

Acórdão: 23.058/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 15.000046915-88  
Impugnação: 40.010145127-85, 40.010145128-66 (Coob.)  
Impugnante: Aline Tatagiba Bessa Gonçalves  
CPF: 049.291.916-02  
Elesier Lima Gonçalves (Coob.)  
CPF: 136.962.896-04  
Proc. S. Passivo: Gustavo Velloso Portella/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - NUMERÁRIO.** Acusação fiscal de recolhimento a menor 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. Todavia, tendo em vista que o lançamento baseia-se exclusivamente em informação constante de Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) que, antes da ação fiscal, fora validamente retificada pelos Codevedores, inexistente amparo a sustentar a imputação fiscal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - ITCD - FALTA DE ENTREGA.** Acusação fiscal de falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos em desacordo com a norma prevista no art. 17 da Lei nº 14.941/03. Uma vez que a doação não foi comprovada pelo Fisco, não há que se falar, no presente caso, em necessidade de cumprimento de obrigação acessória, resultando incabível, portanto, a exigência da penalidade do art. 25 da Lei nº 14.941/03.

**Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre a doação de numerário que teria sido feita pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), no exercício de 2012, de acordo com as informações constantes da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Imputou-se, ainda, a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), relativa à doação objeto da acusação fiscal supramencionada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O Doador e a Donatária foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária com base, respectivamente, no art. 21, inciso III e no art. 12, inciso II, ambos da Lei nº 14.941/03.

Inconformados, ambos apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 12/16, no âmbito da qual argumentam, em síntese, que, ao invés de doação, a Autuada e o Coobrigado haviam firmado um contrato de mútuo, de sorte a viabilizar a aquisição de um imóvel por parte da Donatária, não obstante o fato de que, por equívoco, o mencionado empréstimo haja sido originalmente informado, nas DIRPF(s) de ambos, em campo diverso do que seria o correto.

Isto posto, esclarecem os Impugnantes que, uma vez constatado o erro, ainda em 05/11/14, antes mesmo do início da ação fiscal, foi providenciada a devida retificação nas DIRPF(s).

Neste sentido, após discorrerem acerca da legislação federal que admite a dita retificação, os Impugnantes argumentam também que teria havido violação ao seu sigilo fiscal, haja vista a inexistência de autorização judicial que amparasse o repasse das informações por parte da Receita Federal do Brasil e, ao final, pedem o cancelamento do feito fiscal.

Registre-se que constam dos autos cópia reprográfica (fl. 31) de documento intitulado “Declaração de Empréstimo”, datado de 20/10/12, firmado entre as partes, bem como as Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) retificadoras, tanto da Autuada quanto do Coobrigado (fls. 32/49), enviadas à Receita Federal do Brasil, conforme anteriormente mencionado, em 05/11/14.

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 55/68, refuta as alegações dos defendentes.

De início, assevera que todo o procedimento fiscal se deu em perfeita consonância com a legislação aplicável, discorre pormenorizadamente acerca das providências adotadas no âmbito da ação fiscal realizada, além de transcrever e analisar os dispositivos legais e regulamentares que embasaram sua conduta.

Após abordar aspectos legais pertinentes ao contrato de mútuo, argumenta que a retificação das DIRPF(s) somente poderia ocorrer se atendidas as disposições constantes do art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN), o que, a seu ver, não se constatou no presente caso.

Demais disso, a Fiscalização aduz que a “Declaração de Empréstimo” apresentada não atende às formalidades probatórias, eis que, dentre outros aspectos, não foi registrada em cartório, o que torna impossível a comprovação da sua pré-existência em relação ao fato gerador autuado.

Ainda neste particular, discorre sobre as características do negócio jurídico alegado pelos Codevedores, concluindo no sentido de que tal avença apresentaria “características de simulação/dissimulação”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização ressalta ainda que a prova obtida consiste exatamente na informação contida na DIRPF original da Donatária, repassada à SEF/MG pela Receita Federal do Brasil e juntada às fls. 08/09 dos autos.

Por fim, cita decisões anteriores deste E. Órgão Julgador e pede a manutenção do lançamento.

### **DECISÃO**

Consoante relatado, a autuação versa a acusação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre a doação de numerário que teria sido feita pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), no exercício de 2012, de acordo com as informações constantes da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Imputou-se, ainda, a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação objeto da acusação fiscal supramencionada.

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

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, registra-se que o ITCD incide, entre outras hipóteses, na doação de quaisquer bens ou direitos a qualquer título, ainda que em adiantamento de legítima, conforme dispõe o art. 1º, inciso III, da Lei nº 14.941/03.

Confira-se:

Art. 1º - O imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCD - incide:

(...)

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

(...).

A mesma Lei estabeleceu que o contribuinte do ITCD é, na transmissão por doação, o donatário, nos termos do disposto no seu art. 12, inciso II, a saber:

Art. 12. O contribuinte do imposto é:

(...)

II- o donatário, na aquisição por doação;

(...).

O doador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, nos termos do art. 21, inciso III, da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

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

(...)

III- o doador;

(...)

Os Impugnantes alegam a insubsistência do lançamento tendo em vista a não ocorrência da doação do numerário e, sim, de operação de mútuo, conforme instrumento contratual cuja cópia colaciona aos autos, juntamente com as retificações das DIRPF, apresentadas para fins de correção do equívoco.

No caso em apreço, resulta evidente que o lançamento fiscal baseia-se exclusivamente nas DIRPF(s) originalmente enviadas pelos Codevedores, sendo este o único documento apresentado pela Fiscalização para subsidiar a acusação fiscal, uma vez que inexistente nos autos qualquer outro elemento de prova que demonstre a ocorrência da doação.

Ocorre, no entanto, que tais DIRPF(s) foram previamente retificadas tanto pela Autuada quanto pelo Coobrigado, retificação esta que, à luz da legislação de regência da matéria (vale dizer, à luz da legislação federal do Imposto de Renda Pessoa Física), se deu de modo regular e válido.

De fato, a propósito do tema, assim dispõe a Instrução Normativa nº 1.545, de 03 de fevereiro de 2015, expedida pela Receita Federal do Brasil, *in verbis*:

**Art. 9º Caso a pessoa física constate que cometeu erros, omissões ou inexatidões em Declaração de Ajuste Anual já entregue, poderá apresentar declaração retificadora:**

I - pela Internet, mediante a utilização do:

- a) programa de transmissão Receitanet; ou
- b) serviço "Retificação on-line", disponível no endereço referido no inciso I do caput do art. 4º;

II - em mídia removível, nas unidades da RFB, durante o seu horário de expediente, se após o prazo de que trata o caput do art. 7º.

**§ 1º A Declaração de Ajuste Anual retificadora tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente** e, portanto, deve conter todas as informações anteriormente declaradas com as alterações e exclusões necessárias, bem como as informações adicionais, se for o caso.

(Destacou-se).

Destarte, tendo sido validamente retificadas as ditas declarações (tanto assim que não consta qualquer questionamento do Fisco federal acerca da validade jurídica desta retificação), impõe-se a constatação de que as DIRPF(s) originalmente apresentadas não mais se prestam a fazer prova das supostas doações, diferentemente do que pretende a Fiscalização.

No que pertine à questão do ônus probatório, cabe assinalar que, tendo presente a documentação carreada aos autos, constata-se que a mencionada retificação

ocorreu ainda no ano de 2014, antes, portanto, do início de qualquer ação por parte da Secretaria de Estado de Fazenda.

Como é sabido, em diversos outros casos postos à apreciação deste E. Conselho de Contribuintes, a negativa da doação e a correspondente retificação da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) se dava após o início do procedimento fiscal, resultando daí o ônus, atribuído ao sujeito passivo, de demonstrar a realização de negócio jurídico diverso.

Em outras palavras, de acordo com o entendimento prevalecente nesta Câmara de Julgamento, tendo sido originalmente declarada a doação perante a Receita Federal do Brasil e caso tal declaração venha a ser retificada, tem-se que:

1 – caso a retificação ocorra após o início de qualquer procedimento fiscal (comprovado mediante a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal ou mesmo pelo envio de correspondência ao suposto donatário, por parte da Secretaria de Fazenda, para fins de cobrança do ITCD devido), o ônus de provar a alegada inoocorrência da doação é atribuído ao próprio alegante (no caso, o respectivo Impugnante);

2 – por outro lado, caso a retificação seja efetivada antes mesmo do início de qualquer procedimento fiscal, incumbe à Fiscalização, tal como ocorre em qualquer outro lançamento tributário, instruir o Auto de Infração com a prova da ocorrência do fato gerador.

A toda evidência, neste último caso, a DIRPF originalmente enviada pela Autuada não se reputa suficiente para comprovar as acusações fiscais, eis que referido documento não mais opera efeitos no plano jurídico.

Reitera-se que, no caso ora em apreço, a retificação da DIRPF perante a Receita Federal do Brasil se deu em 2014, ao passo que a lavratura do AIAF somente ocorreu em 2017<sup>1</sup>, ocasião em que já não mais subsistia, para qualquer efeito jurídico, a DIRPF retificada.

Outrossim, a despeito da discussão acerca do cumprimento ou não das formalidades relacionadas ao contrato de mútuo, permanece o fato de que a acusação fiscal há de ser devidamente instruída com provas que demonstrem a ocorrência do fato imponível (o mesmo valendo para a imputação de ocorrência de simulação/dissimulação), o que não restou comprovado no Auto de Infração em apreço.

Convém esclarecer também que não cabe aqui o argumento segundo o qual, nos termos do que dispõe o do art. 147, § 1º, do CTN, a retificação da(s) DIRPF(s) alterando o negócio jurídico inicialmente informado só seria admissível antes da notificação do lançamento e mediante comprovação inequívoca de erro na informação anteriormente prestada.

A razão para tanto reside no fato de que referido dispositivo do CTN aplica-se exclusivamente nos casos de tributos lançados “por declaração”, hipótese na qual

---

<sup>1</sup> No caso dos presentes autos, diferentemente do ocorreu em outros lançamentos fiscais, não foi juntada qualquer comprovação do envio de correspondência, por parte da SEF/MG, destinada aos codevedores, instando-os a recolher o ITCD decorrente da doação originalmente informada nas DIRPFs.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não se encaixa o Imposto de Renda, uma vez que tal tributo é incontrovertidamente lançado “por homologação”.

Dito isso, do mesmo modo em que a mera existência da obrigação acessória de entrega da “Declaração de Apuração e Informação do ICMS” (DAPI) não faz do ICMS um imposto lançado “por declaração”, a obrigação de entrega da DIRPF também não descaracteriza o Imposto de Renda enquanto tributo lançado “por homologação”. Logo, em ambos os casos, afigura-se incabível a invocação da disposição contida no art. 147 do CTN.

Assim sendo, ante a inexistência de qualquer elemento de prova que sustente a imputação fiscal de ocorrência de doação, resulta incabível, também, a exigência da Multa Isolada de que trata o art. 17 da Lei nº 14.941/03, alusiva à falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em não exarar despacho interlocutório. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), que o propunha. No mérito, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), que o julgava procedente. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

P

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.058/18/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000046915-88	
Impugnação:	40.010145127-85, 40.010145128-66 (Coob.)	
Impugnante:	Aline Tatagiba Bessa Gonçalves CPF: 049.291.916-02 Elesier Lima Gonçalves (Coob.) CPF: 136.962.896-04	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Velloso Portella/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Conforme exposto pelo Relator, estamos diante de lançamento cujo fato gerador foi apurado a partir de informações obtidas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física entregue pelos autuados à Receita Federal do Brasil. Cobra-se ICTD sobre doação realizada no exercício de 2012.

Segundo entendimento majoritário do acórdão, o lançamento é improcedente, pois os Autuados retificaram as respectivas declarações fazendo constar que entre eles foi firmado contrato de mútuo, o que descaracterizaria o fato gerador (doação) imputado pela autoridade fiscal. Foi relevante para o deslinde da questão o fato de a retificação ter sido efetivada em data anterior ao início da ação fiscal, ou de qualquer ato capaz de afastar a espontaneidade da declaração retificadora.

Neste cenário, considerando que na nova DIRPF – que substituiu integralmente aquela que deu origem ao lançamento - já não havia informações sobre a realização de doação, entendeu o Relator que caberia à Fiscalização o ônus de comprovar a existência de fato gerador do ITCD, desconstituindo a informação acerca da realização de mútuo entre os autuados.

Com a devida vênia, não compartilho do mesmo entendimento, e ao contrário do alegado, o faço com base no art. 147, § 1º do Código Tributário Nacional - CTN, cuja essência ainda merece ser observada. Explico.

Embora esteja cada vez mais em desuso a modalidade de lançamento classificada como de declaração, é importante mencionar que na origem tanto o ITCD quanto o Imposto de Renda eram típicos exemplos de impostos que somente poderiam ser laçados a partir de informações fornecidas pelos próprios contribuintes. Tal condição, pode-se dizer, também está presente nos lançamentos tidos como por homologação, ou seja, em ambas espécies de lançamento o contribuinte possui o papel

de grande relevância na constituição do crédito tributário, isso porque, nesses casos, ele assume a função de declarar a situação de fato que pode culminar na ocorrência de um fato gerador tributável. O jurista Hugo de Brito Machado, *in* “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2005. p. 133), esclarece:

As informações que o sujeito passivo da obrigação tributária oferece à autoridade administrativa dizem respeito a fatos. Não são relevantes no que eventualmente se referirem ao Direito, vale dizer, ao significado jurídico dado aos fatos para fins de lançamento tributário. Embora nem sempre se veja com facilidade a distinção entre os fatos, e o significado jurídico tributário dos mesmos, ignorar essa diferença pode nos levar ao cometimento de graves equívocos.

#### 1.2 O fato e o direito no lançamento

É muito importante a distinção entre o fato e o Direito, no que diz respeito ao lançamento por declaração, porque as informações que o sujeito passivo da obrigação tributária, ou o terceiro legalmente a isto obrigado, presta à autoridade administrativa dizem respeito exclusivamente aos fatos. Não ao direito. Só aos fatos, em sua pura faticidade. Não ao significado jurídico dos fatos, vale dizer, aos fatos jurídicos tributários.

(...)

Quem entrega determinada quantia em dinheiro a outrem tem o dever de informar à autoridade da Administração Tributária esse fato, vale dizer, a entrega do dinheiro, indicando a causa jurídica da entrega. Dirá se a fez a título de empréstimo, ou para quitar uma dívida, ou em pagamento de salários, ou de juros. Essa indicação da causa jurídica da entrega do dinheiro é matéria de fato, quer tenha, ou não, implicação no significado jurídico tributário daquela entrega. A atribuição desse significado jurídico tributário àquela entrega de dinheiro é matéria de direito, alheia ao dever de declarar que a lei impõe ao contribuinte.

Em muitas outras situações pode-se indicar o que é a matéria de fato a que alude o art. 147 do Código Tributário Nacional. E a matéria de Direito com aquela eventualmente envolvida. Repita-se que nem sempre é fácil estabelecer a diferença entre o fato e seu significado jurídico tributário. Essa diferença, porém, é de grande importância para que se possa verificar se o sujeito passivo da obrigação tributária cumpriu, ou não, o seu dever legal de prestar informações, e se o fez devida ou indevidamente. No art. 147 do Código

Tributário Nacional está expresso que o dever de informar diz respeito à matéria de fato, e nesta certamente não se inclui a valoração jurídica tributária desses fatos.

(...)

## 2.2 A questão da prova do erro

É evidente que o sujeito passivo da obrigação tributária, que pretende alterar sua declaração, tem de provar que a mesma está eivada de erro. Se pretende fazer essa prova antes da notificação do lançamento, pode fazê-lo informalmente perante a autoridade a quem fez a declaração. Se, porém, pretende provar o erro depois de notificado do lançamento, haverá de fazer essa prova perante a autoridade julgadora de sua impugnação.

A prova perante a autoridade lançadora opera-se de modo informal porque alheio ao procedimento administrativo de controle da legalidade do lançamento. A autoridade lançadora é livre para aceitar o pedido de retificação da declaração, e para atendê-lo mediante a simples exibição de um livro ou documento, por exemplo. Já a prova perante a autoridade julgadora há de ser feita pela forma disciplinada na lei que regula o procedimento administrativo de apuração e exigência do crédito tributário.

Neste cenário, o fato de a declaração originalmente entregue ter sido substituída por outra apresentada em data anterior ao início da ação fiscal não impede que o Fisco, com base na informação constante de seus bancos de dados, questione a natureza jurídica dos fatos e valores apontados pelos declarantes, cabendo aos últimos o ônus da prova acerca dos erros e da caracterização da real transação ocorrida. Vale destacar que a primeira declaração, embora tenha sido entregue à Receita Federal, para o Fisco estadual assumiu as funções de uma DBD (Declaração de Bens e Direitos), podendo o Fisco suscitar a aplicação do § 1º 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 vise 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

No caso concreto, os Contribuintes até tentam fazer prova dos erros que levaram a retificação da declaração. Foi juntado às fls. 31, “Declaração de Empréstimo” por meio da qual a devedora principal confessa o recebimento de valor a título de empréstimo, valor que deve ser pago em 20 (vinte) anos a partir de 31 de janeiro de 2018, corrigidos segundo os índices da poupança. Neste cenário, para formação da minha convicção, seria importante a realização de despacho interlocutório para determinar que as partes juntassem aos autos o comprovante do pagamento das parcelas já vencidas, proposta negada – coerentemente - pelo Colegiado haja vista o entendimento de mérito da maioria.

Por fim, vale destacar que, de fato, as declarações não foram impugnadas pela Receita Federal e nem seriam, pois as alterações promovidas não representam qualquer alteração no valor total do Imposto de Renda declarado pelo Contribuinte, afinal, nem a doação nem o mútuo, em regra, são fatos geradores deste último imposto. Assim, patente a falta de interesse do Fisco federal sobre as alterações.

Assim, considerando que os contribuintes não juntaram aos autos provas suficientes para afastar o erro cometido na primeira declaração, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2018.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**