

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.198/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010113945-10
Impugnante: Roberval Silva Esper
Proc. S. Passivo: Adriano Ferreira Sodré/Outro(s)
PTA/AI: 15.000000920-27
CPF: 263.971.106-72
Origem: DF/Varginha

EMENTA

ITCD – FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada falta de recolhimento do ITCD incidente na doação de quotas do Capital Social da empresa Armazéns Gerais Agrícolas Ltda., com sede à Rodovia BR 491, km 16, Varginha-MG, feita pelo sócio Otávio Marques de Paiva Neto à donatária residente e domiciliada em Varginha-MG, no exercício de 1999. Tendo em vista o óbito da contribuinte/donatária, responde pelo crédito tributário seu espólio, representado pelo Inventariante, eleito Sujeito Passivo. Os princípios constitucionais argüidos pelo Impugnante não têm o condão de elidir o trabalho fiscal. No entanto, após a apuração do débito realizada em conformidade com a Tabela B da Lei 12.426/96, o resultado obtido deve ser convertido em reais pelo valor da UFIR vigente na data da avaliação, incidindo juros moratórios a contar da data do vencimento, nos termos da Resolução 2.880/97. Infração plenamente caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a exigência de valor a título de ITCD, em razão do não recolhimento do imposto, em maio/99, incidente na doação de cotas de capital social da empresa Armazéns Gerais Agrícolas Ltda., efetuada pelo sócio Otávio Marques de Paiva Neto à donatária residente e domiciliada no município de Varginha-MG, conforme alteração contratual de 14 de maio de 1999, registrada na JUCEMG aos 15 de junho de 1999.

Exige-se o ITCD devidamente atualizado. Sobre o montante do crédito tributário apurado incide Juros Moratórios até a data do efetivo pagamento e Multa Moratória de 0,2% ao dia, que será devida a partir do décimo primeiro dia útil a contar da data da intimação da decisão administrativa definitiva, relativa ao Recurso interposto, em conformidade com o artigo 16 c/c artigo 19 da Lei 12.426/96.

Ocorrido o óbito da contribuinte/donatária, responde pelo crédito tributário seu espólio, tendo sido eleito sujeito passivo o Inventariante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 18/36, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 42/47.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 51/62, opina pela procedência parcial do lançamento, para que após a apuração do débito do ITCD realizada em conformidade com a Tabela B da Lei 12.426/96, o resultado obtido seja convertido em reais pelo valor da UFIR vigente na data da avaliação, ou seja, vigente no exercício de 1999.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão, salvo algumas pequenas alterações.

Trata o presente Auto de Infração da exigência de valor a título de ITCD, em razão do não recolhimento do imposto incidente sobre a doação de quotas de capital social da empresa Armazéns Gerais Agrícolas Ltda., efetuada pelo sócio Otávio Marques de Paiva Neto a donatária residente e domiciliada no município de Varginha-MG, conforme alteração contratual de 14 de maio de 1999, registrada na JUCEMG aos 15 de junho de 1999.

Tendo em vista o óbito da contribuinte/donatária, responde pelo crédito tributário seu espólio, representado pelo Inventariante, eleito Sujeito Passivo. Correto o procedimento do Fisco, vez que o artigo 134, inciso IV do CTN, atribui responsabilidade solidária ao Inventariante, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

De início, insta analisar o presente crédito tributário no que se refere à alegação do Impugnante de que em relação ao mesmo teria se operado a decadência, tendo em vista o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Nos termos do dispositivo legal mencionado, ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do mesmo diploma legal, mediante lançamento de ofício, em conformidade com o artigo 149 do CTN.

Relativamente ao ITCD, assim se manifestou a DOET/SLT no Parecer 071/2001:

(...)

Lembramos que todo lançamento é *de ofício*, porque lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa competente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, para fins didáticos, temos o *lançamento por declaração* e o *lançamento de ofício* (sentido estrito).

O primeiro se dá quando o sujeito passivo (ou outra pessoa determinada por lei) presta informações à Administração para que esta possa providenciar o lançamento.

O segundo, quando a Administração providencia o lançamento sem que o sujeito passivo tenha a ela levado informações necessárias à realização do mesmo.

Historicamente o ITCD sempre foi um imposto com lançamento do tipo *por declaração*. Isso porque se efetuava o mesmo com base nas informações trazidas, regra geral, pelo contribuinte.

Claro que, tomando conhecimento das informações necessárias, a Administração poderia e pode lançar mesmo que o contribuinte não lhe tenha entregado a declaração.

Atualmente a legislação atual inovou, permitindo que o contribuinte pague o imposto sem que se verifique o lançamento *por declaração* ou, ainda, *de ofício*. Isso porque ele pode optar em aguardar o lançamento ou antecipar-se à Administração, realizando o chamado "autolancamento", que consiste em efetuar o cálculo e pagamento do imposto sem que o Fisco tenha necessidade de fazer o lançamento.

Restará à Administração efetuar a homologação daquele pagamento ou, estando incorreto, o lançamento *de ofício*.

Assim, hoje se verifica ser possível, em matéria de ITCD, o chamado "*autolancamento*", o lançamento por declaração e o lançamento de ofício.

(...)

A decadência é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Não se suspende nem interrompe. A decadência faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação tributária e, em contrapartida, também se extingue o débito do sujeito passivo, desintegrando-se o laço obrigacional. O prazo decadencial somente começa a contar a partir do momento em que o tributo for considerado exigível, vale dizer, após vencido o prazo para pagamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decadência, causa extintiva da obrigação tributária, é tratada em regra geral pelo CTN no art. 173, segundo o qual o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, abrangendo tanto os lançamentos por declaração como os de ofício, bem como os casos onde se tenha verificado a existência de dolo, fraude ou simulação, ainda no caso específico de lançamento por homologação.

Ou seja, o prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular os créditos que porventura entenda existentes.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade: "A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código."

Desta forma, o fato gerador evidenciado no feito, ocorrido em maio de 1999, com vencimento no mesmo exercício, ver-se-ia atingido pela decadência somente a partir de 01/01/2005.

Tendo sido o Impugnante regularmente intimado do AI aos 04/10/2004 (AR fls. 04), claro está que a constituição do crédito tributário deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo. Não assiste, portanto, razão ao Impugnante.

Igualmente desprovido de razão o Autuado ao alegar a inoccorrência do fato gerador.

A CF/88 delimita o campo tributário colocado à disposição dos Estados e do Distrito Federal, no que se refere ao ITCD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos) :

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)"

A Constituição, portanto, delega aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto, cuja hipótese de incidência é a transmissão patrimonial por causa de morte ou por causa de doação.

Dispõe o artigo 1º da Lei Estadual 12.426/96, vigente à época:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - no ato em que ocorrer a transmissão da propriedade de bens ou direitos, por sucessão legítima ou testamentária;

II - no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bens e direitos, por meio de fideicomisso;

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

IV - na ação de separação judicial ou de divórcio e na partilha de bens na união estável, incidindo o imposto apenas sobre o montante que exceder à meação;

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

VI - na instituição ou extinção de usufruto não oneroso;

VII - no recebimento de quantias depositadas em contas bancárias de poupança ou em conta corrente em nome do de cujus.

(...) "

A hipótese de incidência estabelecida no inciso III do artigo 1º do dispositivo legal retrocitado define como fato gerador o ato de doar bens ou direitos, entendido o termo *doação* na forma definida pelo Direito Civil:

"DOAÇÃO. DIREITO CIVIL. CONTRATO ATRAVÉS DO QUAL UMA PESSOA TRANSFERE, POR LIBERALIDADE, BENS OU VANTAGENS DE SEU PATRIMÔNIO PARA O DE OUTRA, QUE OS ACEITA." (MARIA HELENA DINIZ, OB. CIT., VOL. 2, P. 218)

Regulamentando a matéria, foi editado o Decreto 38.369/97 (RITCD), que na esteira da legislação ordinária dispõe:

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

(...)

III - na transmissão decorrente de doação de quaisquer bens e direitos, a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

(...)"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Nas transmissões decorrentes de doações, ocorrerão tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem, título ou crédito, ou do direito transmitido.

§ 3º - Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á doação o ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmitir bens, vantagens ou direitos de seu patrimônio ao donatário, que os aceitará, expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se as doações efetuadas com encargos ou ônus."

Trata o presente caso da doação de "quotas de capital social" de sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

Contrariamente à posição manifestada pelo Impugnante, há entendimentos doutrinários no sentido de que a quota é um direito de duplo aspecto:

"direito patrimonial e direito pessoal. O direito patrimonial é identificado como um crédito consistente em percepção de lucros durante a existência da sociedade e em particular na partilha da massa residual, decorrendo de sua liquidação final. Os direitos pessoais são os que decorrem do status do sócio.

(...)

Não nos parece procedente a classificação da cota social como um bem imaterial. Melhor se nos afigura, a posição de Carvalho de Mendonça, que nela viu, como já sabemos, um direito de crédito futuro, pois ao contribuir para a formação do capital social o sócio transfere seus cabedais, e passa a gozar apenas dos resultados líquidos desse investimento. Seu direito a tais cabedais, que integram o patrimônio da sociedade e passam a pertencer-lhe, configura uma expectativa de crédito futuro, que se vai consolidar se remanescer algum valor na final liquidação da sociedade." (REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. São Paulo, Saraiva, 1977-1979, v1, p. 328/329).

Este entendimento delinea a natureza jurídica das quotas como direito de crédito, o que torna inquestionável a incidência do ITCD sobre doação daquelas.

Como sujeito ativo, ou seja, como titular do direito, dono do crédito, temos o Estado de Minas Gerais, conforme mandamento contido no inciso II do § 1º do artigo 155 da CF/88:

§ 1º - O imposto previsto no inciso I:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Na sujeição passiva, ou seja, como devedor, no caso em comento pode-se ter o donatário ou o doador, conforme estabelecido pela Lei estadual vigente à época:

Art. 7º - Contribuinte do imposto será:

II - o donatário, na aquisição por doação;

(...)

Parágrafo único: Em caso de doação de bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, se o donatário não residir e nem for domiciliado no Estado o contribuinte será o doador.

Resta, portanto, devidamente tipificado o fato gerador, nos termos da legislação vigente. Consta expressamente da alteração contratual anexada às fls. 06/09 que o sócio Otávio Marques de Paiva Neto efetuou a transmissão por doação da totalidade das suas quotas às donatárias Lúcia Marques de Paiva Cassaro, CPF 509.821.176-04 e Magda Marques de Paiva Esper, CPF 509.821.096-87 (o ITCD incidente sobre a doação efetuada à primeira é objeto de exigência no PTA 15.000000921.08).

No caso presente, ocorrido o óbito da contribuinte/donatária, responde pelo crédito tributário o seu espólio. O espólio, como consta do Auto de Infração, encontra-se representado pelo seu Inventariante. No entanto, os bens que respondem pelo crédito tributário são os bens do espólio, já que os bens que foram doados e que geraram o ITCD perseguido não são comuns ao casal, já que casados foram o Inventariante e a falecida sob o regime da comunhão parcial de bens. Noutras palavras, os bens pertencentes ao Inventariante não respondem pelo crédito presente.

Nem se fala aqui de que o Inventariante é solidário na forma da lei. Esta solidariedade apenas se aplica ao caso de o ITCD estar vinculado à sucessão e ao processo judicial sucessório, o que não é o caso presente. Aqui, o ITCD refere-se a uma doação em vida, que precedeu ao óbito da donatária. Assim, a solidariedade do Inventariante deve ser descartada. No caso presente, a presença do Inventariante apenas se faz, repete-se na condição de representante do espólio.

O Impugnante insurge-se, ainda, contra a apuração do crédito tributário através da aplicação de alíquotas progressivas.

A Lei 12.426/96 vigente à época, determinava a Base de Cálculo e as alíquotas aplicáveis ao ITCD, conforme segue:

Art. 4º - A base de cálculo do imposto será o valor dos bens, declarado pelo contribuinte e homologado pela administração fazendária ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apurado mediante avaliação efetuada pela Fazenda Estadual, expressa em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFIR.

(...)

A Lei determinava também a segmentação do valor da Base de Cálculo de cada fato gerador, de forma a se aplicar alíquotas diferentes sobre cada faixa, conforme disposto no artigo 6º, observada a Tabela B, anexa à mesma norma:

Art. 6º - Na transmissão por doação, o valor do imposto devido será apurado utilizando-se a sistemática prevista nos incisos I a III do artigo anterior, aplicando-se as alíquotas previstas na Tabela B, anexa a esta lei, a cada uma das respectivas faixas de valores e efetuando-se a soma dos valores parciais para que se obtenha o valor total devido.

Parágrafo único - Na doação, os valores serão aqueles declarados e homologados ou os fixados por meio de avaliação pela Fazenda Estadual na forma desta lei.

O mencionado artigo anterior (5º) trata da Base de Cálculo na transmissão *causa mortis*, conforme Tabela A anexa à Lei e preconiza que o valor total dos bens (expresso em UFIR vigente na data da avaliação) será decomposto em faixas de valor. Dispõe ainda que a cada faixa de valor será aplicada a respectiva alíquota e que o valor total do imposto devido será calculado mediante a soma dos valores assim apurados.

A progressividade das alíquotas, portanto, era à época do fato gerador de que se trata aqui imposição legal na apuração do valor devido a título de ITCD, na hipótese de transmissão por doação: uma vez tomado o valor da Base de Cálculo específica de cada incidência, devia-se segmentá-lo conforme a Tabela B anexa à lei, aplicando-se a cada segmento a alíquota respectiva.

O imposto a pagar resultava da soma dos produtos da aplicação das alíquotas sobre os respectivos valores segmentados, expressos em UFIR.

Este foi o procedimento adotado pelo Fisco, conforme demonstrado no Auto de Infração (fls. 02). A título de observação, mencione-se que as Tabelas constantes da Lei 12.426/96 fazem referência a UFIR, cuja menção considera-se a partir de 01/01/02 como feita à UFEMG, nos termos do §1º do artigo 224 da Lei 6763/75.

A Base de Cálculo utilizada foi o valor das quotas, informado na cláusula terceira do contrato social, transformadas em UFIR pelo valor desta vigente à época da doação (no exercício de 1999 o valor da UFIR era de R\$ 0,9770), tendo sido apurado o débito correspondente a 118.616,12 UFIR.

Cabe aqui uma observação: o Fisco atualizou o valor do imposto apurado, multiplicando a quantidade de UFIR encontrada, correspondente ao débito de ITCD,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo valor da UFEMG vigente na data da autuação, ou seja, vigente no exercício de 2004.

No entanto, não há previsão legal para este procedimento. A atualização monetária dos créditos tributários do Estado era disciplinada pela Resolução 2.554, de 17 de agosto de 1994, que foi revogada pela Resolução 2.880/97, atualmente em vigor, que dispõe:

(...)

considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais;

considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE:

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 3.º - Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

O presente crédito tributário, portanto, deve ser expresso em reais pela equivalência da UFIR vigente na data da avaliação da doação efetuada, ou seja, deve-se multiplicar a quantidade de UFIR encontrada após a aplicação das alíquotas constantes da Tabela B por 0,9770. O valor resultante é o valor devido a título de ITCD, expresso em reais na data de seu vencimento.

Sobre o valor do débito incidirão juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, nos termos da Resolução 2.880/97.

No entanto, a penalidade deve se adequar ao contido no art. 22, inciso II, da Lei 14.941/03, pois representa-se mais benigna ao contribuinte. No entanto, somente esta deve ser aplicada, caso o contribuinte não efetue o pagamento no prazo do art. 19 da Lei 12.426/96. Isto porque, da data da doação até à presente, em se considerando 0,2% ao dia, torna-se a penalidade superior à constante da Lei 14.941/03 (art. 22, inciso II). Desta forma, o preceito atual penal deve ser aplicável ao caso presente, na forma do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. De se reiterar que a penalidade deve apenas ser aplicada caso o contribuinte não efetue o pagamento na forma do art. 19 da Lei 12.426/96.

A defesa oposta ao AI alonga-se na discussão de que houve ofensa ao princípio de legalidade, bem como ao princípio da capacidade contributiva, reputando inadequado o emprego de progressividade em impostos reais.

A análise de alegações desse gênero é dispensável, sobretudo porque não cabe ao Órgão Julgador Administrativo "*a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo*" (CLTA, art. 88, I).

O Fisco aplicou a legislação corretamente ao detectar o não recolhimento do imposto devido, estando plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Os demais argumentos apresentados pelo Impugnante não são suficientes para descaracterizar a infração.

Por derradeiro, vale mencionar que o Colendo Conselho, reiteradas vezes, decidiu-se, em lides semelhantes, pela procedência das exigências fiscais, espelhando exemplos os Acórdãos de nºs 13.664/99/1^a, 13.665/99/1^a, 14.354/00/3^a e 14.355/00/3^a.

Diante do exposto, ACORDA a 1^a Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) após a apuração do débito de ITCD realizada em conformidade com a Tabela B da lei 12.426/96, o resultado obtido seja convertido em reais pelo valor da UFIR vigente no exercício de 1999; 2) adequar a penalidade ao disposto no artigo 22, inciso II da Lei 14.941/03, caso não ocorra o pagamento no prazo e forma do artigo 18, § único, da Lei 12.426/96. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Élcio Reis. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Juliana Diniz Quirino.

Sala das Sessões, 25/07/05.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Revisor

Francisco Maurício Barbosa Simões
Relator

fmbs/vsf