÇA APURADA, SUBSTITUÍDA POR MULTA PUNITIVA DE 30% (TRINTA POR CENTO), INCIDENTE, EXCLUSIVAMENTE, SOBRE O VALOR, A SER APURADO PELO FISCO MUNICIPAL, DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR ORIGINAL DO NEGÓCIO JURÍDICO E O VALOR ATUALIZADO DO NEGÓCIO NA DATA DO PAGAMENTO A MENOR DO ITBI - RECURSO TRIBUTÁRIO CONHECIDO E, POR UNANIMIDADE, PARCIALMENTE PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de **Recurso Tributário nº 162/2018**, em que é recorrente **GILBERTO DA SILVA**, e recorrida a Fazenda Municipal.

O Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú, **decidiu**, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, **dar parcial provimento** ao **Recurso**.

Além do Conselheiro Relator, participaram do julgamento, realizado no dia 29 de maio de 2018 e presidido pelo Conselheiro Alexandre Duwe, que não precisou votar, o Conselheiro Manoel Olindino Domingos, o Conselheiro Fabio Machado Colla, o Conselheiro Glauco Marcelo de Moraes, a Conselheira Paula Danielle Sumita Barbieri, e a Conselheira Lana Caroline Barbieri Giacomozzi.

Balneário Camboriú, 30 de maio de 2019.

**Roberto Carlos Castilho**  
**Relator**

**Alexandre Duwe**  
**Presidente**

## RELATÓRIO.

1 - Trata-se de **Recurso** interposto por **GILBERTO DA SILVA**, contra a **Decisão Administrativa nº 4849/2018**, de fls. 23, proferida nos autos do **Processo Administrativo Fiscal nº 27/2017**, pela Autoridade de Primeira Instância Administrativa, que, depois de acatar integralmente os termos do **Parecer nº 013/2018**, depositado às fls. 13/21, emitido pelo Departamento de Fiscalização Fazendária, cujos termos foram adotados como razão de decidir, **julgou improcedente** a **defesa** de fls. 05/13, que foi instruída com os **documentos** de fls. 14/73, para **manter o crédito** objeto do **AUTO DE INFRAÇÃO nº 009/2017**, depositado às fls. 02, originariamente emitida nos autos do **Procedimento Fiscal nº 029/2016**, que tramita apensado ao presente Recurso Tributário (fls. 109 daquele feito).

2 - O conflito em questão, decorrente de **arbitramento** de **ITBI**, com exigência de **diferença de valor** acrescido de **juros de mora**, e aplicação de **multa punitiva**, teve origem na **constatação**, pelo Departamento de Fiscalização, de que o Autuado, ora Recorrente, quando da **aquisição do imóvel** cadastrado neste Município sob **DIC 99754**, representado pelo **apartamento 2302** da **Torre Marina Norte** do **Edifício Residencial Costão da Barra**, localizado na Avenida Atlântica nº 4664, Barra Sul, nesta cidade, e registrado na **matrícula nº 41136** do 2º Ofício de Imóveis desta Comarca, **teria declarado**, para efeito de pagamento do **ITBI** incidente sobre essa aquisição, **valor inferior** ao **valor venal** desse **imóvel**, e liquidado a obrigação com base nesse valor menor do que o valor de mercado, quando então **instaurou** o referido **Procedimento Fiscal**, arbitrou o valor tributo, apurou e lançou a diferença, e lavrou o referido **Auto de Infração nº 009/2016**, por meio do qual ofereceu ao mesmo a oportunidade de questionar a exigência e impugnar o valor arbitrado.

3 - O referido **Procedimento Fiscal 029/2016** teve início em 23/06/2016, com a lavratura de **TERMO DE INICIO DE FISCALIZAÇÃO**, depositado às fls. 02 daqueles autos, e que na ocasião, além do referido apartamento, também identificava 3 garagens, enviado ao referido contribuinte pelo Correio, por meio do qual foi solicitado a apresentação dos seguintes documentos:

- **Cópia autenticada do Contrato de Compra e Venda referente a aquisição dos imóveis objeto deste Termo;**
- **Cópia autenticada ou certidão de inteiro teor da Escritura Pública referente a aquisição dos imóveis objeto deste Termo;**
- **Quaisquer outros documentos que, no entender do fiscalizado, comprovem o efetivo valor do negócio jurídico (apenas como exemplo: extratos bancários, microfilmagem de cheques, etc.).**

4 - Cientificado em 06/07/2016, conforme Aviso de Recebimento de fls. 03, foi trazido aos autos daquele Procedimento Fiscal os documentos relacionados no **TERMO DE RECEBIMENTO** de fls. 05 daquele feito, depositados às fls. 06/61, complementados pelos documentos juntados pelo Fisco Municipal e depositados às 62/89:

5 - Que foi então, em 05/04/2017, emitido pelo Departamento de Fiscalização Fazendária, o **TERMO DE ARBITRAMENTO FISCAL DA BASE DE CÁLCULO**, depositado às fls. 90/96, de onde se extrai que:

*“Analisados tais documentos, apurou-se 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 69,54% 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 (vide demonstrativo de Apuração e Arbitramento da Base de Cálculo, anexo)”.*

6 - Na mesma data, ainda nos autos do referido Procedimento Fiscal, o Departamento de Fiscalização Fazendária **emitiu** o **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO E ARBITRAMENTO DA BASE DA CÁLCULO**, depositado às fls. 97/99; **emitiu** o **TERMO DE APURAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO (ITBI)**, depositado às fls. 100/107, no qual, no início, foi esclarecido, atente, **que a apuração em questão envolve apenas o referido apartamento**, que foi o único que teve sua aquisição registrado junto ao Ofício de Imóveis, e, portanto, com ocorrência de fato gerador do ITBI, visto que as garagens continuam em nome da Construtora, e **emitiu** o **DEMONSTRATIVO DE DÉBITOS DE ITBI**, depositado às fls. 108, e que resultaram na lavratura do referido **AUTO DE INFRAÇÃO nº 009/2017**, datado de 12/04/2017, e depositado às fls. 109 daqueles autos.

7 - O referido **AUTO DE INFRAÇÃO nº 009/2017**, instruído com os demonstrativos e termo mencionados no item anterior, também foi encaminhado à Empresa pelo Correio, que o recebeu em 05/05/2017, conforme Aviso de Recebimento depositado às fls. 110 daqueles autos, e uma **outra via** dos termos desse **Auto de Infração** deu origem ao referido **Processo Administrativo Fiscal nº 27/2017**, no qual foi apresentada a **defesa** de fls. 05/10, instruída apenas com a Procuração de fls. 11.

8 - Provocado a manifestar-se quanto aos termos da **defesa** apresentada, o **Departamento de Fiscalização** da Secretaria da Fazenda manifestou-se por meio do **PARECER nº 013/2018**, datado de 05/03/2018 e depositado às fls. 13/21 do referido **PAF**, opinando, fundamentadamente, pela manutenção do AUTO DE INFRAÇÃO.

9 - O referido **PARECER nº 013/2018** foi integralmente acatado pela **Decisão Administrativa nº 4849/2018**, de fls. 23, originando o **Recurso** em questão, depositado às fls. 25/31, por meio do qual a Empresa recorrente alega e requer, em síntese, o seguinte:

a) Que em procedimento de fiscalização para avaliação do recolhimento de ITBI, incidente sobre as transferências de propriedade dos imóveis cadastrados neste Município (1 apartamento e 3 garagens), restou apurado o fato gerador de obrigação tributária apenas no imóvel cadastrado sob **DIC 99754**, representado pelo **apartamento 2302** da Torre Marina Norte do Edifício Residencial Costão da Barra, registrado na **matrícula nº 997544** do 2º Ofício de Imóveis;

b) Que alega a fiscalização fazendária, que o valor declarado pelo Recorrente como base de cálculo do ITBI e como valor total da operação de compra e venda desse apartamento foi, em **24/10/2006**, conforme documento juntado ao Procedimento Fiscal, **R\$ 792.026,00** (setecentos e noventa e dois mil, e vinte e seis reais), e que o **fato gerador** dessa **aquisição** ocorreu em **07/07/2013**, quando do registro translativo da propriedade junto ao Ofício de Imóveis;

c) Que alega ainda a fiscalização fazendária, que o valor da base de cálculo do ITBI deve ser atualizado monetariamente, a teor do que dispõe o artigo 92, parágrafo 2º do CTM, porquanto haveria transcorrido lapso temporal entre a celebração da compra e venda (24/10/2006) e a efetiva transferência da propriedade (07/07/2013);

d) Que para fins de arbitramento do valor a fiscalização utilizou-se de valores apurados em duas transações semelhantes, e sobre o valor médio do metro quadrado dessas transações, visando obter o valor do metro quadrado nos demais exercícios, aplicou os índices de atualização monetária oficial do Município (UFM), obtendo a média do valor negociado, e desta forma constatou, para o ano de 2006, uma suposta diferença de 69,54% entre o valor declarado e a média apontada, sobre a qual aplicou a alíquota de 3% e apontou a diferença de ITBI ora questionada;

e) Que conforme demonstrativo de apuração, restou apurada uma diferença de imposto a pagar, no importe de R\$ 36.415,20, acrescidos de correção monetária pela UFM no percentual de 35,12%, no importe de R\$ 12.787,62, e juros de mora na ordem de 45%, no importe de R\$ 22.141,27, e multa punitiva no percentual de 200%, no importe de R\$ 98.405,64, resultando em um total a pagar de 169.749,73;

f) Que inconformado com a autuação fiscal apresentou impugnação em primeira instância, todavia, que restou indeferida ao argumento de que não teria apresentado laudo técnico de avaliação para impugnar os valores arbitrados pelo Fisco;

g) Que sem razão o Fisco Municipal quanto a impugnação ao valor de R\$ 792.026,00 declarado pelo recorrente para a operação de compra e venda do apartamento em questão, pois tomou para fins de avaliação para arbitramento do valor da aquisição imóveis "semelhantes" a época da realização do negócio, sem levar em conta que o imóvel foi adquirido "na planta", e que depois de construído o empreendimento, há uma valorização do imóvel já pronto;

h) Que ademais, os imóveis apontados como semelhantes pelo Fisco Municipal não são tão semelhantes assim, pois o imóvel do recorrente possui uma área de 177,50m<sup>2</sup>, enquanto que aqueles utilizados como paradigmas possuem 242,4m<sup>2</sup>, 264,3m<sup>2</sup> e 234,0m<sup>2</sup>, o que desde logo gera uma distorção em pelo menos 48% a mais;

i) Que cabe destacar que a exigência de laudo técnico de avaliação do imóvel por parte do Recorrente para fundamentar seus argumentos é deveras inconsistente, e que a avaliação do imóvel pelo Fisco Municipal foi realizada por funcionário público que não de avaliação de mercado do imóvel, e um "avaliador leigo" não possui conhecimento técnico sobre avaliação de imóvel, acarretando insegurança jurídica, pois deixa ao arbítrio do próprio agente público a definição do valor de mercado do imóvel, e, portanto, ou se leva em conta, com base na documentação apresentada pelo contribuinte, o valor declarado no contrato, ou se instaura um procedimento de avaliação por arbitramento com base na ABNT NBR 14653-2, que trata, especificamente, da avaliação de bens, respeitando-se os basilares princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, que foram ignorados no presente caso desde o prévio lançamento fiscal;

j) Que o Fisco Municipal utilizou valor irreal para fins de arbitrar a base de cálculo do ITBI em questão, partindo de uma valor não condizente com o mercado da época da efetivação do negócio, o que gera excesso de tributação, impondo que seja recalculada a base de cálculo do imposto devido;

k) Que quanto a multa punitiva, fixada em 200% sobre o valor do imposto, fere a Constituição Federal, que proíbe a sua cobrança com efeito de confisco, conforme pacíficos posicionamentos do Poder Judiciário a respeito, inclusive, porque a multa, enquanto obrigação tributária, é acessória, e nessa condição não pode superar o principal;

l) Que por ser de direito e de Justiça, requer seja reformada a Decisão recorrida, declarando improcedente ou insubsistente o referido Auto de Infração.

**É o relatório.**

**VOTO.**

**10 -** Trata-se de Recurso interposto por **GILBERTO DA SILVA**, contra a **Decisão Administrativa nº 4849/2018**, proferida nos autos do **Processo Administrativo Fiscal nº 027/2017**, que, com base em posicionamento do Departamento de Fiscalização Fazendária, que **manteve o crédito** objeto do **AUTO DE INFRAÇÃO nº 009/2017**, relativo a **diferença de valor de ITBI**, acrescido de **juros de mora**, e aplicação de **multa punitiva**, decorrente da constatação de que o referido autuado, quando da aquisição do **imóvel** identificados no preâmbulo deste Acórdão, teria declarado, para efeito de pagamento do tributo incidente sobre essa aquisição, valor inferior ao valor venal desse imóvel, e liquidado a obrigação com base nesse valor menor do que o valor de mercado.

**11 -** Ou seja, o autuado, ora Recorrente, **questiona**, neste caso concreto e com base na legislação vigente, pelas razões transcritas nesta peça, **a possibilidade** de o Fisco Municipal **arbitrar** o **valor** do **ITBI** e, conseqüentemente, de **exigir diferença** de **valor**, com **juros de mora**, e **aplicar** sobre essa **diferença** uma **multa punitiva**.

**12 -** Objetivamente então, **este Município**, cuja autonomia administrativa foi assegurada constitucionalmente (CF, art. 18), e que possui competência para legislar sobre assunto de interesse local, suplementar a legislação federal e a estadual no que couber, e instituir e arrecadar os tributos de sua competência (CF, art. 30, I, II e III), e que através do **art. 156, inciso II e § 2º**, recebeu da **Constituição Federal** competência para instituir **imposto** sobre a **transmissão "inter vivos" de bens imóveis**, a qualquer título, por ato oneroso, **legislou a respeito**, editando a **Lei Municipal nº 859/89**, que instituiu o **ITBI** no território deste Município.

**13 -** Quanto ao **arbitramento** da **base de cálculo** do **ITBI**, este Conselho de Contribuintes já se posicionou sobre o tema em outras oportunidades, e concluiu que, nos termos do **artigo 148** do **Código Tributário Nacional** e da **legislação municipal**, caso o Fisco constate que o valor declarado para aquisição do imóvel se mostre nitidamente inferior ao seu valor venal, que como se sabe, é o valor de mercado desse imóvel, **é legalmente possível pelas seguintes razões**:

**a) A base de cálculo** do **ITBI**, a teor do que dispõe o **artigo 38** do **Código Tributário Nacional**, a seguir transcrito, é o **valor venal** dos bens ou direitos transmitidos:

**"Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos."**

**b) O valor venal** do imóvel, segundo a **doutrina** e a **jurisprudência**, significa o **valor de mercado**, visto que a palavra **venal** advém da idéia de **venda** (venal: relativo à venda; que se vende; que se pode vender; suscetível de venda; valor real de uma mercadoria no mercado), que não coincide, obrigatoriamente, com o **valor** do **negócio jurídico** ou **valor** que é **utilizado** para o **lançamento do IPTU**.

**c) O artigo 148** do **Código Tributário Nacional**, a seguir transcrito, dispõe que o **imposto** que toma "... em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, ...", como é o caso do **ITBI**, **pode ser arbitrado** quando **não mereçam fé** as **declarações** prestadas pelo **sujeito passivo**, e **não merece fé**, no entender deste Município, um **contrato** que **aponta** a **aquisição** de um **imóvel** por um valor que se mostre **nitidamente inferior** ao seu **valor venal**, que como foi dito, é o **valor de mercado** desse imóvel:

**"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."**

**d)** Que como se não bastasse a **obrigação** de este Município, em relação aos tributos de sua competência, ter que **observar** o que dispõe o **Código Tributário Nacional**, que é uma **norma** de **caráter geral**, e, portanto, que vale para a União e para todos os Estados e Municípios, tal obrigação consta expressamente do **artigo 2º** do seu **Código Tributário Municipal**, confira-se:

**"Art. 2º Aplicam-se, às relações entre a Fazenda Municipal e os contribuintes, as Normas de Direito Tributário constantes do Código Tributário Nacional e de legislação posterior que o modifique."**

**e)** Que a possibilidade de **arbitramento** do **ITBI** também está assegurada pelos termos do **§ 9º** do **artigo 7º** da referida **Lei Municipal do 859/1989**, que instituiu tal imposto neste Município, a seguir transcritos:

**"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 e Territorial Urbano, quando este for maior.**

(...)

**§ 9º - A impugnação do valor fixado como base de cálculo do Imposto, será endereçada a repartição municipal que efetuar o cálculo, acompanhada de laudo técnico de avaliação do imóvel ou direito transmitido."** (sem grifos no original).

**f)** Que a possibilidade de **arbitramento** do **ITBI** também está assegurada pelos termos do **artigo 2º** do **Decreto Municipal nº 1938/1989**, que, diante do disposto na referida **Lei Municipal do 859/1989**, regulamenta a cobrança de tal imposto neste Município, a seguir transcrito:

**"Art. 2º Em caso da inconsistência das informações ou de constatação de declaração de valores abaixo do mercado, a autoridade competente poderá determinar a avaliação do imóvel objeto da transmissão, servindo o valor apurado como base de cálculo do imposto."** (sem grifos no original).

**14 -** Como se vê, se o Fisco Municipal constatar que o contribuinte **apontou como sendo o valor de aquisição** de um **imóvel**, um **valor** que se mostre **nitidamente inferior** ao seu **valor venal**, tem o **direito**, fundamentado em Lei e Decreto deste Município, no artigo 148 do Código Tributário Nacional, e em posicionamento do STJ, **de arbitrar**, de forma fundamentada, observado o devido processo legal e assegurado ao contribuinte a oportunidade de impugnação (contraditório e ampla defesa), **o valor correto desse imóvel para efeito de incidência do ITBI**, e que nestes casos, **cabe ao contribuinte impugnar**, fundamentadamente, **tal arbitramento**, nos termos do referido **artigo 148 do CTN**, e, também, nos termos do **§ 9º do artigo 7º** da referida **Lei Municipal do 859/1989**, merecendo transcrição os seguintes posicionamentos do **Superior Tribunal de Justiça** nesse sentido:

**"TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO POSSIBILIDADE.**

**1. A jurisprudência desta Corte superior de justiça aponta no sentido de que o valor da base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício, desde que atendidos os termos do art. 148 do CTN.**

**(...)" (AgRg no AREsp 263685/RS - Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS - Data do Julgamento: 16/04/2013);**

**"EXECUÇÃO FISCAL. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. IPTU. PLANTAS GENÉRICAS. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR ARBITRAMENTO. ART. 148 DO CTN. POSSIBILIDADE.**

**1. A forma de apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento do IPTU e do ITBI são diversas, não sendo possível vincular os valores, que em regra serão diferentes.**

**2. É possível, mediante processo administrativo, arbitrar a base de cálculo desde que presentes os pressupostos autorizativos do artigo 148 do CTN, como ocorreu na espécie.**

**3. Agravo regimental não provido." (AgRg no AREsp 1226872/SP - Relator: Ministro CASTRO MEIRA - Data do Julgamento: 27/03/2012);**

**TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO PELO FISCO.**

**1. Constituindo o valor venal do bem transmitido a base de cálculo do ITBI, caso a importância declarada pelo contribuinte se mostre nitidamente inferior ao valor de mercado, pode o Fisco arbitrar a base de cálculo do referido imposto, desde que atendida a determinação do art. 148, do CTN.**

**2. Recurso parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (REsp 261166/SP - Relator: Ministro JOSÉ DELGADO - Data do Julgamento: 12/09/2000).**



**15 -** Portanto, e considerando que o valor arbitrado pelo Fisco Municipal **não foi impugnado** por meio de **avaliação contraditória**, sem razão a Empresa recorrente.

**16 -** Quanto a possibilidade de aplicação de **multa punitiva** em situações desta natureza, convém esclarecer, conforme registrado na Ata de Julgamento deste Recurso, que o **Departamento de Fiscalização**, no exercício de suas atribuições de buscar eventuais **diferenças** de valor de **ITBI**, tem adotado **dois procedimentos distintos**:

a) O **primeiro procedimento**, alicerçado nos termos do referido **artigo 148 do CTN**, e, também, nos termos do **§ 9º do artigo 7º da Lei Municipal do 859/1989**, e Decreto que a regulamentou, de **arbitrar** da **base de cálculo** do **ITBI**, quando constata que o contribuinte **apontou** como sendo o **valor de aquisição** de um **imóvel**, um **valor** que se mostre **nitidamente inferior** ao seu **valor venal**;

b) O **segundo procedimento**, quando constata que o contribuinte **apontou como sendo o valor de aquisição** de um **imóvel**, um **valor** constante de um **Contrato Particular** de Compra e Venda **sem atualizar monetariamente** esse **valor** quando do **pagamento** do **ITBI**;

c) Em **ambos os casos**, e não poderia ser diferente, o Fisco Municipal **apura** a **diferença** por meio do devido processo legal, no qual assegura ao contribuinte a oportunidade de impugnação (contraditório e ampla defesa), visto que, nesses casos, **cabe ao contribuinte impugnar**, fundamentadamente, o **valor** do **arbitramento** ou o **valor** da **atualização monetária** da **aquisição**;

d) No **primeiro procedimento**, o Fisco Municipal aplica uma **multa punitiva** de **200%** (duzentos por cento), prevista no **artigo 20** da **Lei Municipal nº 859/1989**, sobre o **valor** da **diferença** apurada no **arbitramento**, e exige **juros de mora**, contados da data do recolhimento a menor do valor do ITBI;

e) No **segundo procedimento**, o Fisco Municipal aplica uma **multa punitiva** de **30%** (trinta por cento), prevista **artigo 69, h**, do **Código Tributário Municipal**, sobre o **valor** da **diferença** entre o **valor original** do negócio jurídico e o **valor com atualização monetária** do negócio jurídico quando do pagamento a menor do ITBI, e exige **juros de mora** sobre essa **diferença**, contados da data do recolhimento a menor do valor do ITBI;

f) Esse **segundo procedimento** é adotado, presume-se, porque o Fisco Municipal, **ao atualizar o valor da aquisição**, conclui que está em **sintonia** com o **valor de mercado**;

g) Por sua vez, **este Conselho de contribuintes já se posicionou sobre esses dois procedimentos do Fisco Municipal**;

h) Quanto ao **primeiro procedimento**, este Conselho de Contribuintes, pelas razões expostas naquela oportunidade, **e que serão apontadas a seguir**, por maioria, deu **parcial provimento** ao **Recurso**, para **manter o arbitramento**; para **anular a multa punitiva de 200%** (duzentos por cento) sobre o **valor da diferença** apurada no **arbitramento**; e para **afastar a incidência de juros de mora**;

i) Quanto ao **segundo procedimento**, este Conselho de Contribuintes, pelas razões expostas naquela oportunidade, **e que serão apontadas a seguir**, por unanimidade, **negou provimento** ao **Recurso**, para **manter a diferença** apurada com base no **valor original** do **negócio jurídico atualizado monetariamente**, pois, como se sabe, a **correção monetária** visa a manter atualizado no tempo o valor real da obrigação, mediante a alteração de sua expressão nominal, ou seja, simplesmente resgata o poder aquisitivo original da moeda, e, portanto, deve ser concedido independentemente de pedido expresso, tanto em favor do Município, em relação ao valor dos tributos de sua competência, quanto em favor do contribuinte, nos casos de restituição de valor relativo a tributo indevido ou maior do que o devido; para **manter a multa punitiva de 30%** (trinta por cento) sobre o **valor da diferença** entre o **valor original** do **negócio jurídico** e o **valor com atualização monetária do negócio jurídico** quando do **pagamento a menor** do ITBI; e para **manter os juros de mora**.

**17 -** Acontece que, **no presente caso** temos um **misto** dos referidos **dois procedimentos** de **apuração de diferença de valor de ITBI**, pois o Fisco Municipal, ao constatar que o imóvel **foi adquirido**, atente-se, em **24/10/2006**, por meio de **Contrato Particular**, e constatar que o imposto **foi pago** em **07/07/2013**, ou seja, **quase sete anos depois da aquisição**, todavia, que o **valor declarado** como sendo o **valor de aquisição**, foi **o mesmo** constante do **Contrato Particular**, sem qualquer atualização monetária, ao **invés de atualizar monetariamente o valor da aquisição e apurar o valor da diferença**, como fez em outros casos onde idêntico fato ocorreu, **resolveu**, provavelmente por concluir que o **valor da aquisição**, mesmo com atualização monetária, **não estava** em sintonia com o valor de mercado, **arbitrar o valor do imóvel** na ocasião, **aplicar uma multa punitiva de 200%** (duzentos por cento) sobre o **valor da diferença** apurada no arbitramento (nos outros casos essa multa foi de 30% sobre o valor da diferença entre o valor original do negócio jurídico e o valor com atualização monetária do negócio jurídico quando do pagamento a menor do ITBI), e **exigir**, como em ambos os casos, **juros de mora**, contados da data do recolhimento a menor do valor do ITBI.

**18 -** A propósito de este Conselho de Contribuintes, em julgamentos anteriores, ter **anulado**, no referido **primeiro procedimento** de busca de **diferença** de valor de **ITBI** pelo Fisco Municipal, a **multa punitiva de 200%** (duzentos por cento) sobre o **valor da diferença** apurada no **arbitramento**, essa decisão se deu com base nos termos do **§ 2º do artigo 10 do Código Tributário Municipal**, de onde se extrai que "**... As medidas repressivas só serão tomadas contra os contribuintes infratores que, dolosamente ou por descaso, lesarem ou tentarem lesar o Fisco.**" (sem grifos no original).

**19 -** A justificar sua decisão na ocasião, este Conselho de Contribuintes, depois de registrar que se o ordenamento legal municipal condiciona a aplicação de uma **multa punitiva**, a constatação de uma **conduta dolosa**, ou de **descaso**, por parte do contribuinte, no sentido de lesar ou tentar lesar o Fisco, ou de **omissão** ou **inexatidão fraudulenta** de elementos que possam influir no cálculo do tributo, fez a seguinte pergunta: qual foi a conduta dolosa ou omissão dolosa do contribuinte, no sentido de lesar ou tentar lesar o Fisco Municipal? Mentiu quanto ao correto valor do negócio jurídico que firmou? Quem disse isso? Onde está a prova disso? Não há prova disso! Há, simplesmente, uma presunção de que isso ocorreu!

**20 -** Concluiu também na ocasião, que **se a conduta dolosa**, ou o **descaso**, por parte do contribuinte, no sentido de lesar ou tentar lesar o Fisco, ou de **omissão** ou **inexatidão fraudulenta** de elementos que possam influir no cálculo do tributo, **foi** a de **apontar** como sendo a **base de cálculo** do **ITBI**, o **valor contemporâneo** que **constou** do **documento oficial** de **aquisição** do **imóvel**, como sendo o **valor do negócio jurídico**, isso não é cometer uma **infração tributária**, mas sim, **interpretar** os termos do caput do **artigo 7º** da **Lei Municipal nº 859/1989**, que dispõe que a **base de cálculo** do **ITBI** é o **valor** do **negócio do jurídico** ou **valor** utilizado para **lançamento do IPTU**, constante da Planta de Valores, **o que for maior**, todavia, que **não tem** o **condão** de **impedir** um **arbitramento** da **base de cálculo** do **ITBI** conforme fundamentadamente esclarecido no **item 13** deste **acórdão**.

**21 -** Ou seja, concluiu este Conselho de Contribuintes na ocasião, considerando que **o tributo foi pago**, e o que se buscava era uma **diferença**, que o Fisco **não pode**, simplesmente, **presumir** a existência de artifício doloso, **presumir** intuito de fraude, ou **presumir** intenção de obter vantagem ilícita em detrimento da Fazenda Pública, e **diante da falta de elementos concretos nos autos**, dando conta da existência, por parte do contribuinte, de artifício doloso, ou de intuito de fraude, ou de intenção de obter vantagem ilícita em detrimento da Fazenda Pública, foi deliberado no sentido de **anular** a **multa punitiva** aplicada.

**22 -** Naqueles julgamentos anteriores, relacionados ao **primeiro procedimento** de busca de diferença de valor de ITBI pelo Fisco Municipal, **onde a base de cálculo do tributo foi arbitrada**, este Conselho de Contribuintes, diante da conclusão de que o Fisco Municipal **não podia penalizar** o contribuinte com **multa punitiva**, também **afastou**, por coerência com aquelas premissas, os **juros moratórios**, inclusive porque a **diferença** apontada **nasceu** com a **apuração**, e embora relacionada a mesma obrigação, trata-se de um **novo crédito**, que está sendo lançado agora, e se está sendo lançado agora, o contribuinte, que não tinha conhecimento da sua existência, não está em mora, pois um crédito tributário não pode nascer com encargo.

23 - Quanto a **multa punitiva** de **30%** (trinta por cento) sobre o **valor** da **diferença** entre o **valor original** e o **valor com atualização monetária** do **negócio jurídico** quando do pagamento a menor do ITBI, e quanto aos **juros moratórios** incidentes sobre essa **diferença**, discutidos nos **Recursos** relacionados ao **segundo procedimento** de busca de diferença de valor de ITBI, **em que o Fisco se limita a atualizar monetariamente a base de cálculo**, este Conselho de Contribuintes **manteve tais exigências**, visto que **se** o contribuinte **realizou** um **negócio jurídico** em **exercícios anteriores**, e **deixou** para **liquidar** a sua **obrigação** tributária **anos depois**, por **evidente** que **o valor declarado** como sendo o do **negócio jurídico** na ocasião, que é a **base de cálculo** sobre a qual é apurado o valor do ITBI, **deveria ter sido atualizado monetariamente**, e como não foi, **além do pagamento da diferença de valor de ITBI**, calculado sobre a diferença entre o valor não atualizado e o valor atualizado, **também deveria pagar a multa punitiva** fixada, bem como, **por estar em mora** em relação a essa **diferença**, que sabia existir, pois ninguém é ingênuo em relação ao óbvio, os **juros de mora**.

24 - O **caso em questão**, como foi dito, é um pouco **diferente**, pois, embora **não seja aceitável**, por óbvias razões, que o **valor** utilizado em **24/10/2006** para **aquisição** de um **imóvel**, e que na ocasião, caso tivesse sido formalizada a aquisição junto ao Ofício de Imóveis, seria o **valor** utilizado como **base de cálculo** para **pagamento** do **ITBI**, **seja utilizado** em **07/07/2013**, ou seja, quase **07** (sete) **anos depois**, sem correção monetária, como **base de cálculo** para **pagamento** do **ITBI** incidente sobre essa **aquisição**, que, finalmente, foi formalizada, **caracterizando a prática** de uma **conduta dolosa** por parte do contribuinte, no sentido de **deixar de recolher parte do tributo devido**, e **justificando a aplicação** de uma **multa punitiva**, mas **não** de **200%** (duzentos por cento), pois neste caso o Fisco **optou** pelo **arbitramento**, e no **arbitramento** a **multa punitiva** nesse patamar somente pode ser aplicada, segundo este Conselho de Contribuintes, quando, documentalmente, chega ao conhecimento do Fisco Municipal que o contribuinte, de forma dolosa e fraudulenta, declara como sendo o valor do negócio jurídico um valor menor do que o declarado, ou seja, quando mente com o propósito de deixar de recolher parte do tributo, o que é **diferente** de **declarar**, como ocorreu, um valor **não contemporâneo**, ou seja, um valor que **foi** o do negócio jurídico, mas que **não foi** atualizado monetariamente, mas que não o libera de uma penalidade.

25 - Portanto, **constatada** a **prática** de uma **infração tributária** no **presente caso**, e considerando o posicionamento da Autoridade de Primeira Instância foi um **misto** de **dois procedimentos** de **apuração** de **diferença** de **valor** de **ITBI**, entendo que a Decisão deste Conselho de Contribuintes deve compatibilizar seus posicionamentos anteriores ao presente caso concreto, razão pela qual **voto** no sentido de dar **parcial provimento** ao **Recurso**, para **manter** o **arbitramento** efetuado e o **valor** da **diferença** encontrada, visto que **não impugnado** por meio de **avaliação contraditória**; para **afastar** os **juros de mora** que estão sendo exigidos, incidentes sobre essa diferença, por se tratar de um **novos crédito**, lançado somente agora, em razão do arbitramento, e que não pode nascer com encargo; e para **substituir** a **multa punitiva** de **200%** (duzentos por cento), pela **multa punitiva** de **30%** (trinta por cento), prevista no **artigo 69, alínea "h"**, do **Código Tributário Municipal**, atente-se, **incidente** exclusivamente sobre o **valor**, a ser apurado pelo Fisco Municipal, da **diferença** entre o **valor original** do **negócio jurídico** e o **valor atualizado** do **negócio jurídico** até a **data** do **pagamento a menor** do **ITBI**, pois **essa**, embora sem resultado prático diante do arbitramento, **foi a infração cometida** pelo contribuinte, ora Recorrente.

**26 -** Concluindo, não seria supérfluo registrar quanto a infração cometida no presente caso, que se o contribuinte, ora Recorrente, quando do pagamento do ITBI em questão, tivesse atualizado o valor do negócio jurídico, o Fisco Municipal, embora legalmente autorizado a instaurar um Procedimento Fiscal em busca de uma diferença, e arbitrar o valor dessa diferença, conforme fundamentadamente esclarecido no item 13 deste acórdão, não estaria autorizado, pelas apontadas razões, a aplicar uma penalidade de multa e, tampouco, de exigir juros de mora sobre essa diferença.

**É o voto.**

### **DECISÃO**

Nos termos do voto do Relator, o Conselho de Contribuintes do Município de Balneário Camboriú decidiu, por unanimidade de votos, conhecer e dar provimento parcial do Recurso interposto.

Além do Conselheiro Relator, participaram do julgamento, realizado no dia 29 de maio de 2018 e presidido pelo Conselheiro Alexandre Duwe, que não precisou votar, o Conselheiro Manoel Olindino Domingos, o Conselheiro Fabio Machado Colla, o Conselheiro Glauco Marcelo de Moraes, a Conselheira Paula Danielle Sumita Barbieri, e a Conselheira Lana Caroline Barbieri Giacomozzi.

Balneário Camboriú, 30 de maio de 2019.

**Roberto Carlos Castilho**  
**RELATOR**

**Alexandre Duwe**  
**Presidente**