

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.718/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000003764-16
Recurso de Revisão: 40.060129734-61
Recorrente: Mariza Barata Diniz
CPF: 475.309.446-49
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Alexandre Gonçalves Toledo
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

ITCD - CAUSA MORTIS - ALÍQUOTA - RECOLHIMENTO A MENOR. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ITCD na transmissão *causa mortis* de bens e direitos, nos termos do art. 1º, inciso I, § 1º da Lei n.º 14.941/03. Exigências de ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da mesma lei. No entanto, nos termos do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário já havia se expirado quando da lavratura do Auto de Infração, motivo pelo qual não pode ser mantido o lançamento. Recurso de Revisão conhecido e provido. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, nos termos do art. 1º, inciso I da Lei n.º 14.941/03, incidente sobre os bens recebidos em decorrência do óbito de Antônio Carlos Diniz, ocorrido em 17 de abril de 2004.

Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação prevista no art. 22 da Lei n.º 14.941/03.

Da Decisão Recorrida

Em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.023/11/3ª (fls. 77/82), pelo voto de qualidade, a 3ª Câmara de Julgamento julgou procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam improcedente nos termos do voto de fls. 83/84.

Do Recurso de Revisão

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 86/99, em síntese, aos seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o ITCD, no Estado de Minas Gerais, submete-se ao regime do lançamento por homologação do pagamento, disciplinado no art. 150 do Código Tributário Nacional e, independentemente de qualquer atuação prévia da Administração Tributária, o contribuinte está obrigado a identificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e recolher o tributo, ficando a esperar atuação posterior da fiscalização que, no prazo máximo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, ou homologa o pagamento realizado ou autua o contribuinte;

- no regime aplicável ao ITCD em Minas Gerais, ocorrido o fato gerador (com o óbito, ato em que se opera transmissão de bem ou direito por sucessão legítima ou testamentária), surge a obrigação, independentemente de qualquer atuação prévia da administração Fazendária, de efetuar o recolhimento do imposto;

- tal característica fica evidente a partir da combinação dos arts. 13 e 22 da Lei Estadual n.º 14.941/03, também nas redações vigentes na data do óbito;

- cita os art. 13, inciso I e 22 da Lei n.º 14.941/03;

- na situação dos bens deixados pelo Sr. Antônio Carlos Diniz, ocorreu o fato gerador em 17 de abril de 2004 e, na forma disposta na legislação estadual, os herdeiros efetuaram o recolhimento do ITCD no dia 16 de junho de 2004 (dentro, inclusive, do prazo disposto no art. 13 da Lei n.º 14.941/03), conforme guia DAE;

- após tal recolhimento perante a Administração Fazendária Estadual, foi até mesmo emitida a Certidão Negativa de Débitos, necessária à conclusão do processo de inventários dos bens do de cujos;

- aplicando-se, assim, o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, a Administração Fazendária teria o prazo de 05 (cinco) anos, contados da data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, para efetuar o lançamento do tributo e eventualmente cobrar quantias que entendesse devidas, que superassem aquelas que já haviam sido recolhidas pelos contribuintes/herdeiros;

- findo esse prazo, sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivamente extinto o crédito tributário;

- foi exatamente o que ocorreu na situação dos autos pois o fato gerador da obrigação tributária ocorreu na data do óbito, em 17 de abril de 2004 e os herdeiros cumpriram com o estabelecido no art. 13 da Lei Estadual n.º 14.941/03, e efetuaram o recolhimento do imposto (guia DAE constante dos autos);

- a Administração Tributária teria o prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional), para cobrar (efetuando novo lançamento) quantia eventualmente recolhida a menor;

- o prazo para a Administração Tributária cobrar, efetuando o lançamento, se esgotou no dia 18 de abril de 2009 e o Auto de Infração foi lavrado no dia 17 de dezembro de 2010, depois do decurso dos referidos cinco anos, o que impõe a conclusão de que ocorreu a decadência, com a extinção do crédito tributário;

- o acórdão ora recorrido, partindo do pressuposto de que o dispositivo aplicável seria o do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, considerou que só

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a partir da entrega da declaração de bens e direitos é que teria o Fisco condições de realizar o lançamento, mas omitiu-se com relação à questão da aplicação do art. 150, § 4º à situação dos autos;

- o prazo decadencial, segundo entendimento da Secretaria de Fazenda, seria contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que a Autoridade Administrativa tiver conhecimento da data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

- a própria Secretaria de Estado de Fazenda é quem manifesta o entendimento de que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 03 de março de 2005 (situação destes autos), o prazo decadencial deverá ser verificado caso a caso (Item 65, Orientação nº 002.2006 – ITCD);

- e ainda que se despreze a forma de contagem do prazo decadencial disposta no Código Tributário Nacional (art. 150) e se trabalhe com a lógica exposta pela própria Secretaria de Estado da Fazenda, a conclusão a que se chega é que se operou, também, a extinção do crédito tributário, por força da decadência;

- desprezando-se a forma de contagem do prazo do art. 150, aplica-se (até mesmo por ausência de alternativas), a lógica do art. 173, inciso I do mesmo Código Tributário Nacional e o prazo seria iniciado no primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado;

- ocorrido o fato gerador na data do óbito (17 de abril de 2004) e expirado o prazo de 180 (cento e oitenta) dias para o recolhimento do tributo, não havia nenhum obstáculo a que a Administração Tributária reunisse os elementos necessários à feitura do ato de lançamento e o prazo de 05 (cinco) anos se iniciaria em 1º de janeiro de 2005, vencendo-se em 1º de janeiro de 2010;

- como a autuação combatida foi lavrada em 17 de dezembro de 2010, operou-se, também com base nesse raciocínio, a decadência do crédito tributário;

- conforme se pode verificar de documentos constantes dos autos, no exercício de 2004, a Secretaria de Estado da Fazenda tomou conhecimento do fato gerador da obrigação tributária e tinha elementos capazes de sustentar o lançamento do ITCD com a cobrança de eventuais quantias a maior;

- a autuação, portanto, de dezembro de 2010, não merece prosperar, tendo em conta ter se operado a decadência;

- na situação destes autos, houve recolhimento do ITCD no prazo determinado pela legislação estadual e há elementos que comprovam que a Administração Tributária, já no exercício de 2004, teve ciência e tinha elementos necessários à cobrança de eventuais quantias recolhidas a menor, por isso não são semelhantes os acórdãos mencionados nos autos;

- outro tema que foi objeto da impugnação e que o Recurso de Revisão permite sua reapreciação é a sistemática de cálculo do ITCD utilizada que despreza o que se encontra disposto no art. 35, parágrafo único do Código Tributário Nacional e repetido no art. 1º, § 4º da Lei nº 14.941/03, segundo os quais se devem considerar ocorridos tantos fatos geradores quantos forem os herdeiros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- isso significa dizer que, se eram 5 (cinco) os herdeiros, considerando-se o valor do fato gerador para cada um deles e a tabela progressiva de alíquotas então vigente (art. 10), percebe-se que a alíquota aplicável seria de 4% (quatro por cento) e não 6% (seis por cento) como adotada pela Administração Estadual;

- pouco importa que a Lei n.º 14.941/03 tenha dito, no *caput* do art. 10 (na redação vigente à época do fato gerador), que a alíquota deveria ser aplicada sobre o valor total dos bens transmitidos, pois a própria lei estabelece que se deve considerar um fato gerador para cada herdeiro (art. 1º);

- por isso, merecem ser revistos, os cálculos do ITCD (isso caso se ultrapasse a alegação de decadência do crédito), a fim de que se aplique a alíquota pertinente ao valor de cada quinhão recebido pelo herdeiro;

- ainda há uma outra inconsistência na metodologia de cálculo adotada pela Administração Tributária pois, à época de ocorrência do fato gerador, o ITCD era progressivo e, na situação dos autos, uma parte da base de cálculo encontrada se submeteria à alíquota de 3% (três por cento) - de 0 (zero) até 90.000 (noventa mil) UFEMGs, outra se submeteria à de 4% (quatro por cento) - de 90.001 (noventa mil e um) à 450.000 (quatrocentas e cinquenta mil) UFEMGs, outra à de 5% (cinco por cento) - de 450.001 (quatrocentas e cinquenta mil e uma) a 900.000 (novecentas mil) UFEMGs e, por fim, o resto à de 6% (seis por cento) acima de 900.001 (novecentas mil e uma) UFEMGs, o que não foi observado;

- só dessa forma, decompondo-se a base de cálculo de acordo com as faixas de alíquotas, é que efetivamente seria possível dizer que o imposto é progressivo;

- o acórdão recorrido rejeitou ambas as alegações, simplesmente fazendo menção à orientação DOLT/SUTRI mas, a interpretação que mais condiz com o disposto na legislação estadual e no Código Tributário Nacional é a de que a base de cálculo tem que ser decomposta para fins de aplicação da progressividade e, além disso, deve ser considerado um fato gerador para cada herdeiro.

Ao final, requer que se acolha o Recurso de Revisão, com o reconhecimento da improcedência do lançamento impugnado, em virtude da decadência do direito de a Administração Tributária cobrar complementação do ITCD em relação aos bens deixados pelo Sr. Antônio Carlos Diniz, e, caso não se acolha tal alegação, que se determine a reformulação do crédito, de forma que se considere ocorrido um fato gerador para cada herdeiro (uma base de cálculo para cada herdeiro também), aplicando-se a alíquota específica para o montante transferido a cada herdeiro e decompondo-se a base de cálculo de acordo com as faixas de alíquotas então vigentes.

DECISÃO

Da Preliminar de Cabimento

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEÇÃO IX DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....

2º Em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o Recurso de Revisão será interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não prejudicará a interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual.

§ 4º O Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual, se admitido, prejudicará o Recurso interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 20.023/11/3ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163 pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Conhecido o presente Recurso passa-se à análise das questões afetas ao mérito das exigências. Neste diapasão, cumpre primeiramente verificar a questão levantada pela Recorrente em relação à ocorrência da decadência, uma vez que esta precede as demais arguições da peça recursal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O caso dos autos diz respeito ao recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCD incidente sobre os bens recebidos a título de herança de Antônio Carlos Diniz.

A ora Recorrente alega que o crédito tributário objeto do presente processo já teria sido alcançado pela decadência aplicando-se a regra contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ITCD.

Na modalidade de lançamento por homologação, à qual se refere o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Foi o que ocorreu no caso dos autos.

Assim, afastando-se a hipótese de homologação, por conseguinte, aplicam-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, devendo o prazo decadencial para constituição do crédito tributário ser calculado com base nas disposições contidas no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Desta forma, cumpre verificar se a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, foi atendida no caso dos autos.

No caso presente, o fato gerador ocorreu na data do óbito, qual seja, 17 de abril de 2004 e o prazo de recolhimento do ITCD se expiraria em 180 (cento e oitenta) dias, nos termos da legislação vigente.

Não havia, segundo os documentos constantes dos autos, nenhum obstáculo a que a Administração Tributária reunisse os elementos necessários à feitura do ato de lançamento e o prazo de 05 (cinco) anos se iniciaria em 1º de janeiro de 2005, vencendo-se em 1º de janeiro de 2010.

Contudo, a autuação em referência se materializou com a lavratura do Auto de Infração e sua consequente ciência a ora Recorrente em 23 de dezembro de 2010 (fls. 22).

Conforme se pode verificar de documentos constantes dos autos, no exercício de 2004, a Secretaria de Estado de Fazenda tomou conhecimento do fato gerador da obrigação tributária e tinha elementos capazes de sustentar o lançamento do ITCD com a cobrança de eventuais quantias a maior que entendesse devidas.

Esta afirmação é permitida a partir da seguinte sequência de fatos:

- Agosto de 2004: os herdeiros peticionaram nos autos do inventário dos bens do Sr. Antônio Carlos Diniz informando, entre outras coisas, o recolhimento do ITCD relativo à transmissão *causa mortis* dos bens e solicitando a concessão de vistas ao "*Fisco, para que se manifeste acerca do tributo recolhido (...)*";

- Setembro de 2004: o Fisco foi intimado a se manifestar nos autos do inventário;

- Novembro de 2004: o Chefe da AF de 2º Nível de Curvelo manifestou-se nos autos do inventário, determinando a avaliação dos bens transmitidos;

- Dezembro de 2004: foi expedida Carta evidenciando que a Secretaria de Estado de Fazenda, já àquela época, tinha ciência do fato gerador da obrigação tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Dezembro de 2004: a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais manifestou-se nos autos do inventário (fls. 61).

Estes fatos evidenciam que, já no exercício de 2004, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais tinha ciência da ocorrência do fato gerador do ITCD em relação à transmissão *causa mortis* dos bens do Sr. Antônio Carlos Diniz e possuía os elementos necessários à apuração de eventuais quantias recolhidas a menor.

Sem dúvida, para que o Fisco possa efetuar o lançamento do ITCD é necessário que tome conhecimento do fato gerador, dos bens que serão transmitidos e do contribuinte. O conhecimento desses fatos depende, muitas vezes, da atuação do contribuinte perante o Poder Judiciário como, também, da Fazenda Pública Estadual.

É exatamente por isto que o marco inicial para a contagem do prazo para a extinção do direito da Fazenda constituir o crédito tributário é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o Fisco toma conhecimento das informações necessárias ao lançamento.

Na situação destes autos, além dos fatos já narrados, evidencia-se o conhecimento do Fisco sobre a ocorrência do fato gerador, pois houve recolhimento do ITCD no prazo determinado pela legislação estadual, sendo a própria hipótese dos autos é de autuação para cobrança de tributo recolhido a menor.

Assim, no caso em estudo, há elementos que comprovam que a Administração Tributária, já no exercício de 2004, teve ciência e tinha elementos necessários à cobrança de eventuais quantias recolhidas a menor.

Portanto, diante da ciência inequívoca pela Fiscalização da ocorrência do fato gerador no exercício de 2004, deveria a mesma ter efetivado o lançamento e intimado o ora Recorrente até o dia 31 de dezembro de 2009.

Não é possível admitir que somente com a entrega da Declaração de Bens e Direitos a Fiscalização a Fazenda Pública Estadual teve elementos que lhe permitissem condições de lavrar o Auto de Infração. Ademais, a Fazenda Pública tem o dever de buscar os elementos para verificar o exato recolhimento dos tributos devidos.

No presente caso, a Fiscalização já tinha ciência da ocorrência do fato gerador e dos bens do falecido, todos informados no processo de inventário, no exercício de 2004.

A autuação, portanto, formalizada em dezembro de 2010, não merece prosperar, tendo em conta ter se operado a decadência.

Configurada a decadência, deixa-se de tecer comentários sobre os demais pontos levantados pela Recorrente em sua peça recursal em relação à forma de cobrança do imposto, bem como suas alíquotas e base de cálculo, pois a impossibilidade de exigência do imposto e das parcelas a ele vinculadas por decurso do prazo legal para formalização destas exigências, suplanta as demais questões e as precede.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em dar provimento ao recurso. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva, André Barros de Moura, Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 08 de julho de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**

CC/MIG