

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.319/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000003815-17
Impugnação: 40.010129588-16
Impugnante: Espólio de Fúlvio Marcos de Landa Júnior
CPF: 003.588.786-91
Proc. S. Passivo: Maria Terezinha de Carvalho Rocha/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

ITCD – DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO – USUFRUTO - EXTINÇÃO. Constatada a falta de recolhimento do imposto incidente sobre a extinção de usufruto sobre imóvel objeto de doação com reserva deste direito. **Infração devidamente caracterizada nos autos, contudo a base de cálculo do imposto exigido deve ser adequada ao montante equivalente a 1/3 (um terço) do valor do imóvel, nos termos do disposto no art. 4º, § 1º, inc. III da Lei nº 12.426/96.**
CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA – ITCD. Na vigência da Lei nº 12.426/96, estava o ITCD sujeito ao lançamento misto ou por declaração, encontrando-se o contribuinte obrigado a apresentar as informações necessárias ao lançamento do imposto, hipótese em que a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que apresentadas, salvo se por outro meio o Fisco tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador, sem o que não poderia efetuar o lançamento. Lançamento parcialmente procedente. **Decisão por maioria de votos.**

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ITCD incidente sobre a extinção de usufruto de bem imóvel, em razão do falecimento da usufrutuária ocorrido em 14/10/00, pelo que se exige o imposto e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 22, inc. II da Lei nº 14.941/03.

O processo encontra-se devidamente instruído, dentre outros documentos, com os Autos de Infração – AI (fls. 02/03 e 142/143); Planilhas de Avaliação dos Bens (fls. 04/06) e Demonstrativa dos Cálculos do Imposto (fls.07), bem como o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 11).

Inconformados, o Autuado e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 21/45 e 72/107, respectivamente, em razão das quais a Fiscalização altera a sujeição passiva constante do Auto de Infração, mediante a exclusão do Coobrigado (inventariante) e retificação da identificação do Autuado. Procedidas as alterações, o Autuado é novamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intimado e adita a Impugnação anterior (fls. 151/175), oportunidade em que, na prática, reitera as razões de defesa originalmente apresentadas.

Esclarece que o imóvel objeto das exigências, denominado “Edifício Delanda”, fora anteriormente doado com reserva de usufruto, dando-se a extinção deste com o falecimento da usufrutuária, ocorrido em 14/10/00.

Assim, argumenta que o fato gerador do imposto ora exigido ocorreu naquela data, a partir da qual já poderia o Fisco ter efetuado regularmente o lançamento. No entanto, somente foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 28/12/10, logo, quando o direito da Fazenda Pública Estadual (FPE) de exigir o pagamento do imposto já se encontrava decaído, nos termos do art. 173 do CTN, segundo o qual o prazo decadencial de 5 (cinco) anos de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, de modo que este prazo já se encontrava esgotado desde 01/01/06, por força da decadência.

Reforçando a sua tese, ressalta que a extinção do usufruto se deu na vigência da Lei nº 12.426/96, motivo pelo qual esta é a lei que deve ser aplicada ao presente lançamento, e não a que atualmente disciplina o imposto. Cita o art. 12 da mencionada lei, assim como o art. 4º do Regulamento do ITCMD então vigente, com base nos quais sustenta que à época da ocorrência do fato gerador a apresentação da declaração de bens ao Fisco era mera faculdade do contribuinte, que apenas o fazia quando se interessasse em antecipar o pagamento do imposto, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, entende incabível a tese fiscal de que a contagem do prazo decadencial somente se inicia no momento em que o Fisco toma ciência da ocorrência do fato gerador, mediante a declaração de bens, uma vez que a apresentação desta somente se tornou obrigatória a partir da vigência da atual Lei nº 14.941/03, logo, posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Cita decisões judiciais e do próprio CC/MG sobre o assunto, concluindo ainda que a Lei nº 14.941/03 refere-se tão somente a *causa mortis*, nada dizendo a respeito de extinção de usufruto.

No que diz respeito à avaliação do imóvel procedida pelo Fisco, aduz que não foram respeitados o contraditório e a ampla defesa, tendo em vista que o procurador que tomou ciência da respectiva planilha não detinha poderes para tanto, de modo que, não tendo sido devidamente intimado da avaliação, tal circunstância constitui vício formal que torna nulo o ato administrativo.

Não obstante, considera que, assim como os aspectos material e temporal da hipótese de incidência do imposto, a base de cálculo (valor da avaliação do imóvel) também deve se reportar à data de ocorrência do fato gerador. Então, se este ocorreu no ano de 2000, é inadmissível que seja adotado como base de cálculo um valor atribuído ao imóvel em 2010, principalmente se considerado o caso concreto, em que o mesmo sofreu notória supervalorização, seja em razão da recente reforma por que passou para abrigar estabelecimento comercial pertencente a uma rede de magazine de grande porte, seja do próprio crescimento do mercado imobiliário verificado em todo o território nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste contexto, considera astronômico o valor atribuído ao imóvel pelo Fisco, eis que muitas vezes superior àquele pelo qual fora alienado em 2006, e muito mais ainda em relação ao valor de mercado à época da ocorrência do fato gerador, que, defende, é o que deveria ser adotado como base de cálculo. Para corroborar tais afirmativas, junta fotografias do prédio após a reforma, bem como cópia do contrato de compromisso de compra e venda referente à mencionada alienação.

Ainda contestando a avaliação, aduz que na maioria das vezes o Fisco acata os valores das guias de IPTU quando apresentadas pelo contribuinte, sugerindo assim ao Fisco que officie a Prefeitura Municipal de Juiz de Fora para apresentar tal documento relativo ao exercício de 2000, uma vez que, dado o tempo transcorrido, já não o possui. Alternativamente a tal providência, requer a realização de perícia técnica para avaliação do imóvel, com o objetivo de se apurar o seu valor à época do fato gerador, apresentando, para tanto, quesitos destinados a avaliar as benfeitorias realizadas, assim como dos fatores de valorização do mercado imobiliário, valores estes que, segundo o seu entendimento, devem ser excluídos daquele atribuído pelo Fisco, para o fim de se fixar a base de cálculo.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 123/134, contrapondo-se às razões de defesa, sob os argumentos a seguir.

Em preliminar, contesta o alegado cerceamento ao direito de ampla defesa e ao contraditório, uma vez que a intimação da planilha de avaliação foi regularmente feita a detentor de procuração específica outorgada pelo Autuado, conferindo-lhe amplos poderes exatamente para representá-lo perante a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, podendo “assinar e requerer o que for preciso, juntar e retirar documentos, apresentar provas, protocolar e retirar Guias de Lançamento do ITCD (...) e tudo mais praticar para o fiel desempenho deste mandato”, de modo que não há de se falar em anulação da avaliação ou da autuação por vício formal de intimação.

No mérito, alega que o Contribuinte se equivoca quanto ao entendimento de que a apresentação da declaração era facultativa, uma vez que o Regulamento do ITCD então vigente estabelecia a sua obrigatoriedade, afirmando assim que a FPE de fato só tomou conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto em outubro de 2010, quando a declaração de bens foi apresentada, portanto o marco inicial da contagem seria o dia 01/01/11, pelo que não ocorreu a alegada decadência.

Quanto à avaliação do imóvel, alega que contratos particulares não levados a registro produzem efeitos apenas entre as partes, logo, aquele apresentado pelo Contribuinte relativamente à alienação do imóvel não pode ser oposto à FPE, até porque, ressalta, o imóvel ainda se encontra registrado em nome do Autuado e seus proprietários em condomínio. E mais, que ao avaliar o bem o Fisco levou em consideração a área do mesmo registrada no cadastro do IPTU, bem como a sua localização, pouco importando a aparência do imóvel para o fim de sua avaliação. Reconhece que efetivamente ocorreu a alegada valorização imobiliária, mas quem deu causa à realização da avaliação somente em 2010 foi o próprio contribuinte ao postergar a comunicação do fato à FPE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz ainda, a título de informação, que, tal como o Autuado, os demais proprietários em condomínio do imóvel foram devidamente intimados, sendo que todos eles pagaram o imposto exigido espontaneamente, daí se podendo concluir que concordaram com a avaliação do Fisco, que está correta.

Assim, pede a procedência do lançamento.

DECISÃO

Das Preliminares

Trata-se da exigência de ITCD sobre a extinção de usufruto, em razão do falecimento da usufrutuária ocorrido no exercício de 2000.

Como se depreende do relatório supra, o Contribuinte pede, em preliminar, a nulidade do lançamento, seja por entender já decaído o direito do Fisco de exigir o imposto, seja sob a alegação de cerceamento ao direito de defesa e do contraditório. Pede ainda a realização de perícia, se for o caso.

Quanto à decadência, além de ser o ponto central da tese de defesa, trata-se de matéria de mérito, razão pela qual será analisada como tal.

Da arguição de nulidade do Auto de Infração

Apesar de reconhecer que de fato outorgou poderes ao Sr. Rafael Augusto da Silva (Oficial de Registros Públicos e Tabelião de Notas) para representá-lo junto à SEF/MG, “visando retirada de guias de ITCD e obtenção de Certidões Negativas”, o Impugnante afirma que na procuração inexistente qualquer poder “que o torne legitimado a receber intimações, notificações, ou tomar ciência de avaliações”. Assim, o lançamento seria nulo, por vício formal, uma vez que a ciência da avaliação foi dada ao referido procurador, e não ao próprio Autuado.

Não lhe assiste razão, no entanto.

Com efeito, uma simples passada de olhos na procuração de fls. 120 é o bastante para se concluir que os poderes outorgados ao mencionado procurador são os mais amplos possíveis, especialmente em relação ao cumprimento das obrigações relativas ao ITCD.

Neste sentido, confira-se o teor do documento: “o outorgante confere ao outorgado poderes especiais para representá-lo perante a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, podendo, para tanto, assinar e requerer o que for preciso, juntar e retirar documentos, apresentar provas, protocolar e retirar Guias do Lançamento do Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação – ITCD – pagar impostos e taxas, requerer Certidões Negativas e tudo mais praticar para o fiel desempenho deste mandato”.

Ora, se o procurador podia, dentre outros, “assinar e requerer o que for preciso”, “apresentar provas”, “retirar Guias do Lançamento do ITCD”, “pagar impostos”, “e tudo mais praticar para o fiel desempenho deste mandato”, é óbvio que estava autorizado a tomar ciência não só da avaliação do imóvel, mas de todo o andamento e atos processuais e procedimentais relativos à exigência do ITCD. Portanto,

descabida a alegação do Autuado de que não teria sido regularmente cientificado da avaliação.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento, eis que foi regularmente intimado da avaliação, podendo, naquela oportunidade, ter exercido seu direito de defesa e ao contraditório, ora reclamados.

Do pedido de perícia

Da análise dos quesitos apresentados pelo Contribuinte em seu pedido de perícia, verifica-se que o objetivo desta seria subsidiar uma melhor avaliação do imóvel, visando aferir-se o seu valor à época do fato gerador.

Entretanto, por razões também óbvias, após decorridos 10 (dez) anos, é praticamente impossível a realização de uma perícia com tal objetivo, até porque tanto a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador quanto a atual prevêm expressamente que, não sendo homologados os valores declarados pelo contribuinte, cabe à autoridade fazendária proceder à avaliação do bem e cientificá-lo, para, querendo, requerer avaliação contraditória em 10 (dez) dias, sob pena de preclusão (cf. art. 4º da Lei 12.426/96 c/c o art. 14 do RITCD/97, e art. 4º da Lei 14.941/03 c/c o art. 15 e ss. do RITCD/05).

Ademais, segundo o disposto no art. 142, § 1º, inc. II, “b” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários (RPTA), aprovado pelo Decreto 44.747/08, quando impraticável a realização da perícia requerida, deve o pedido ser indeferido. Confira-se:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) (...)

b) de realização impraticável.

Isto posto, e considerando ainda que a avaliação efetuada pelo Fisco atendeu aos requisitos da legislação, inclusive no que respeita à regular cientificação do Contribuinte, indefere-se o pedido de perícia.

Do Mérito

Como já relatado, o Impugnante alega que o lançamento deve ser cancelado, uma vez que, quando recebida a intimação do Auto de Infração, o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o imposto já havia decaído, uma vez que transcorridos mais de 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia o lançamento ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inc. I do CTN.

Saliente-se que, em se tratando de exigência do imposto incidente sobre a extinção de usufruto, e tendo o falecimento da usufrutuária ocorrido em 14/10/00,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realmente assiste razão ao Impugnante ao afirmar que esta é a data de ocorrência do fato gerador, pelo que o presente lançamento deve se reportar à Lei nº 12.426/96, então vigente.

Quanto a isso, trata-se de matéria incontroversa nos autos, tanto assim que, segundo o próprio relatório do Auto de Infração, o imposto é exigido com base no art. 1º, inciso VI da referida lei, cuja redação é a seguinte:

Art. 1º - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incidirá:

(...)

VI - na instituição ou extinção de usufruto não oneroso.

Não obstante, o mesmo não se pode dizer em relação à alegada decadência.

Defende o Impugnante que o prazo de que dispunha o Fisco para efetuar o lançamento já se encontrava expirado desde 01/01/06 – cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, aquele da ocorrência do fato gerador* –, motivo pelo qual já não poderia mais fazê-lo em 28/12/10, data em que efetivada a intimação do Auto de Infração, em razão da decadência.

Por seu turno, a Fiscalização sustenta que no caso concreto não há de se falar em decadência, uma vez que, não obstante o fato gerador do imposto realmente tenha ocorrido no exercício de 2000, o Fisco somente tomou conhecimento do mesmo com a declaração de bens apresentada em outubro de 2010, sendo que somente após o cumprimento dessa obrigação pelo Contribuinte é que poderia efetuar o lançamento. Assim, conforme a mesma regra do CTN, a contagem do prazo decadencial nem sequer havia começado, eis que o termo inicial do mesmo somente se daria em 01/01/11.

Como se vê, o ponto central da controvérsia cinge-se ao termo inicial da contagem do prazo decadencial de que trata o art. 173, inc. I do CTN, sendo certo que, por previsão expressa desse dispositivo, referida contagem inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia o lançamento ser efetuado.

Portanto, para o deslinde da questão, necessário saber a partir de quando poderia o Fisco exercer o seu direito-dever de lançar o imposto, isto é, se tão logo ocorrido o fato gerador, tal como sustenta o Impugnante, ou se somente após o mesmo ser informado à autoridade fazendária pelo Contribuinte, mediante a apresentação da declaração de bens, tese na qual se fundamenta a ação fiscal.

Para tanto, cumpre inicialmente registrar que, a despeito das críticas da doutrina acerca da classificação do lançamento tributário em espécies ou modalidades, esta foi a opção adotada pelo legislador do CTN, fazendo-o segundo o critério do grau de participação ou colaboração dos particulares (sujeitos passivos da obrigação tributária) na atividade de apuração e formalização do crédito tributário, visando à sua certeza e liquidez.

Assim é que, conforme o mencionado critério legal, o lançamento classifica-se em: *a*) direto ou de ofício (art. 149), em que o sujeito passivo não tem qualquer

participação ou colaboração, cabendo exclusivamente ao Fisco identificar (e provar) a ocorrência do fato gerador, realizando todos os atos e procedimentos necessários à apuração e cobrança do tributo devido; *b*) misto ou por declaração (art. 147), no qual incumbe ao sujeito passivo prestar informações (declarar ao Fisco) acerca da matéria de fato, indispensáveis à quantificação do tributo e efetivação do lançamento, após o que intima o sujeito passivo para efetuar o pagamento respectivo ou, querendo, impugnar; e *c*) por homologação (art. 150), cabendo ao sujeito passivo, e exclusivamente a este, posto que sem o prévio exame da autoridade fazendária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e efetuar o seu pagamento (neste caso, a participação do Fisco se dá *a posteriori*, homologando ou não tais atividades do sujeito passivo, na medida em que concorde com as mesmas ou apure e aponte incorreções ou omissões, hipótese em que fará, supletivamente, o lançamento de ofício).

Quanto à decadência, ressalvada a hipótese de lançamento por homologação (em que, regra geral, a contagem do prazo decadencial se inicia na data de ocorrência do fato gerador, a teor do disposto no § 4º do art. 150 do CTN), o prazo quinquenal de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o mesmo poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I).

Vale dizer, nos casos de lançamento direto ou de ofício, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador; e em se tratando de lançamento misto ou por declaração, do exercício seguinte àquele em que o Fisco tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador, o que se dá, via de regra, mediante a prestação de informações pelo sujeito passivo.

A partir desta premissa, cabe então verificar, à luz da lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, a que espécie ou modalidade de lançamento estava sujeito o ITCD. Noutras palavras, há de se verificar se, no caso concreto, o lançamento dependia ou não da declaração do sujeito passivo.

Como já mencionado, o Impugnante entende que não, citando o art. 12 da Lei nº 12.426/96, daí concluindo que a apresentação da declaração era facultativa, e não obrigatória, como defende o Fisco. Confira-se, então, a redação do referido dispositivo:

Art. 12 Independente da distribuição de processo judicial de inventário ou de arrolamento de bens, o contribuinte, apresentando declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária, poderá efetuar pagamento do ITCD na forma e no prazo estabelecidos. (grifou-se)

Ora, uma simples leitura do texto legal revela que o dispositivo se refere a processo de inventário ou de arrolamento de bens, daí se extraíndo que a regra se aplica às hipóteses de incidência decorrentes de sucessão legítima ou testamentária (“ITCD *causa mortis*”), o que não é o caso dos autos, ainda que a extinção do usufruto tenha se dado com o falecimento da usufrutuária.

É que, na espécie, o falecimento é mero marco temporal da hipótese de incidência do imposto ora exigido, que, repita-se, tem como aspecto material a extinção do usufruto anteriormente reservado aos doadores do imóvel, conforme a certidão de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

doação com reserva de usufruto de fls. 60 e 113 (sendo o Autuado o espólio de um dos donatários, falecido após a ocorrência do fato gerador). Não há de se confundir, pois, o aspecto temporal (data de falecimento da usufrutuária) do ITCD ora exigido com o aspecto material daquelas outras hipóteses de incidência do “ITCD *causa mortis*” (decorrentes de sucessão).

Logo, tratando-se de lançamento de ITCD incidente sobre a extinção de usufruto vinculado a uma doação, deve ele se reportar às regras relativas a doação, observada a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, sendo certo que, diferentemente do entendimento do Impugnante, a legislação aplicável ao presente caso estabelecia a obrigatoriedade da apresentação da declaração de bens. É o que se extrai do disposto no art. 4º da Lei nº 12.426/96, c/c os arts. 5º e 8º do Regulamento do ITCD/97, aprovado pelo Decreto nº 38.369/97, *verbis*:

LEI Nº 12.426/96:

Art. 4º - A base de cálculo do imposto será o valor dos bens, declarado pelo contribuinte e homologado pela administração fazendária ou apurado mediante avaliação efetuada pela Fazenda Estadual, expressa em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFIR.

RITCD/97, APROVADO PELO DECRETO Nº 38.369/97:

Art. 8º - Na instituição ou extinção de usufruto não oneroso, o usufrutuário ou o nu-proprietário apresentará a declaração do bem, com o respectivo valor, calculará o ITCD e efetuará o pagamento, na forma e prazo fixados na legislação vigente.

Assim, restando clara a obrigatoriedade da declaração do sujeito passivo, pelo menos na vigência da Lei nº 12.426/96, estava o ITCD sujeito ao lançamento misto ou por declaração, de modo que, não tendo o Fisco tomado conhecimento da ocorrência do fato gerador por outro meio, somente após receber as informações necessárias à determinação e identificação da matéria tributável, da sujeição passiva e do *quantum debeatur*, é que poderia efetuar o lançamento.

E nem se diga que, por se tratar de transmissão de direito relativo a bem imóvel, e como tal sujeita a registro público, O Fisco poderia (ou deveria) ter tomado conhecimento dos fatos envolvendo a extinção do usufruto independentemente de qualquer comunicação do contribuinte. É que, no caso dos autos, há a informação da Fiscalização, *não contestada pelo Impugnante*, no sentido de que, mesmo após a alienação do imóvel ocorrida em 2006, a sua propriedade continua registrada em nome dos herdeiros, dentre os quais o Autuado, sem nenhuma menção à extinção do usufruto ocorrida em 2000.

Ora, se nenhuma dessas transmissões de propriedade foram levadas a registro público, obviamente que por este meio não poderia o Fisco ter tomado conhecimento dos fatos, e, por via de consequência, efetuado o lançamento.

Logo, assiste razão à Fiscalização em sustentar que, no caso concreto, quando da lavratura e intimação do Auto de Infração o prazo decadencial não havia nem sequer se iniciado, eis que o termo inicial de sua contagem somente viria a ocorrer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em 01/01/11, isto porque as informações necessárias ao lançamento, repita-se, foram apresentadas somente em outubro de 2010, sendo certo que não há nos autos qualquer alegação, indício ou prova de que o Fisco tivesse tomado conhecimento dos fatos por outros meios que não a declaração de bens.

Tal entendimento, aliás, é corroborado não só pela Superintendência de Tributação da Subsecretaria da Receita Estadual (SUTRI/SRE), como pelo próprio Judiciário, como se pode ver das ementas da Consulta de Contribuintes e dos julgados abaixo, cabendo registrar que, para o Egrégio TJ/MG, o entendimento é válido inclusive nas hipóteses de “ITCD *causa mortis*”:

CONSULTA 030/2007 (MG DE 08/02/07):

ITCD – DECADÊNCIA – O TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO EM QUE A FAZENDA PÚBLICA PODERÁ CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE AO ITCD É DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO COM BASE NAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO.

DECISÕES DO TJ/MG:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSO DE INVENTÁRIO. LANÇAMENTO DO ITCD. TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO. **NA TRANSMISSÃO 'CAUSA MORTIS', POR MEIO DO INVENTÁRIO DOS BENS DO FALECIDO, O TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO DE EXTINÇÃO DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR O CRÉDITO DE ITCD É O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SUBSEQÜENTE ÀQUELE EM QUE SE VERIFICA A POSSIBILIDADE DE CONHECER OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS AO LANÇAMENTO.** NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO. (RELATOR DESEMBARGADOR ALMEIDA MELO, PROCESSO Nº 1.0024.02.625332-8/002(1), DATA DA PUBLICAÇÃO 26/06/2008).(GRIFOU-SE).

EMENTA: ITCD - DECADÊNCIA - MOMENTO DA APURAÇÃO - PROCESSO DE INVENTÁRIO - HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. A APURAÇÃO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS SOMENTE PODE SER REALIZADA COM O TRÂMITE DO INVENTÁRIO, QUANDO SERÃO DETERMINADOS E AVALIADOS OS BENS QUE REALMENTE PERTENCEM AO ESPÓLIO, IDENTIFICADOS OS HERDEIROS OU LEGATÁRIOS QUE SERÃO SUJEITOS PASSIVOS DO IMPOSTO, ENFIM, COLACIONADOS OS DADOS NECESSÁRIOS PARA O LANÇAMENTO A SER REALIZADO PELO FISCO. **ASSIM, O PRAZO DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O ITCD NÃO É CONTADO DA MORTE DOS AUTORES DA HERANÇA, MAS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE SE VERIFICA OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS AO LANÇAMENTO.** (RELATOR DESEMBARGADOR EDILSON FERNANDES, PROCESSO Nº 1.0479.07.131045-8/001(1), DATA DA PUBLICAÇÃO 10/02/2009). (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA:AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONFORME O DISPOSTO PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 173, INC. I, O TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL É O 1. DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE PODERIA TER SIDO EFETUADO. **NO CASO DO ITCD, O EXERCÍCIO FINANCEIRO DE REFERENCIA É AQUELE EM QUE O FISCO ESTADUAL TOMOU CONHECIMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO, SEJA PELA DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE OU PELO ACESSO ÀS INFORMAÇÕES CONTIDAS EM PROCESSO JUDICIAL DE SUCESSÃO** (ART. 31 C/C ART. 41 DO DECRETO ESTADUAL N. 43.981/2005). (RELATOR DESEMBARGADORA MARIA ELZA, PROCESSO Nº. 1.0295.02.001219-7/001(1), DATA DA PUBLICAÇÃO 18/12/2008).(GRIFOU-SE)

EMENTA:AGRAVO DE INSTRUMENTO - INVENTÁRIO - REMOÇÃO DE INVENTARIANTE DE OFÍCIO - POSSIBILIDADE - DIREITO DE DEFESA PRÉVIA - NECESSIDADE - INOBSERVÂNCIA - NULIDADE - ITCD - PROVA INEQUÍVOCA DE REALIZAÇÃO DE INVENTÁRIO ANTERIOR DOS MESMOS BENS E COM OS MESMOS HERDEIROS - AUSÊNCIA - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - RECURSO PROVIDO EM PARTE. 1 - A DESTITUIÇÃO DO ENCARGO DE INVENTARIANTE PODE SER DETERMINADA DE OFÍCIO PELO MAGISTRADO, DESDE QUE CONFERIDO AO INTERESSADO O PRÉVIO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA, SOB PENA DE NULIDADE DA DECISÃO. 2 - **A AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE A FAZENDA PÚBLICA TINHA CONHECIMENTO INEQUÍVOCO DE TODOS OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO DO ITCD IMPOSSIBILITA O RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.** (RELATOR DESEMBARGADORA SANDRA FONSECA, PROCESSO Nº 1.0479.03.059052-1/001(1), DATA DA PUBLICAÇÃO 03/09/2010). (GRIFOU-SE)

De se concluir, portanto, que no caso concreto não há falar em decadência, uma vez que, não obstante o fato gerador do imposto tenha ocorrido no exercício de 2000, o sujeito passivo somente prestou as informações a que estava obrigado em 2010, das quais dependia o Fisco para efetuar o lançamento.

Não obstante, há de se observar que também em relação à determinação da base de cálculo do imposto a legislação aplicável é aquela vigente à época da extinção do usufruto, e não a atual.

Assim, ainda que apurada mediante avaliação do imóvel realizada no exercício de 2010, deve a base de cálculo ser aplicada segundo as regras da Lei nº 12.426/96, segundo a qual, na hipótese dos autos, a base de cálculo é o montante correspondente a 1/3 (um terço) do valor do imóvel, segundo o disposto em seu art. 4º, § 1º, inc. III, *verbis*:

Art. 4º - A base de cálculo do imposto será o valor dos bens, declarado pelo contribuinte e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

homologado pela administração fazendária ou apurado mediante avaliação efetuada pela Fazenda Estadual, expressa em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFIR.

§ 1º - Nos casos a seguir especificados, a base de cálculo do imposto será:

(...)

III - 1/3 (um terço) do valor dos bens, na instituição do usufruto, por ato não oneroso, bem como no seu retorno ao nu-proprietário.

Portanto, independentemente de questionamento específico do Impugnante, neste ponto o trabalho fiscal está a merecer reparos, devendo a base de cálculo ser adequada ao referido montante, com a conseqüente repercussão na multa de revalidação.

A propósito desta multa, aliás, cumpre registrar que, em princípio, a penalidade aplicável seria a prevista no art. 20 da Lei nº 12.426/96. No entanto, por força do disposto o art. 106, inc. II, alínea "c" do CTN, foi corretamente aplicada aquela capitulada no art. 22, inc. II da Lei nº 14.941/03, por ser menos severa que a primeira.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar a base de cálculo a 1/3 (um terço) do valor da avaliação feita pelo Fisco. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava improcedente, nos termos do art. 173 do CTN. Designado relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva
Relator / Designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.319/11/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000003815-17	
Impugnação:	40.010129588-16	
Impugnante:	Espólio de Fúlvio Marcos de Landa Junior CPF: 003.588.786-91	
Proc. S. Passivo:	Maria Terezinha de Carvalho Rocha/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente lançamento refere-se a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, devido pela extinção do usufruto.

Exigência do ITCD e da Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Importante verificar os fatos que permeiam a autuação em face da conclusão a que se chegou no presente voto.

Assim, tem-se dos autos que, em 14 de fevereiro de 1963, foi realizada a transcrição junto ao Cartório de Registro de Imóveis da Escritura Pública de doação (adiantamento de legítima) pela qual os proprietários Fulvio de Landa e sua esposa Hilda Aquino de Landa transmitiram o imóvel denominado Edifício Delanda aos seus herdeiros, dentre eles o Fulvio Marcos de Landa Junior, conforme documento do Cartório de Registro de Imóveis de fl. 60.

Esta doação ficou gravada com usufruto vitalício em favor dos transmitentes, sendo que o usufruto em favor do Sr. Fulvio de Landa foi cancelado em 03 de agosto de 1984 em virtude de seu falecimento, restando apenas o usufruto em favor da Sra. Hilda Aquino de Landa, conforme descrito na parte final do verso do Registro de fl. 60 (verso).

Ocorre que, conforme informações apresentadas no próprio Auto de Infração, a Sra. Hilda Aquino de Landa veio a falecer em 14 de outubro de 2000, data na qual ocorreu o fato gerador do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, uma vez que extinto o usufruto pela morte da usufrutuária, conforme previsto no inciso VI do art. 1º da Lei nº 12.426/96, vigente à época, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incidirá:

.....
VI - na instituição ou extinção de usufruto não oneroso;
.....

Já neste ponto, é importante destacar que a norma acima transcrita fala em incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD na instituição ou extinção de usufruto. Não há nestes autos qualquer comprovação de que o imposto tenha sido pago na instituição do usufruto, situação em que poderia não restar mais qualquer valor a pagar.

Portanto, com a extinção do usufruto, a propriedade se fez plena aos herdeiros, dentre eles o Sr. Fulvio Marcos de Landa Junior.

No dia 25 de agosto de 2005 o Sr. Fulvio Marcos de Landa Junior, veio a falecer, conforme se comprova da Certidão de Óbito de fl. 61, sendo representado, a partir daí, pelo seu inventariante e herdeiro Cláudio Marcos Quintão de Landa.

Em meados do ano de 2006, os proprietários em condomínio do Edifício Delanda (inclusive o Espólio do Sr. Fulvio Marcos de Landa Junior) alienaram o referido imóvel. Assim, celebraram contrato de Compromisso de Compra e Venda, no qual ficou estabelecido o preço de R\$ 2.800.000,00 (dois milhões e oitocentos mil reais) pela transação (documento de fls. 62/66).

Em dezembro de 2010, a Fazenda Pública Estadual de Minas Gerais resolveu realizar cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD e da multa relativamente à extinção do usufruto pela morte da Sra. Hilda Aquino de Landa.

Visto estes fatos, passa-se à análise da matéria de direito.

Ao dispor sobre a decadência do crédito tributário, o Código Tributário Nacional prescreve em seu art. 173:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

De acordo com o conjunto probatório dos autos, a Fazenda Estadual cobra débito relativo ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD por extinção de usufruto devido ao falecimento da Sra. Hilda Aquino de Landa.

De acordo com a determinação contida na retro transcrita Lei n.º 12.426/96, vigente à época, o fato gerador do tributo ocorreu com a morte da usufrutuária, em 14

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de outubro de 2000. A partir desta data poderia ter sido efetuado o lançamento a qualquer tempo pelo Fisco.

Assim, considerando o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional dentro da realidade posta nos presentes autos, o prazo decadencial iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em 1º de janeiro de 2001.

A partir daí, o Fisco teria 05 (cinco) anos para proceder a formalização da exigência por meio do lançamento. Este prazo se esgotaria, portanto em 1º de janeiro de 2006.

Observe-se que não há nos autos qualquer registro de situação ou fato que tivesse impedido o Fisco de proceder ao lançamento. Registre-se que, no caso, trata-se de imóvel, portanto, todos os atos são objeto de registro público

Entretanto, mesmo considerando a correta intimação por meio de Aviso de Recebimento (AR) do primeiro Auto de Infração lavrado (fls. 02/03), esta se deu apenas em 28 de dezembro de 2010. Portanto, quase 05 (cinco) anos depois de esgotado o prazo decadencial.

Não é possível acolher a alegação de que de acordo com o disposto na Lei n.º 14.941, de 29 de dezembro de 2003, existiria a obrigatoriedade dos contribuintes em prestar esclarecimentos ao Fisco através de declaração de bens. Isto porque o fato gerador ocorreu em 14 de outubro de 2000, antes da entrada em vigor da Lei n.º 14.941/03.

Mesmo assim, veja-se o que diz a previsão legal contida no art. 17 da Lei n.º 14.941/03, *in verbis*:

Art. 17. O contribuinte apresentará declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária e efetuará o pagamento do ITCD no prazo estabelecido no art. 13.

Efeitos de 1º/01/2004 a 31/12/2005 - Redação original:

"Art. 17. Independentemente da distribuição de processo judicial de inventário ou de arrolamento de bens, o contribuinte, apresentando declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária, poderá efetuar o pagamento do ITCD na forma e no prazo estabelecidos em regulamento."

§ 1º A declaração a que se refere o caput deste artigo será preenchida em modelo específico instituído mediante resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O contribuinte deve instruir sua declaração com a prova de propriedade dos bens nela arrolados, juntando fotocópia do último lançamento do IPTU ou do ITR, conforme seja o imóvel urbano ou rural.

§ 3º Apresentada a declaração a que se refere o "caput" deste artigo e recolhido o ITCD, ainda que intempestivamente, o pagamento ficará sujeito à homologação pela autoridade fiscal no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração.

§ 4º Expirado o prazo a que se refere o § 3º sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifos não constam do original)

Observando o dispositivo acima transcrito percebe-se que, mesmo após a publicação da lei, seria necessária para se formalizar a declaração a que se refere o *caput* do art. 17, a publicação de uma resolução do Secretário de Estado de Fazenda instituindo o modelo específico.

Desta forma, a determinação de apresentar declaração somente se tornou obrigatória a partir da vigência da Lei n.º 14.941/03.

Anteriormente a esta data, a orientação legal trazida pelo art. 12 da Lei n.º 12.426/96, com vigência a partir de dezembro de 1996, previa que a declaração era mera faculdade para antecipar o pagamento do tributo, de acordo com a redação do art. 12 da lei revogada, a saber:

Art. 12. Independentemente da distribuição de processo judicial de inventário ou de arrolamento de bens, o contribuinte, apresentando declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária, poderá efetuar o pagamento do ITCD na forma e no prazo estabelecidos. (grifos não constam do original)

Veja-se a diferença entre o mandamento contido na Lei n.º 14.941/03, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006 com a redação dada pela Lei n.º 15.958, de 29 de dezembro de 2005, que fala textualmente em obrigação de apresentação da declaração e pagamento do tributo, para com a Lei n.º 12.426/96, que fala em faculdade.

Esta diferença se evidencia na própria necessidade de alteração da norma.

Ademais, o Decreto n.º 38.639/97, que regulou a Lei n.º 12.426/96, também traz a declaração como uma possibilidade de antecipar o tributo, *in verbis*:

Art. 4º - Na transmissão causa mortis, antes do ajuizamento do inventário ou arrolamento, o herdeiro poderá protocolizar, junto à repartição fazendária, declaração, com a relação de todos os bens, com respectivos valores e herdeiros, instruída com:

..... (grifos não constam do original)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, à época da ocorrência do fato gerador do ITCD objeto do lançamento, ou seja, no momento da extinção do usufruto, inexistia qualquer obrigação de prestar esclarecimentos ao Fisco, sendo mesmo sua responsabilidade apurar e identificar qualquer indício de surgimento do fato gerador.

O Fisco tenta ainda sustentar seu entendimento no disposto no art 5º do Decreto n.º 38.639/97, vigente à época, o qual determinava:

Art. 5º - Na doação de quaisquer bens ou direitos, o doador ou o donatário apresentará a declaração e efetuará o pagamento, conforme o disposto no caput do § 3º do artigo 4º e nos artigos 10 e 16, IV e V, deste Regulamento.

No entanto, não se trata aqui de doação, pois esta ocorreu em 03 de agosto de 1984, mas de extinção do usufruto em virtude da doação anterior ter sido gravada por tal instituto.

Assim, a regra do art. 5º acima transcrito não é aplicável ao caso em tela.

Nos presentes autos o Fisco sustenta ainda que o prazo decadencial do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD somente se iniciaria a partir da ciência da ocorrência do seu fato gerador que, conforme o citado art. 17 da Lei n.º 14.941/03, deveria ter sido informado pelo contribuinte à Administração Fazendária.

No entanto, como anteriormente destacado, a Lei n.º 14.941/03 não tem aplicação ao caso dos autos, já que não se lhe atribui efeito retroativo, tendo ocorrido o fato gerador em 2000.

Na época do fato gerador a Lei n.º 12.426/96 não previa como responsabilidade do contribuinte comunicar à Administração Pública Fazendária a ocorrência do fato gerador, não podendo, como quer o Fisco, forçar o entendimento de que o prazo decadencial somente se contaria a partir de sua ciência em 2010 de um fato gerador ocorrido em 2000.

O prazo decadencial para o lançamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD é de 05 (cinco) anos, sendo seu termo *a quo* considerado no primeiro dia do ano seguinte à ocorrência do fato jurígeno.

Destarte, resta claro que em 28 de dezembro de 2010, data da intimação do primeiro Auto de Infração lavrado, já havia decaído o direito do Fisco de proceder ao lançamento tributário.

Indaga o Fisco como seria a investigação do fato gerador senão por declaração. Ocorre que todas as transações com imóveis, como é o caso dos autos, são, necessariamente, objeto de escritura lavrada em cartório. Assim, não só são do conhecimento do Fisco, como também do público em geral. Desta forma, lembrando que hoje existe até mesmo o controle dos atos cartoriais por selo, é dever do Fisco a busca pelo pagamento do tributo cabendo a ele a investigação e não apenas aguardar a informação do próprio contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha, é importante frisar que o Código Tributário Nacional, impõe ao Fisco o dever de investigar, mas também determina prazo certo para formalização da exigência do tributo.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MG