

Acórdão: 23.155/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000047027-17
Impugnação: 40.010145070-05, 40.010145071-88 (Coob.)
Impugnante: Juliana Marina Tavares Soares
CPF: 014.791.146-00
Esther Cândida de Magalhães Tavares (Coob.)
CPF: 519.134.886-91
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - NUMERÁRIO. Imputação fiscal de 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. Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03. Entretanto restou comprovado nos autos tratar-se de empréstimo e não de doação, portanto, ausente a ocorrência do fato gerador, cancelam-se as exigências fiscais.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - ITCD - FALTA DE ENTREGA. Imputação 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. Exigência de Multa Isolada prevista no art. 25 da citada lei. Entretanto, ausente a ocorrência do fato gerador, não há que se falar, no presente caso, em necessidade de cumprimento de obrigação acessória.

Lançamento improcedente. 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) incidente sobre a doação de numerário efetuada pela Coobrigada (doadora) à Autuada (donatária), no ano calendário de 2012, exercício de 2013, 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).

Constatou-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 recebida.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Doadora e a Donatária foram eleitas 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.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente, Impugnação às fls.11/verso, com argumentos infra elencados:

- sustentam tratar-se de empréstimo e não de doação, sob o fundamento de que a Coobrigada teria emprestado o dinheiro para a Autuada, não obstante o fato de que, por equívoco, o retrocitado empréstimo tenha sido originalmente informado nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física- DIRPFs de ambas em campo diverso do que seria o correto;

- esclarecem que ao constatarem o erro, ainda em 12/02/15, antes mesmo da emissão do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, recebido em 11/12/17, (fls.03), foi providenciada a devida retificação nas DIRPFs;

- anexam aos autos os seguintes documentos:

- cópia reprográfica de nota promissória, datada de 25/03/12 (fls. 15);

- extratos bancários que comprovariam a devolução do dinheiro (fls. 17/25);

- DIRPFs retificadoras da Autuada e Coobrigada enviadas à Receita Federal do Brasil às fls. 31/34 e fls. 39/43 respectivamente.

Pedem a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 81/92, refuta as alegações da Defesa com os seguintes argumentos:

- assevera que todo o procedimento fiscal deu-se em perfeita consonância com a legislação aplicável;

- relata as providências adotadas no âmbito da ação fiscal realizada;

- transcreve com respectiva análise dos dispositivos legais e regulamentares que fundamentaram o trabalho fiscal;

- discorre acerca dos aspectos legais pertinentes ao contrato de mútuo;

- aduz que a retificação das DIRPFs somente poderia ocorrer se atendidas as disposições constantes do art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN), que sob seu entendimento, não se constatou no presente caso;

- cita decisões anteriores do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG.

Requer procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 10/05/18, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante Juliana Marina Tavares Soares junte aos autos a DIRPF original do ano calendário 2012, no prazo máximo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização esclareça a informação constante na certidão de fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

07 que consta a doação - código 80 no importe de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), tendo em vista que a DIRPF original do ano calendário 2012 da Coobrigada Esther Cândida de Magalhães Tavares consta que fora realizado o pagamento à Sra. Juliana Marina Tavares Soares com o código 99 (fls. 36v.) e, ainda, indica no campo Bens e Direitos o crédito referente ao respectivo empréstimo com o código 51 (fls. 37v.). Em seguida, vista às Impugnantes, (fls.94).

Aberta vista às Impugnantes que se manifestam às fls. 100/104.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 109/110.

Novamente científicas as Impugnantes não se manifestam.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre a doação de numerário efetuada pela Coobrigada (doadora) à Autuada (donatária), no ano calendário de 2012, exercício de 2013, 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).

Constatou-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 recebida.

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.

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;

As Impugnantes alegam a insubsistência do lançamento tendo em vista a não ocorrência da doação do numerário e, sim, de empréstimo, conforme demonstram os documentos carreados aos autos com a impugnação, em especial as retificações das DIRPFs, apresentadas para fins de correção do equívoco.

No caso em exame, verifica-se que o lançamento fiscal baseia-se exclusivamente nas DIRPFs originalmente enviadas pelas Autuadas, 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.

Registra-se, por oportuno, que tais DIRPFs foram previamente retificadas tanto pela Autuada quanto pela Coobrigada e que, tanto sob a égide da legislação de regência da matéria quanto em estrita consonância àquela do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, deu-se de modo regular e válido.

Cumprido destacar, acerca da matéria, a Instrução Normativa (IN) nº 1.545, de 03 de fevereiro de 2015, expedida pela Receita Federal do Brasil, infra transcrita:

IN nº 1.545 de 03/12/15

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. (Grifou-se).

Dessa forma, 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 DIRPFs 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorreu ainda no ano de 2015, antes, portanto, do início de qualquer ação por parte da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Salienta-se que em diversos outros casos submetidos à apreciação do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, 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.

Nesse diapasão, em consonância ao entendimento majoritário na 1ª Câmara de Julgamento, tendo sido originalmente declarada a doação perante a Receita Federal do Brasil e caso tal declaração venha a ser retificada, verifica-se as seguintes hipóteses:

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

2 – lado outro, 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.

Verifica-se que que no caso em exame, qual seja a declaração originalmente enviada pela Autuada, não se configura suficiente para comprovar as acusações fiscais, eis que referido documento não mais opera efeitos no plano jurídico.

Reitera-se que, no caso ora em análise, a retificação da DIRPF perante a Receita Federal do Brasil deu-se em 2015, ao passo que a lavratura do AIAF nº 10.000.024.364-07 (fls.02) somente ocorreu em 2017¹, conforme verifica-se pelo Aviso de Recebimento (AR) de fls. 03, 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 oponível (com os mesmos requisitos de validade em imputação de ocorrência de simulação/dissimulação), o que não restou comprovado no Auto de Infração em exame.

Esclareça-se, por oportuno que razão não assiste à Fiscalização sobre o argumento de que a alteração do negócio jurídico inicialmente informado, só seria admissível antes da notificação do lançamento e mediante comprovação inequívoca de erro na informação anteriormente prestada, nos termos do art. 147, § 1º do CTN, examine-se:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro,

¹ 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 a coobrigada, instando-os a recolher o ITCD decorrente da doação originalmente informada nas DIRPFs.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Verifica-se que o retromencionado dispositivo legal aplica-se exclusivamente nos casos de tributos lançados “por declaração”, hipótese na qual não se adequa o Imposto de Renda, uma vez que tal tributo é incontroversamente lançado “por homologação”.

Destaca-se ainda que a existência da obrigação acessória de entrega da “Declaração de Apuração e Informação do ICMS” (DAPI) não caracteriza o ICMS como imposto lançado “por declaração” e, em raciocínio similar, a obrigação de entrega da DIRPF também não descaracteriza o Imposto de Renda enquanto tributo lançado “por homologação”.

Por conseguinte, em ambas hipóteses, é inaplicável o art. 147 do CTN.

Diante disso, haja vista 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).

Assim, por todo o exposto, razão assiste às Impugnantes, devendo, portanto, ser cancelado o presente lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que o julgava procedente. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes.

Sala das Sessões, 20 de novembro de 2018.

Marco Túlio da Silva
Presidente / Revisor

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.155/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000047027-17
Impugnação: 40.010145070-05, 40.010145071-88 (Coob.)
Impugnante: Juliana Marina Tavares Soares
CPF: 014.791.146-00
Esther Cândida de Magalhães Tavares (Coob.)
CPF: 519.134.886-91
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 do Imposto sobre a Renda Pessoa da Física entregue pelas autuadas à Receita Federal do Brasil. Cobra-se ICTD sobre doação declarada no ano-calendário 2012.

Segundo entendimento majoritário do acórdão, o lançamento é improcedente, pois as Autuadas retificaram as respectivas declarações fazendo constar que entre elas 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 do fato gerador do ITCD, desconstituindo a informação acerca da realização de mútuo entre as Autuadas.

Com a devida *vênia*, não compartilho do mesmo entendimento, e ao contrário do alegado, o faço com base no art. 147, § 1º do 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 lançados 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 pelas declarantes, cabendo às últimas 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 autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Importante destacar, ainda, que as DIRFs, originais ou retificadoras, que são apresentadas pelos contribuintes somente se tornam definitivas a partir da homologação dos dados pela Receita Federal (tácita ou expressa), ou seja, com essa premissa e até a

ocorrência deste evento, referidos documentos se revestem da característica de veículos informadores, abrindo aos Fiscos a possibilidade de questionar todos os dados ali constantes. O que impediria que o contribuinte, agora para se furtar de uma eventual acusação de acréscimo patrimonial a descoberto, apresentasse nova declaração retificadora?

No caso concreto, as contribuintes até tentam fazer prova dos erros que levaram a retificação da declaração, entretanto, entendo que os elementos juntados são insuficientes para caracterizar a realização efetiva do mútuo.

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

Sala das Sessões, 20 de novembro de 2018.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira