

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.368/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000028858-22
Impugnação: 40.010139510-33, 40.010139511-14 (Coob.)
Impugnante: Fernanda Lima Magalhães
CPF: 074.938.396-89
João Lúcio Magalhães Bifano (Coob.)
CPF: 344.202.746-20
Proc. S. Passivo: Daniel Barros Guazzelli/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

ITCD – DOAÇÃO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), uma vez que o prazo para formalizar o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, considerando como marco a ciência do Fisco quanto à ocorrência do fato gerador, como define a norma ínsita no parágrafo único do art. 23 da Lei nº 14.941/03 c/c o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

ITCD – DOAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO – NUMERÁRIO. Constatou-se a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou 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 elidir a acusação fiscal. Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas à complementação da base de cálculo do imposto acrescida à doação do exercício de 2008.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS – ITCD – FALTA DE ENTREGA. Constatada a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos em desacordo com a norma prevista no art. 17 da Lei nº 14.941/03. Correta a exigência da penalidade prevista no art. 25 da citada lei.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, referente

a doações de numerário recebidas pela Autuada, nos anos de 2007 e 2008, conforme informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, (SEF/MG), pela Receita Federal do Brasil. E, também, sobre a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos nos termos do art. 17 da Lei nº 14.941/03.

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.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente, em conjunto, Impugnação às fls. 14/24, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 88/93.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 31/05/16, decide, em preliminar, à unanimidade, em deferir juntada de documento protocolado no CC/MG em 18/05/16 e em exarar despacho interlocutório para que os Impugnantes apresentem as DIRPF referentes aos exercícios de 2010 a 2016.

Em cumprimento ao referido despacho, os Impugnantes anexam aos autos os documentos de fls. 115/233.

A Fiscalização intima a Autuada a apresentar novos documentos mediante Termo de Intimação de fls. 235 – frente e verso).

Em cumprimento do Termo de Intimação, a Autuada traz aos autos os documentos de fls. 238/305.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 306/317, requerendo a procedência do lançamento e juntando documentos às fls. 318/343.

Face à juntada de documentos, os Impugnantes manifestam-se novamente às fls. 353, reiterando os termos das manifestações anteriores.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 354.

DECISÃO

Da Preliminar

Da arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem seja declarado nulo o Auto de Infração, ao entendimento de que não ocorreu o fato gerador do imposto, que a Fiscalização não observou o disposto no art. 142 do CTN, bem como utilizou-se de prova “emprestada” para efetuar o lançamento.

Todavia, razão não lhes assiste.

Veja-se que a alegação, basicamente, confunde-se com a análise meritória em relação à caracterização ou não do fato gerador do tributo.

Contudo, cabe ressaltar que o lançamento, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontrando-se seus parâmetros norteadores determinados no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

(...)

Destaque-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza da infração. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, atendendo aos preceitos do RPTA, e também do art. 142 do CTN.

Ressalte-se que a Fiscalização apresentou de forma clara no corpo do Auto de Infração, do relatório fiscal e demais documentos anexados ao PTA, todas as irregularidades cometidas, a base legal que sustentou o trabalho, as infringências e penalidades correspondentes, além dos respectivos cálculos das exigências.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à alegada prova “emprestada”, cumpre ressaltar que a atividade empreendida pela Fiscalização tem respaldo no próprio CTN, que assim estabelece em seu art. 199, *in verbis*:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Ademais, resta indubitado que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

O presente lançamento decorre da exigência de ITCD, incidente em doações de numerário recebidas pela Autuada, nos anos de 2007 e 2008. E, também, sobre a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos nos termos do art. 17 da Lei nº 14.941/03.

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.

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

Inicialmente, os Impugnantes requerem o reconhecimento da ocorrência da decadência, a teor do disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que foram notificados do AI em 24/11/15.

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 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).

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 em 2011 tomou conhecimento da ocorrência da doação ocorrida no ano de 2008, conforme atesta o Ofício nº 446/2011/SRRF06/Gabin/SEMAC (fls. 09 – frente e verso), no qual constam as informações sobre doações realizadas nesses exercícios nas declarações de imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse caso, o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o exercício de 2012, haja vista a total e absoluta impossibilidade de efetivação do lançamento pelo Fisco, 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 030/07. Veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 030/07

(...)

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.

Saliente-se que, embora não haja previsão de obrigatoriedade na legislação do imposto para apresentação de Declaração de Bens e Direitos (DBD) “negativa”, consta do PTA nº 16.000462366-82, apenso ao presente PTA, uma DBD entregue à SEF/MG em 30/12/11, e datada de 28/12/11, em que a Autuada declara que não recebeu doação nos últimos 5(cinco) anos.

Dessa forma, ainda que se possa entender que para efeito de análise da decadência deva ser considerada a data de apresentação dessa DBD, não se estaria configurado o óbice à possibilidade de formalização do crédito em relação às doações em comento, em razão do disposto no § 3º do art. 17 da Lei nº 14.941/03. Veja-se a redação do dispositivo:

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Nesse contexto, uma vez apresentada a DBD em 30/12/16, teria o Fisco até 31 de dezembro de 2016 para formalização do crédito tributário.

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 2012. Veja-se a redação dos dispositivos mencionados:

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.

Logo, tendo a Fiscalização tomado ciência da ocorrência do fato gerador do imposto no ano de 2011 e os Impugnantes sido regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração em novembro de 2015 (fls. 11/12), isto é, dentro do prazo de cinco anos a que aludem o art. 173, inciso 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 formalização do crédito tributário relativo às doações ocorridas nos anos de 2007 e 2008.

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.

Por sua vez, o Coobrigado, doador, foi corretamente inserido 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;

Os Impugnantes alegam que os valores em questão foram lançados nas DIRPF 2007 e 2008, equivocadamente como doação, quando trataram-se, na realidade, de empréstimos.

Para comprovar o alegado, apresentam DIRPF retificadoras às fls. 31/59, transmitidas em 27/12/11.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 31/05/16, decide, em preliminar, à unanimidade, em deferir juntada de documento protocolado no CC/MG em 18/05/16, documentos de fls. 101/102, que segundo os Impugnantes são os comprovantes de transferência bancária que representam a quitação dos alegados empréstimos, e em exarar despacho interlocutório para que os Impugnantes apresentem as DIRPF referentes aos exercícios de 2010 a 2016.

A Fiscalização também intimou a Autuada a apresentar novos documentos mediante Termo de Intimação de fls. 235 – frente e verso).

Fazendo análise da documentação trazida aos autos pelos Impugnantes em razão do despacho exarado pela 2ª Câmara e da intimação fiscal, a Fiscalização, às fls. 306/317, tece os seguintes comentários:

“(...)

*A doação ocorrida em 2007 foi considerada válida pelos Impugnantes e produziu plenos efeitos jurídicos durante o período de 2008 a 2010 e praticamente em todo o exercício de 2011, pois as declarações retificadoras do imposto de renda só foram transmitidas no dia 27 de dezembro de 2011. **Portanto, durante quatro anos, doador e donatária consideraram válida a doação.***

*A doação ocorrida em 2008 foi considerada válida pelos Impugnantes e produziu plenos efeitos jurídicos durante os exercícios de 2009 e 2010 e praticamente em todo o exercício de 2011, pois as declarações retificadoras do imposto de renda só foram transmitidas no dia 27 de dezembro de 2011. **Portanto, durante três anos, doador e donatária consideraram válida a doação.***

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir da ciência do débito do ITCD, com a notificação efetuada pela AF/1º Nível/Belo Horizonte, em 18/11/2011 (fls. 94/95), os Impugnantes passaram a desconsiderar doação.

Apesar do artifício da transmissão das declarações retificadoras do imposto de renda, os fatos geradores do ITCD nas doações já tinham se consumado como atos jurídicos perfeitos.

(...)

*A alegação de que o imposto lançado nos autos refere-se a **empréstimo** só poderia ser aceita se acompanhada, obrigatoriamente, de prova inequívoca do negócio jurídico que menciona, tal como contrato de empréstimo, assinado e registrado em cartório na data do fato para comprovação de que a assinatura foi na época, e, não, após a intimação do Fisco.*

(...)

*As cópias dos comprovantes de transferências bancárias acostados aos autos à fl.102 comprovam mais ainda a tese de que a donatária realmente não possuía capacidade financeira para liquidar os supostos empréstimos contraídos, uma vez que os supostos pagamentos ao seu pai só ocorreram em 21/12/2015 e em 23/12/2015, havendo decorrido um período de 08 (oito anos) para a devolução do valor “emprestado” em 2007 e 07 (sete) anos para a devolução do valor “emprestado” em 2008. Para “**pagar o seu pai (doador)**” a donatária, após receber a intimação de fl. 235, passa a afirmar que teria contraído novo empréstimo junto a João Mendes de Magalhães, seu irmão (consulta site RFB - SERPRO – fls. 318/319),*

(...)

Note-se que esse contrato de empréstimo (fl. 285) não foi registrado em cartório e teria sido assinado justamente no dia 21/12/2015, isto é, na mesma data em que se deram as transferências entre as contas correntes dos envolvidos:

(...)

Foi realizado um depósito online (...) em 23/12/2015 (fl. 279), crédito na conta corrente da donatária de nº 99.101-5, Agência nº 2350-7 do Banco do Brasil. Não houve comprovação da origem desse recurso, que também foi utilizado para pagar o restante da dívida ao doador.

(...)

Na DIRPF Ano-Calendário 2015, a donatária declara ter recebido dividendos da empresa M Quattro Empreendimentos e Participações Ltda., (...) (fl. 106), mas não consegue comprovar tal fato.

*Na Escrituração Fiscal Digital do IRPJ - 2015 da M Quattro Empreendimentos e Participações Ltda. **não há registro da distribuição de lucros/dividendos entre os sócios da empresa, Fernanda Lima Magalhães e João Mendes de Magalhães, ambos com 50% de participação no capital societário. Esses valores deveriam estar declarados no “Registro Y600” da Escrituração Fiscal Digital – EFD – 2015 (fl. 304).***

(...)

A simulação do empréstimo é tão clara que pode ser caracterizada com os seguintes artifícios:

a) Fernanda Lima Magalhães foi notificada pela AF/1º Nível/Belo Horizonte a regularizar o ITCDD devido no dia 18/11/2011 (fls. 94/95), no prazo de 15 dias do recebimento da notificação (terceiro parágrafo de fl. 94).

b) A única providência tomada pelo doador e pela donatária em 27/12/2011 foi retificar as declarações do imposto de renda. Não foram apresentados contratos de mútuo pelos autuados.

c) A entrega da comprovação, em tese, dos recibos do pagamento (fls. 84 a 113) só ocorreu no dia 18/05/2016, quase quatro anos e meio depois da transmissão da declaração retificadora do imposto de renda, com a juntada dos autos da Impugnação.

(...)"

Conforme apontado pela Fiscalização, verifica-se que a apresentação das declarações retificadoras ocorreram em um lapso de tempo muito grande em relação à entrega das DIRPF originais.

Além do mais, também não restou inequivocamente demonstrada a alegada capacidade financeira da Autuada para quitação dos empréstimos efetuados.

Os Impugnantes argumentam às fls. 115, apresentando quadro demonstrativo relativo a origens e aplicações de recursos da DIRPF 2016 da Autuada, ano calendário 2015, que ela tinha plena capacidade financeira para quitar os empréstimos contraídos.

Entretanto, dos valores apresentados, destaca-se que, conforme análise da Fiscalização, alguns não foram passíveis da comprovação da origem e, ainda, destaca-se que para a quitação dos empréstimos foi contraído novo empréstimo junto ao Sr. João Mendes de Magalhães (Contrato de Mútuo às fls. 285 – frente e verso, e comprovante de transferência bancária às fls. 286).

Ressalte-se que o referido contrato foi celebrado em 21/12/15, mesma data da transferência bancária, e que, ato contínuo, também na mesma data, foi efetuada transferência bancárias para o Coobrigado como pagamento do alegado empréstimo efetuado por este.

Há que se destacar, ainda, que os Impugnantes alegam como incorporado à capacidade financeira para honrar os alegados empréstimos, o recebimento pela Autuada de dividendos da empresa M Quattro Emp. e Participações Ltda. Todavia, presume-se, esses dividendos, no seu exato montante, foram utilizados para aquisição de 50% (cinquenta por cento) do Apto. nº 201 localizado na Av. Luiz Paulo Franco, nº 140, como consta da DIRPF 2015/2016 da Autuada às fls. 156 e 159.

Observe-se, também, que o Fisco encaminhou notificação à Autuada, solicitando esclarecimentos sobre a comprovação de pagamento do ITCDD relativo à indicação nas DIRPF, de doações ocorridas posteriormente ao ano de 2006, em

18/11/11 (fls. 94/95). Após essa data, como se comprova pelo PTA nº 16.000462366-82, apensado ao presente PTA, a Autuada procurou a SEF/MG para declarar a inexistência de doações posteriores a esse ano e logo em seguida providenciou as retificações em suas DIRPF.

Assim, a prova obtida pelo Fisco nas declarações originais do imposto de renda do doador não é elidida pela “prova” apresentada, que não comprova, inequivocamente, a ocorrência dos alegados empréstimos.

Como bem observado pela Fiscalização, a alegação de que o imposto lançado nos autos se refere a fatos decorrentes de “empréstimos”, reitera-se, só poderia ser aceita se acompanhada obrigatoriamente de prova inequívoca da ocorrência do negócios jurídicos mencionados, tal como contrato de empréstimo assinado e registrado em cartório na data do fato, para comprovação da contemporaneidade, bem como comprovantes bancários de seus pagamentos, de acordo com o consignado em contratos, o que não ocorreu no presente caso.

Convém esclarecer que o contribuinte, conforme dispõe a legislação federal, pode apresentar declaração de imposto de renda retificadora. Todavia, nos termos do que dispõe o art. 147, § 1º do CTN, a retificação da DIRPF alterando o negócio jurídico inicialmente informado, com intuito de excluir tributo, só seria admissível pelo Fisco estadual mediante comprovação irrefutável de erro na informação anteriormente prestada:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (Grifou-se).

Dessa forma, como as alegações da 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 do Autuado 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, com o devido registro dos fatos geradores, também restou caracterizada nos autos e, portanto, correta a exigência da penalidade prevista no art. 25 da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Sendo assim, encontram-se plenamente caracterizadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração, mostrando-se as alegações dos Impugnantes insuficientes para descaracterizar o trabalho fiscal.

Por outro lado, não é possível, *in casu*, a agregação à base de cálculo do tributo devido relativo ao fato gerador ocorrido em 2008, da base de cálculo do tributo devido relativo à doação ocorrida em 2007, que resulta em indevida majoração do imposto. O disposto no art. 11 da Lei nº 14.941/03 tem por nítido objetivo evitar que por meio de decomposição da base de cálculo de determinada doação em várias doações, possa o contribuinte usufruir indevidamente do instituto da isenção, o que não é o caso.

Ademais, tem-se como preceito normativo tributário que ao fato gerador aplica-se a legislação tributária vigente à época de sua ocorrência, somente podendo retroagir nas hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas à complementação da base de cálculo do imposto acrescida à doação do exercício de 2008, mantendo-se para o exercício o valor original. Vencido, em parte, o Conselheiro Bernardo Motta Moreira (Revisor), que o julgava improcedente. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Mateus de Abreu Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabrícia Lage Fazito Rezende Antunes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 21 de março de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.368/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000028858-22
Impugnação: 40.010139510-33, 40.010139511-14 (Coob.)
Impugnante: Fernanda Lima Magalhaes
CPF: 074.938.396-89
João Lúcio Magalhães Bifano (Coob.)
CPF: 344.202.746-20
Proc. S. Passivo: Daniel Barros Guazzelli/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, 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 decorre da falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), constatada pela suposta doação de numerário, realizada em favor da Autuada, nos anos de 2007 e 2008, conforme informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Compulsando os autos, verifica-se que a informação repassada pela RFB que lastreou a autuação fiscal, encontra-se defasada, em razão da apresentação das Declarações de Rendas Retificadoras relativas aos exercícios de 2007 e 2008 (fls. 31/59), conforme previsão legal específica.

Cumprando registrar que, tanto na Declaração de Renda Retificadora do doador, quanto da donatária, não consta qualquer menção à suposta doação em referência. Com efeito, as retificações mencionadas desconstituíram as doações, não havendo mais como sustentar a pretensão fiscal que, como mencionado, baseou-se exclusivamente nas próprias declarações do imposto de renda.

Deve-se observar que, de fato, as Declarações de Renda Retificadoras, preencheram os requisitos legais. Ressaltando-se que foram enviadas em datas anteriores à lavratura do Auto de Infração.

Assim, a meu juízo, diversamente do entendimento do Relator, no caso específico, a Impugnante logrou êxito em comprovar a inocorrência do negócio jurídico inicialmente informado (doação).

Nessas condições, repita-se, tendo em vista que a Fiscalização se baseou em declaração posteriormente retificada pela Autuada, retificações essas ocorridas antes do recebimento do Auto de Início da Ação Fiscal (e, conseqüentemente, antes da lavratura do Auto de Infração) não há como presumir a ocorrência de doação.

Tal conclusão decorre da necessidade de se demonstrar a subsunção da norma ao fato concreto e tal demonstração foi imposta, em caráter privativo, às autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento, conforme determinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional:

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.

Como leciona Paulo Celso Bonilha, “se a administração financeira emitiu um ato de lançamento sem coletar e produzir em juízo provas que demonstrem a subsistência dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado, o juiz deve imediatamente sancionar tal omissão, anulando o ato e não sanar o vício, sub-rogando-se à administração no desenvolvimento de instrução primária que a administração omitiu”. (BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. Ed. Dialética, São Paulo: p. 77).

Ressalto constituir tal encargo um dever jurídico, cuja fonte tem assento no mais elevado patamar normativo, o da Constituição da República Federativa do Brasil, como corolário dos magnos princípios da legalidade e da tipicidade. Em suma, dever jurídico emergente da própria Carta Política (cf. art. 5º, II e XXXIX; art. 37, *caput*, e art. 93, X), e não mero ônus processual da Fazenda Pública, enquanto parte num determinado e eventual contencioso administrativo fiscal. A propósito do que acabo de afirmar, leia-se o escólio de Alberto Xavier:

Ao contrário do que entendia a antiga jurisprudência do Reichsfinanzhof e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por RAUSCHNING, BERGER e LOUVEAUX, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo de prova ou dever de investigação, que não se vê vantagem alguma em designar por novos conceitos,

ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus de prova objetivo (objektive Beweislast), ônus da probabilidade (Vermutungslast) ou situação, base ou condição da prova (Beweislagen).” (XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155-156).

Em face disso, era dever da Administração motivar adequadamente o Auto de Infração e, identificada a retificação das informações prestadas pelo contribuinte, ter apurado se, de fato, houve o empréstimo ou não, desconsiderando-o, se fosse o caso.

O que não se pode admitir é que o procedimento e o processo administrativo, instaurado após a impugnação apresentada pela Autuada, sejam desvirtuados, exigindo-se, já no bojo do contencioso administrativo, que o contribuinte produza uma prova cujo dever jurídico era da Fiscalização, quando da feitura do ato administrativo de lançamento.

Ora, há uma autonomia entre o procedimento de lançamento e o processo de revisão operado pelas autoridades julgadoras, de modo que essas não podem suprir a prova necessária à verificação do correto enquadramento legal, quando esta não foi feita pela autoridade lançadora. Nesse sentido, novamente, são esclarecedoras as palavras de Paulo Celso Bonilha:

“não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhado por órgãos autônomos. Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento deve se nortear pelo esclarecimentos dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo. (BONILHA, Paulo Celso Bergstron. A prova no processo administrativo tributário. Ed. Dialética, São Paulo: p. 77). (Destacamos).

In casu, havendo a retificação das informações perante a RFB, cabia ao Fisco Mineiro carrear na atuação fiscal todas as provas da ocorrência do fato gerador da doação e não exigir, partindo da informação defasada apresentada pelo contribuinte, a prova da inoocorrência do empréstimo. Ao desvirtuar o procedimento/processo, e delegar à autoridade julgadora a tarefa da persecução das provas para a manutenção do ato administrativo, viola-se, claramente, o amplo direito de defesa do contribuinte.

Com a devida vênia do entendimento da maioria, não se pode alegar que o art. 147 do Código Tributário Nacional exigiria que a retificação da declaração só fosse admissível mediante a comprovação do erro, invertendo-se o ônus de prova nesse caso.

Ora, de uma simples leitura do dispositivo legal percebe-se que: (a) ele se refere à modalidade de lançamento por declaração, sendo cediço que o Imposto de Renda da Pessoa Física é lançado por homologação; (b) ainda que analogamente pudesse ser aplicado mencionado dispositivo, a exigência da comprovação do erro para facultar a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante ocorre apenas quando esta visa a reduzir ou a excluir tributo, razão pela qual, como *não há qualquer repercussão na apuração do imposto de renda a informação da doação ou empréstimo*, não há a exigência de qualquer prova do contribuinte no caso em tela; (c) por razões óbvias, a norma geral em tela é aplicável apenas ao ente responsável pelo processamento da declaração, *não podendo o Estado impor condições para o processamento ou não da declaração retificadora de competência de tributo da União*. Tanto é assim que a norma aduz que os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame podem, inclusive, ser retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. Confira-se o teor do art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando visé a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. (Destacamos).

Outrossim, as normas federais que regulam as declarações de imposto de renda não impõem qualquer produção probatória para a alteração da informação de doação para empréstimo, como realizada pela Autuada.

A título exemplificativo, a Instrução Normativa RFB nº 1.690, de 20 de fevereiro de 2017, que dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2017, ano-calendário de 2016, pela pessoa física residente no Brasil, possibilita a retificação, no art. 9º, “caso a pessoa física constate que cometeu erros, omissões ou inexatidões em Declaração de Ajuste Anual já entregue”.

Vale notar que o § 1º do mencionado art. 9º, estabelece que a Declaração de Ajuste Anual retificadora tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e a substitui integralmente, e por isso deve conter todas as informações anteriormente declaradas com as alterações e exclusões necessárias, e as informações adicionais, se for o caso.

Isso reforça o argumento de que o lastro probatório utilizado pela Administração Fazendária para a presente autuação simplesmente não mais existe, na medida em que, anteriormente à autuação, o contribuinte já tinha retificado – leia-se,

apresentado “nova” declaração, com “novas” informações – o erro da declaração perante a RFB.

Vale notar que esse entendimento tem respaldo em diversas decisões dos Tribunais pátrios:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - ITCD - DOAÇÃO - RETIFICAÇÃO DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - POSSIBILIDADE - RECURSO PROVIDO.

- NÃO SUBSISTE O FATO GERADOR DE ITCD SE O TRIBUTO FOI GERADO APENAS COM BASE EM DOAÇÃO INFORMADA NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA, QUE, ANTES DO LANÇAMENTO, FOI RETIFICADA, PARA SUPRIMIR A DOAÇÃO.

(TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.15.061898-1/001, RELATOR: DES. ELIAS CAMILO, 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 27/10/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 07/11/2016).

TRECHO DO VOTO DO EMINENTE RELATOR:

“IN CASU, A AGRAVANTE DECLAROU A DOAÇÃO EM NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE 2008, INFORMAÇÃO QUE FOI SUPRIMIDA NA DECLARAÇÃO RETIFICADORA ENTREGUE EM 28/04/2012, ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO QUE DEU ORIGEM À CDA, DATADO DE 25/11/2013.

SENDO ASSIM, TENHO QUE NÃO SUBSISTE O FATO GERADOR DO ITCD EM EXECUÇÃO, JÁ QUE O TRIBUTO FOI COBRADO APENAS COM BASE NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DE 2008. ORA, SE HOUE RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO, FOI SUPRIMIDO O ÚNICO MOTIVO QUE GERARIA O TRIBUTO.

NESSE CONTEXTO, TENHO QUE É ÔNUS DA FAZENDA ESTADUAL A COMPROVAÇÃO DE QUE A DOAÇÃO, DE FATO, OCORREU, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O CONTRIBUINTE PRETENDE EVADIR-SE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, JÁ QUE UTILIZOU-SE DO MEIO LEGAL DISPONÍVEL PARA A CORREÇÃO DE EQUÍVOCOS NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. POR FIM, RESSALTO QUE COMUNICAÇÃO SUPOSTAMENTE ENVIADA PELA RECEITA ESTADUAL À AGRAVANTE NÃO IMPEDE A RETIFICAÇÃO, MORMENTE PORQUE NÃO HÁ PROVAS DE SEU RECEBIMENTO PELA CONTRIBUINTE”.

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCD. FATO GERADOR. DOAÇÃO EM DINHEIRO. AUTUAÇÃO COM BASE NAS DECLARAÇÕES DO IRPF. DECLARAÇÃO DE DOAÇÃO RETIFICADA. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E TITULARIDADE DOS RECURSOS. INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO LANÇADO. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. AS INFORMAÇÕES REFERENTES A DOAÇÃO

FORAM OBTIDAS POR MEIO DE CONVÊNIO DE MÚTUA COLABORAÇÃO, FIRMADO ENTRE A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E A SECRETARIA DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL, NOS TERMOS DO ART. 199 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). O LANÇAMENTO FISCAL DECORRE DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ITCD, CUJO FATO GERADOR CONSISTE NA DOAÇÃO DE NUMERÁRIO EFETUADO AO APELADO, POR SUA GENITORA, CONFORME INFORMADO NA DECLARAÇÃO DE IRPF RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2011. RESTOU COMPROVADO QUE O APELADO PROVIDENCIOU A RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES, ONDE É POSSÍVEL CONSTATAR LASTRO PATRIMONIAL SUFICIENTE PARA FIRMAR CONVENCIMENTO DE QUE O VALOR TRANSFERIDO ERA DE TITULARIDADE DO PRÓPRIO DESTINATÁRIO, BEM COMO QUE A RECEITA FEDERAL NÃO APOUNTOU QUALQUER IRREGULARIDADE NO PROCEDIMENTO. INEXISTINDO O FATO GERADOR NA DECLARAÇÃO RETIFICADORA, ESCORREITA A R. SENTENÇA QUE DECLAROU A INEXISTÊNCIA DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRES AS PARTES E O CANCELAMENTO DA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS (ITCD). APELAÇÃO DESPROVIDA. (TJDF, ACÓRDÃO N. 965710, PROCESSO 20130111740708 APC, RELATOR HECTOR VALVERDE, 6ª TURMA CÍVEL, DATA DE JULGAMENTO: 14/09/2016, PUBLICADO NO DJE: 20/09/2016. PÁG.: 276/308).

JUIZADO ESPECIAL. FAZENDA PÚBLICA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO FISCAL. ITCD. DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIFICADORA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. 1. A RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DO CONTRIBUINTE, BEM COMO A DECLARAÇÃO DAQUELE QUE RECEBEU O EMPRÉSTIMO (MÚTUO) DEMONSTRAM QUE NÃO HOUE O FATO GERADOR QUE CARACTERIZE DOAÇÃO PARA ENSEJAR O LANÇAMENTO DO ITCD. PRECEDENTE: (ACÓRDÃO N.º 743911, 20130110752694ACJ, RELATOR: AISTON HENRIQUE DE SOUSA, 2.ª TURMA RECURSAL DOS JUIZADOS ESPECIAIS CÍVEIS E CRIMINAIS DO DF, DATA DE JULGAMENTO: 10/12/2013, PUBLICADO NO DJE: 17/12/2013. PÁG.: 209) 2. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 3. SEM CUSTAS PROCESSUAIS, NOS TERMOS DO QUE DISPÕE O DECRETO-LEI N.º 500/69. CONDENADO O RECORRENTE/RÉU VENCIDO AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS, FIXADOS EM R\$ 500,00 (QUINHENTOS REAIS) NOS TERMOS DO QUE DISPÕE O ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL C/C ARTIGO 55 DA LEI N.º 9.099/95. 4. ASÚMULA DE JULGAMENTO SERVIRÁ COMO ACÓRDÃO, CONFORME REGRA DOS ARTIGOS 27 DA LEI N.º 12.153/09 E 46 DA LEI DOS JUIZADOS ESPECIAIS ESTADUAIS CÍVEIS E AINDA POR FORÇA DOS ARTIGOS 12, INCISO IX, 98, PARÁGRAFO ÚNICO E 99, DO REGIMENTO INTERNO DAS TURMAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECURSAIS." (TJDF, ACÓRDÃO N. 821198, PROCESSO 20140110800319 ACJ, RELATOR LEANDRO BORGES DE FIGUEIREDO, 1ª TURMA RECURSAL DOS JUIZADOS ESPECIAIS DO DISTRITO FEDERAL, DATA DE JULGAMENTO: 19/09/2014, PUBLICADO NO DJE: 29/09/2014. PÁG.: 299).

Finalmente, no que diz respeito à exigência fiscal de formalização do contrato de empréstimo, novamente, razão assiste à Defesa. Isso porque, mesmo que fosse possível exigir a prova do erro do contribuinte na apresentação da declaração retificadora, essa exigência não pode se recair sobre um contrato de mútuo, modalidade de contrato que a legislação brasileira não exige nenhuma forma específica, ainda mais considerando a hipótese de um empréstimo familiar, como se dá no caso em tela.

Diante do exposto, com a licença do entendimento da maioria, voto pelo cancelamento das exigências fiscais, uma vez que não foi comprovado pela Fiscalização o fato gerador do imposto.

Sala das Sessões, 21 de março de 2017.

Bernardo Motta Moreira
Conselheiro