

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.117/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000032328-06
Impugnação: 40.010140332-91, 40.010140333-72 (Coob.)
Impugnante: Karla Malta de Marco
CPF: 455.256.416-15
Anna de Marco Gusmão (Coob.)
CPF: 069.406.816-04
Proc. S. Passivo: Flávia Benevenuto Soldati Borges de Andrade/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - NUMERÁRIO. Constatada a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCD) incidente na doação de bem móvel (numerário), nos termos do art. 1º, inciso III da Lei nº 14.941/03. Os argumentos e documentos carreados pela Defesa são insuficientes para ilidir a acusação fiscal. Corretas as exigências de ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS – ITCD - FALTA DE ENTREGA. Constatado que o Autuado deixou de entregar ao Fisco a Declaração de Bens e Direitos do ITCD. Correta a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 25 da Lei nº 14.941/03.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o não recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, referente a doações de numerário recebidas pelo Autuada, Karla Malta de Marco, no ano de 2010, conforme informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, (SEF/MG), pela Receita Federal do Brasil.

Exige-se ITCD, Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 25, ambos da Lei nº 14.941/03.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 13/18 e 24/29, respectivamente, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 37/40.

DECISÃO

Do Mérito

Decorre o lançamento da exigência de ITCD, incidente em doação de numerário recebida pela Autuada, Karla Malta de Marco, no ano de 2010, e do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descumprimento da obrigação acessória de apresentar a Declaração de bens e Direitos (DBD), prevista no art. 17 da Lei nº 14.941/03.

Os trabalhos fiscais tiveram início após o recebimento de informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil.

Foi lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal em 04/09/15, documentando, assim, o início da ação fiscal, de acordo com o art. 69 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

A Coobrigada, doadora, foi corretamente inserida no polo passivo da obrigação tributária a teor do disposto no inciso III do art. 21 da Lei nº 14.941/03, confira-se:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

(...)

III- o doador;

Esclareça-se que a efetivação da doação restou comprovada mediante informações prestadas pela Coobrigada, doadora, na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), relativa ao ano em que ocorreu o fato gerador do tributo.

As Impugnantes, em suas peças de defesa, requerem o reconhecimento da ocorrência de decadência, pois entendem que o crédito tributário exigido foi alcançado pelo instituto em referência, em razão do disposto no art. 173 do CTN.

Primeiramente, cumpre ressaltar que, regra geral, ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, e a forma de contagem rege-se, efetivamente, pelo disposto no inciso I do art. 173 do CTN, que preceitua:

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; (Grifou-se)

Entretanto, na análise dos autos, verifica-se que a SEF/MG, por meio do convênio de mútua colaboração firmado com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, somente tomou conhecimento da ocorrência da doação no ano de 2012, quando recebeu, para análise, um arquivo contendo informações das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 08/09.

Nesse caso, o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o exercício de 2013, haja vista a total e absoluta impossibilidade de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetivação do lançamento pela Fiscalização, uma vez que desconhecia a ocorrência da doação em tela.

Nesse sentido, tem se manifestado a DOET/SUTRI, como se verifica pelo teor da resposta à Consulta de Contribuinte nº 030/2007. Veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 030/2007

(...)

O termo inicial para contagem do prazo de 5 anos em que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário referente ao ITCD é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o art. 173, I, do CTN.

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 no Judiciário como, também, na Fazenda Pública Estadual por meio da entrega da Declaração de Bens e Direitos.

Portanto, 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.

Sendo assim, como o Fisco somente tomou conhecimento da ocorrência do fato gerador atualmente, a decadência argüida ainda não se efetivou.

Ressalte-se que a Autuada, sequer apresentou a Declaração de Bens e Direitos prevista no art. 17 da Lei nº 14.941/03, sendo penalizada pelo descumprimento dessa obrigação.

Dessa forma, consoante o disposto no parágrafo único do art. 23, também da Lei nº 14.941/03, o prazo para constituição do crédito tributário em comento, alinhado com o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, começou a fluir para a Fazenda Pública a partir de 1º de janeiro de 2013. Veja-se a redação dos dispositivos mencionados:

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.

§ 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.

§ 2º O contribuinte deve instruir sua declaração com a prova de propriedade dos bens nela arrolados, juntando fotocópia do último lançamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Art. 23. O servidor fazendário que tomar ciência do não-pagamento ou do pagamento a menor do ITCD deverá lavrar o auto de infração ou comunicar o fato à autoridade competente no prazo de vinte e quatro horas, sob pena de sujeitar-se a processo administrativo, civil e criminal pela sonegação da informação.

Parágrafo único. O prazo para a extinção do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de 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, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial. (Grifou-se)

O parágrafo único do art. 23 da Lei nº 14.941/03 é claro ao estabelecer que o prazo para a extinção do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício àquele em que houver o recebimento pelo Fisco de informações necessárias ao lançamento do tributo, uma vez que não foi apresentada pelo contribuinte a Declaração de Bens e Direitos, caso em que se observaria o disposto no § 3º do art. 17.

Logo, tendo a Fiscalização tomado ciência da ocorrência dos fatos geradores do imposto no ano de 2012 e as Impugnantes sido regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração em 11/04/16 (fls. 10/11), isto é, dentro do prazo de cinco anos a que aludem o art. 173, I, do CTN e o parágrafo único do art. 23 da Lei nº 14.941/03, não há que se falar em ocorrência de decadência do direito à constituição do crédito tributário relativo à doação recebida no ano de 2010.

Quanto ao mérito propriamente dito, cumpre registrar que resta clara a infração tributária nos termos do art. 1º, inciso III c/c art. 13, inciso VIII, ambos da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

(...)

Art. 13. O imposto será pago:

(...)

VIII - nas transmissões por doação de bem, título ou crédito não referidas nos incisos anteriores, no prazo de até quinze dias contados da ocorrência do fato jurídico tributário.

Uma vez que as alegações de defesa não foram capazes de ilidir a acusação posta, verifica-se a perfeita adequação do tipo descrito na norma que determina a aplicação à conduta da Autuada da penalidade prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 14.941/03, *ipsis litteris*:

Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

(...)

II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

A falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos do ITCD, também restou caracterizada nos autos e, portanto, correta a exigência da penalidade prevista no art. 25 da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

Art. 25. O contribuinte que sonegar bens ou direitos, omitir ou falsear informações na declaração ou deixar de entregá-la ficará sujeito a multa de 20% (vinte por cento) sobre o montante do imposto devido.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam improcedente, em face da decadência prevista no art. 173, inciso I do CTN. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

Sala das Sessões, 19 de julho de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.117/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000032328-06
Impugnação: 40.010140332-91, 40.010140333-72 (Coob.)
Impugnante: Karla Malta de Marco
CPF: 455.256.416-15
Anna de Marco Gusmão (Coob.)
CPF: 069.406.816-04
Proc. S. Passivo: Flávia Benevenuto Soldati Borges de Andrade/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, 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 e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Conforme se verifica dos termos do Auto de Infração, o lançamento refere-se a fato gerador ocorrido no Exercício de 2010.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária que surge através do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolancamento”, está previsto no art. 150 do CTN. Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento, realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Quanto ao lançamento por homologação, a referida modalidade está presente na maior parte dos tributos, como exemplo cita-se o ITCD, sendo o procedimento de constituição de crédito desse tributo de iniciativa do contribuinte, como já visto.

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o

ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final a mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788) “[...] o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.”

Deve-se anotar que a definição do fato gerador é importante para definir a lei a ser aplicada no momento da cobrança do tributo. Ademais o fato gerador define a natureza jurídica do tributo conforme ventila o art. 4º, I do CTN. Veja o dispositivo:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do Tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Este ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante. Vejamos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Veja que o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174) “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”

Ensina o mestre (2008, p. 172):

“A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.”

Após reforma constitucional, a regulamentação do imposto foi atribuída aos estados, o professor Anis Kfourri Jr. (2010, p. 335) verifica “Atualmente o ITCD, de competência estadual e do Distrito Federal, encontra-se estribado no art. 155, I, da CF, incidindo, conforme o nome enseja, sobre as doações e nas transmissões em virtude de falecimento *causa mortis*)[...]”

Vejamos o dispositivo constitucional que trata o presente tributo:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. (...)

§ 1º - O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

No âmbito constitucional, o imposto sobre herança e doações é, portanto, da competência estadual, sendo que o fato gerador é descrito nas leis estaduais, que o instituem.

No estado de Minas Gerais, o ITCD é regulado pela Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, que está regulamentada pelo Decreto 43.981, de 03 de março de 2005, que assim define o fato gerador, vejamos:

Art. 3º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na transmissão da propriedade de bem ou direito, por sucessão legítima ou testamentária;

II - no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bem ou direito, por meio de fideicomisso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - na doação a qualquer título, inclusive nas hipóteses previstas no § 3º do art. 2º, ainda que em adiantamento da legítima;

IV - na partilha de bens e direitos da sociedade conjugal ou da união estável, relativamente ao montante que exceder à meação;

V - na desistência de herança ou legado com determinação de beneficiário;

VI - na instituição de usufruto não oneroso;

VII - no recebimento de quantia depositada em conta bancária de poupança ou em conta corrente em nome do de cujus.

§ 1º Na transmissão causa mortis ocorrerão tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários.

§ 2º Na transmissão decorrente de doação ocorrerão tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem ou do direito transmitido.

O Estado de Minas Gerais, por meio da Secretaria do Estado da Fazenda, sobre o ITCD, assim define o fato gerador: “É fato gerador do ITCD a doação de quaisquer bens ou direitos, inclusive a doação de dinheiro.”

Pelo *site* da secretaria fazendária mineira, se fez divulgar que o procedimento fiscalizatório se daria por meio de consulta às declarações de Importo de Renda (IRPF), para fins de identificação de possíveis devedores do ITCD, vejamos:

“ITCD sobre Doações – Regularize sua situação

1. Como a Secretaria de Fazenda está procedendo para fiscalizar o ITCD com relação às DOAÇÕES?

Por meio do convênio de mútua colaboração firmado com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais recebeu, para análise, as informações das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física.

O arquivo corresponde às doações, cujo doador, domiciliado em Minas Gerais, informa na sua Declaração de IRPF ter efetuado doação a terceiros sob o Código 80 (Doações em Espécie) e Código 81 (Doações em Bens e Direitos)

Nesta primeira etapa do trabalho, foram selecionados os donatários (quem recebe) com recebimentos de doação acima de 10.000 (dez mil) UFEMG, aproximadamente R\$ 22.000,00 (vinte e dois mil reais) em valores atuais. Esta faixa foi escolhida por serem isentas as operações abaixo dela. Com a aplicação deste critério de seleção, já foram identificadas 51.966 doações destinadas a 36.229 donatários.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para alertar os contribuintes que receberam doações, a Secretaria de Fazenda está enviando, até o final de 2011, correspondências aos contribuintes abrangidos por essa faixa de valores, indicando a Administração Fazendária – AF onde o mesmo deverá apresentar as declarações e/ou as informações sobre os pagamentos efetuados.

Todavia, a Secretaria de Fazenda alerta que a ação não resume apenas neste trabalho. Para os próximos anos, a SEF/MG planeja prosseguir com essas ações de cruzamento das Declarações de IRPF, abrangendo outras faixas de valores e outros períodos.

Assim, é importante que o contribuinte que tenha recebido alguma doação em espécie ou de bens e direitos, e que se encontrar na situação de devedor do ITCD, se antecipe à ação do fisco, recolhendo espontaneamente o valor do ITCD devido.”

(<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/itcd/doacoes.htm>)

Veja que neste aspecto, entende o constituinte mineiro que o momento da “doação” constitui fato gerador do tributo.

Entretanto, para fins fiscalizatórios, busca o cruzamento de dados nas declarações de IR, identificar o não recolhimento do ITCD, momento em que toma ciência da incidência do tributo.

A art. 26 do Decreto assim define o prazo para o contribuinte mineiro, proceder ao pagamento do imposto, vejamos:

Art. 26. O ITCD será pago:

I - na transmissão *causa mortis*, no prazo de 180 (cento e oitenta dias) contados da data da abertura da sucessão;

II - na substituição de fideicomisso, no prazo de até 15 (quinze) dias contados do fato ou do ato jurídico determinante da substituição e: § 2º A alienação de bem, título ou crédito no curso do processo de inventário, mediante autorização judicial, não altera o prazo para pagamento do imposto devido pela transmissão decorrente de sucessão legítima ou testamentária.

§ 3º Na hipótese de bem imóvel cujo inventário ou arrolamento se processar fora do Estado, a carta precatória não poderá ser devolvida sem a prova de quitação do imposto devido.

§ 4º Os prazos para pagamento do imposto vencem em dia de expediente normal das agências bancárias autorizadas.

§ 5º Na hipótese de reconhecimento de herdeiro por sentença judicial, os prazos previstos nesta Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

começam a ser contados a partir da data do seu trânsito em julgado.

a) antes da lavratura, se por escritura pública;

b) antes do cancelamento da averbação no ofício ou órgão competente, nos demais casos;

III - na dissolução da sociedade conjugal, sobre o valor que exceder à meação, transmitido de forma gratuita, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que transitar em julgado a sentença;

IV - na partilha de bens e direitos, na dissolução de união estável, sobre o valor que exceder a meação, transmitido de forma gratuita, no prazo de até 15 (quinze) dias contados da data da assinatura do instrumento próprio ou do trânsito em julgado da sentença, ou antes da lavratura da escritura pública;

V - na doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escritura pública, antes de sua lavratura;

VI - na doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escrito particular, no prazo de até 15 (quinze) dias contados da data da assinatura;

VII - na cessão de direitos hereditários de forma gratuita:

a) antes da lavratura da escritura pública, se tiver por objeto bem, título ou crédito determinados;

b) no prazo previsto no inciso I, quando a cessão se formalizar nos autos do inventário, mediante termo de desistência ou de renúncia com determinação de beneficiário;

VIII - nas transmissões por doação de bem, título ou crédito não referidas nos incisos anteriores, no prazo de até 15 (quinze) dias contados da ocorrência do fato jurídico tributário.

§ 1º O ITCD será pago antes da lavratura da escritura pública e antes do registro de qualquer instrumento.

§ 2º A alienação de bem, título ou crédito no curso do processo de inventário, mediante autorização judicial, não altera o prazo para pagamento do imposto devido pela transmissão decorrente de sucessão legítima ou testamentária.

(22) § 3º Na hipótese de bem imóvel cujo inventário ou arrolamento se processar fora do Estado, a carta precatória não poderá ser devolvida sem a prova de quitação do imposto devido, devendo estar acompanhada da Declaração de Bens e Direitos a que se refere o art. 31, contendo a respectiva Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Para fins do disposto no inciso VIII do caput, a doação consignada em documento destinado ao Fisco, sem a indicação da data da ocorrência do fato jurídico tributário, presume-se realizada em 31 de dezembro do exercício a que se referir, salvo prova da data da doação pelo sujeito passivo.

Percebe-se que o legislador mineiro, define a doação como fato gerador do tributo, e como marco inicial para contagem do prazo decadencial, a ciência do Fisco, o que diverge das normas tributárias de lançamento definidas nos arts. 173, I e 150, §1º e 4º do CTN.

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Assim, vê-se que decadência visa atacar o próprio direito, promovendo seu decaimento, obstando a constituição do crédito pelo Fisco (art. 156, V do CTN). Vejamos:

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

Como ensina Eduardo Sabbag (2012, p. 789) *“O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”*

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo, vejamos:

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 à homologação, será ele de 5 (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.

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.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) *“O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.”* Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) também defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo somente quando ocorrer a antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

“O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).”

Assim, observa-se que o art. 173, I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança, por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresse, conforme art. 150 "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos: i. se a lei não fixar prazo menor para a homologação; ii. se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicado para tais casos a regra do art. 173, I CTN, já que não havendo pagamento não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício.

Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

“ Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “ antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim o que a fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresse, o direito do Fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar, assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial, remetido ao art. 173, I, do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadenciais estão regradados tão somente nos art. 150, § 4º, e 173.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775), vejamos:

“Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optada* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio*, poderia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).”

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça preconiza o mesmo entendimento, vejamos emenda a título de argumento:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2012.” (STJ, AgRg no REsp 1318020 / RS, rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, j. 15/08/2013)

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), **firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150, e parágrafos, do CTN.**

2. Não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo pelo qual deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

3. Hipótese em que não houve pagamento do tributo. **Assim, contando-se o prazo quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele que deveria ter sido constituído o crédito tributário, não se encontra caracterizada a decadência.**”(STJ, AgRg no REsp 1384048 / SC, rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, j. 15/08/2013).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe a Lei Complementar estabelecer normas de para decadência em matéria tributária. *In verbis*:

“Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência tributários**;" Grifamos.

Veja que a Constituição Federal determina no artigo supra que caberá a Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Em recente decisão, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em mais um julgamento, reafirmou posicionamento neste sentido, no voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, em ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.252.076/MG, que especialmente tratou no mérito do imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCD), assim proferiu:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS. DECADÊNCIA.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2. **Nos termos do art. 173 do CTN, "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". Não constituído o crédito tributário no prazo legal, resta caracterizada a decadência. Ressalte-se que "a decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito"**(Leandro Paulsen).3. No caso concreto, constou expressamente do acórdão recorrido que os fatos geradores ocorreram em agosto/99,

março/2000, novembro/2000 e janeiro/2001. Não obstante, o Tribunal de origem afastou a decadência, entendendo que tal prazo se iniciou em 1º de janeiro de 2009, quando os fatos geradores (doações) foram comunicados ao Fisco. Contudo, o fato ocorrido não tem o condão de afastar a prescrição, pois "**a circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida como marco inicial do prazo decadencial, nos termos do que preceitua o Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete assim estabelecer**" (AgRg no REsp 577.899/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.5.2008).4. Recurso especial parcialmente provido."

A decisão do Ministro é categórica, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o ITCMD, o marco inicial para contagem do prazo decadencial, quando não houver pagamento do tributo pelo contribuinte, será do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do art. 173, I do CTN.

No presente caso, considerando que o lançamento foi constituído pela lavratura do auto de infração em 23.03.2016, considerando a ausência de pagamento, aplica-se ao caso a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Em regra do artigo supra, para o exercício 2010, o *dies a quo* do prazo decadencial está fixado em 01 de janeiro de 2011, conseqüentemente se encerrando em 31 de dezembro de 2015.

Notadamente, a ciência pela entidade fiscalizadora, não deverá ser utilizada como marco inicial para contagem do prazo decadencial, como vêm fazendo as autoridades fazendárias. Como visto, no decorrer da legislação apresentada, o prazo de decadência é estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que por sua vez remete aos arts. 173, I e 150, não cabendo interpretação divergente.

Conclui-se assim, que decaído o direito da Fazenda Pública promover o lançamento.

Quanto a penalidade isolada pela falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos, da mesma forma como ocorre com o pagamento do imposto, já estaria vencido o prazo para formalizar qualquer exigência considerando que a obrigação acessória acompanha o principal.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, é inquestionável a ocorrência da decadência tributária para o fato gerador, referente ao exercício 2010, razão pela qual julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 19 de julho de 2016.

**Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira**