

Acórdão: 17.659/06/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117913.57
Impugnante: Margarida Lofego Carvalho de Oliveira
Proc. S. Passivo: Vinícius Naves Araújo /Outro
PTA/AI: 15.000001121.68
CPF: 537.098.291-00
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

ITCD – FALTA DE RECOLHIMENTO. Imputado ao sujeito passivo o não oferecimento à tributação pelo ITCD sobre bens e direitos recebidos em doação com reserva de usufruto, em 25/09/02, no tocante à nua propriedade, como também por extinção do respectivo usufruto, extinto com a morte do usufrutuário no mês subsequente. Pertinente o procedimento de avaliação empregado pelo fisco para apuração da base de cálculo do tributo. Impõe-se, todavia, a distinção temporal dos respectivos fatos geradores e exigências correspondentes, por conta da incidência dos juros moratórios. Retificado o crédito tributário para exclusão da parcela comprovadamente recolhida, referente à extinção do usufruto do imóvel residencial. Parcialmente correta a cobrança de ITCD, Multa Isolada e Multa de Revalidação, esta última aplicável por retroação benéfica sob comando do art. 106, II, “c” do CTN, na eventualidade de não se efetivar a quitação das demais parcelas devidas até 10 (dez) dias da ciência da decisão administrativa irreformável. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ITCD incidente sobre a doação, em vida, de bens e direitos pelo Sr. Oswaldo Melo Campos de Carvalho de Oliveira à donatária, Autuada. A doação se fez em 25/09/2002, através de “Instrumento Particular de Doação com Reserva de Usufruto”. No mês seguinte, em 22/10/2002, o doador veio a falecer, extinguindo-se o usufruto, fazendo caracterizar a transmissão da propriedade plena com o ato de doação.

Exige-se ITCD, Multa de Revalidação (MR) de 50% (por ser mais benéfica ao sujeito passivo) e Multa Isolada (MI) de 20% (art. 20 da lei 12.426/96).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 76/85, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 98/106.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls.120/129, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos desta decisão têm origem no parecer da Auditoria constante dos autos.

O crédito tributário resulta da constatação de falta de recolhimento de ITCD sobre a **doação**, em vida, pelo Sr. Oswaldo Melo Campos de Carvalho de Oliveira, à donatária, Impugnante, Sra. Margarida Lofego Carvalho de Oliveira, de **150.919 ações** ordinárias da empresa **Autocar S/A** (Belo Horizonte/MG), **586.250 quotas de capital** da empresa **Mangai Agropecuária Ltda.** (Pedras de Maria da Cruz/MG), **36.000 quotas** da empresa **Motosmar Ltda.** (Montes Claros/MG) e de um **imóvel residencial** situado em Belo Horizonte/MG.

A doação se fizera com reserva de usufruto em 25/09/02, através de “Instrumento Particular de Doação com Reserva de Usufruto” (fls. 13/18), registrado em cartório. Em 22/10/02, o doador veio a falecer, fato que implementou a transmissão da propriedade plena, com a **extinção do usufruto**.

Intimada a comprovar recolhimento do tributo (fls. 20/22), a donatária nada apresentara. Trouxe ao fisco, isto sim, declaração de IRPF de 2002, balanço patrimonial (2001) e Ata de AGE de Autocar S/A; balanço patrimonial (2001) e alteração contratual de Motosmar Ltda.; alteração contratual de Mangai Agropecuária Ltda. e escritura pública do imóvel residencial.

Eis que o fisco reavaliou os bens/direitos objeto da doação e sobre o valor total fez incidir o ITCD às alíquotas progressivas, conforme a legislação. Sobre ele aplicou a MI de 20%, de acordo com art. 20 da Lei 12426/96 e a MR de 50%, segundo a lei 14.941/03, por ser a mais benéfica, em vez da multa de 0,2%/dia.

A Impugnante requer perícia técnico-contábil, sobremodo para apurar o valor venal das ações e cotas de capital, mas não formula qualquer quesito, o que de pronto prejudica sua análise de mérito e o deferimento, nos termos do art. 98, III, da CLTA/MG.

Para o caso dos autos, à vista de terem sido invocados dispositivos de lei e regulamento com vigência posterior aos fatos geradores à matéria do AI, insta ressaltar que se prestam a validar procedimento de avaliação como arrimo, parâmetro, mas não como imperativo, face ao disposto no art. 105 do CTN. A lei 14.941/03 só será empregada para imposição da MR (50%) sobre o valor do imposto exigido, isso por ser mais benéfica do que a multa de 0,2%/dia do valor do tributo (art. 106, II, do CTN, ainda assim se a Impugnante não efetuar a quitação do débito em até 10 dias da ciência da decisão irrecurável do CC/MG que julgar procedência/procedência parcial do lançamento, conforme arts. 16 e 19 da lei 12.426/96, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 16 - Sobre o montante do crédito tributário apurado por recolhimento a menor, por falta de recolhimento ou por recolhimento em divergência com as disposições legais incidirá multa diária de 0.2% (zero, vírgula dois por cento), mais juros moratórios e correção monetária até a data do efetivo pagamento.

Art. 19 - A multa prevista no art. 16 será devida caso o contribuinte não recolha o imposto no prazo de 10 (dez) dia úteis, contados da data em que for comprovadamente cientificado da decisão do recurso a que se refere o art. 18.

De acordo com esta mesma lei, constituem fatos geradores do ITCD tanto a doação de bens/direitos quanto a instituição e extinção de usufruto:

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

(...)

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

(...)

VI - na instituição ou extinção de usufruto não oneroso;

No caso dos autos, está-se diante dessas duas modalidades de fato gerador. A doação dos bens/direitos fez-se com reserva de usufruto, datada de 25/09/2002, consoante documento de fls. 13/18. Mas, bem dispõe o Código Civil (art. 739, I, do CC de 1916; art. 1410, I, do CC de 2002), o usufruto, dentre outras formas, extingue-se pela morte do usufrutuário. Em 22/10/02 (ver atestado de óbito de fls. 73), o doador veio a falecer, evento este que fez extinguir o usufruto reservado e estabelecer, para a donatária, a propriedade dos bens/direitos recebidos em doação.

O fisco não se importou com a distinção temporal dos fatos geradores e unificou as bases de cálculo (2/3 e 1/3) para apurar o valor devido a título de ITCD.

A distinção, todavia, faz-se necessária para efeito de cálculo de juros moratórios. Sobre 2/3 do patrimônio recebido em doação o sujeito passivo só é considerado em mora não tendo recolhido o imposto em até 10/10/2002 (art. 8º, VI, da lei 12.426/96):

Art. 8º - O imposto será pago:

...

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E sobre 1/3, somente após 15 dias do fato que motivou a extinção do usufruto, logo, a partir de 07/11/2002:

Art. 8º - O imposto será pago:

...

II - na extinção do usufruto e na substituição de fideicomisso, no prazo de até 15 (quinze) dias, contados do fato ou do ato jurídico determinante da extinção ou da substituição e:

a) antes da lavratura, se por escritura pública;

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

É relevante salientar que, por ocasião da Impugnação, o sujeito passivo trouxe aos autos comprovação de pagamento no valor de R\$3.133,65, correspondente ao imposto devido sobre a base de cálculo de 1/3 do valor atribuído ao imóvel residencial localizado em BH, concernente à extinção do usufruto.

Essa comprovação ensejou alteração do crédito tributário para, sobre dito imóvel, exigir-se ITCD apenas sobre 2/3 do valor atribuído pelo fisco (fls. 104, **in fine**).

Não resta dúvida de que a base de cálculo desse imposto há de ser, na espécie dos autos, o valor venal dos bens, ou seja, 2/3 relativos à nua propriedade e 1/3 correspondente à extinção do usufruto, ressalvando, quanto a este segundo fato gerador, o imóvel residencial situado em BH, que já teve o imposto recolhido (pela extinção do usufruto).

O cerne da controvérsia põe-se propriamente na avaliação dos bens/direitos.

Na situação das ações da Autocar S/A, o patrimônio líquido constituía-se de 225.000 ações, conforme doc. de fls. 62, das quais 224.527 pertenciam ao Sr. Oswaldo Melo Campos, tendo sido doadas à Impugnante 150.919 delas. O valor global declarado no Instrumento Particular de Doação era nominal, razão pela qual o fisco entendeu devesse apurar o valor venal. Não apresentado, empregou critério contábil, dividindo o montante do “patrimônio líquido” da empresa (conforme balanço patrimonial de 31/12/2001) pelo total de ações, encontrando o valor unitário e, em seguida, o valor total das ações doadas, para determinar a base de cálculo do ITCD (ver fls. 33/37).

O procedimento é pertinente. Ao tempo dos fatos geradores a legislação do ITCD não estabelecia critérios para levantamento, apenas dispunha, no art. 4º, *caput*, da lei 12.426/96, que:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estadual, expressa em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFIR.

O RITCD/05 (Dec. 43.981/05), através do art. 13 e §§, determina procedimentos de avaliação para ações, quotas de capital de empresas, a se aplicarem para fatos geradores ocorridos a partir de sua entrada em vigor, prestando-se como orientação ao fisco autuante, relativamente a período anterior:

Art. 13. Em se tratando de ações representativas do capital de sociedade, a base de cálculo é determinada por sua cotação média na Bolsa de Valores na data da transmissão, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou quando essas não tiverem sido negociadas naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de 180 (cento e oitenta) dias.

§ 1º No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não seja objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, a base de cálculo será o seu valor patrimonial na data da transmissão, observado o disposto nos §§ 2º a 4º deste artigo.

§ 2º O valor patrimonial da ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade será obtido do balanço patrimonial e da respectiva declaração do imposto de renda da pessoa jurídica entregue à Secretaria da Receita Federal, relativos ao período de apuração mais próximo da data de transmissão, observado o disposto no § 4º deste artigo, facultado ao Fisco efetuar o levantamento de bens, haveres e obrigações.

§ 3º O valor patrimonial apurado na forma do § 2º deste artigo será atualizado segundo a variação da UFEMG, da data do balanço patrimonial até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto.

Relativamente às 36.000 cotas de capital da empresa Motosmar Ltda., recebidas pela donatária, de um total de 600.000, entendeu o fisco, e com razão, que os imóveis integrantes do ativo permanente estavam com valor defasado, não se prestando, como tal, a determinar o valor atual das cotas para base de cálculo do ITCD. O valor seria irreal. O imposto incide sobre valor venal, não sobre o valor histórico. Levantou os bens imóveis integrantes do imobilizado operacional da empresa (fls. 51/55) e os reavaliou pelos critérios normalmente utilizados pela AF para cálculo desse imposto, convertendo os valores encontrados para UFEMG, o que permitiu deflacioná-los à época dos fatos geradores. A diferença foi denominada “reservas de reavaliação” e integrada ao capital da empresa, permitindo, assim, encontrar o valor patrimonial de cada cota e, em consequência, o valor total corrigido das recebidas em doação pela Impugnante, para fazer incidir o tributo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimento parecido adotou para buscar o valor venal do imóvel residencial situado em BH. O resultado, convertido em UFEMG (fls. 57), foi deflacionado para chegar-se ao da época dos fatos (ver fl. 08, *in fine*).

É possível que o valor venal desses imóveis em 2005, simplesmente deflacionado, não represente o preço de venda em 2002, já que diversos fatores podem nele interferir e de intensidade e formas diferenciadas em frações distintas de tempo. Contudo, ausente outro critério de apuração, afigura-se o empregado pelo fisco como o melhor. Ademais, o sujeito passivo nada trouxe aos autos que invalide o procedimento.

Quanto às multas aplicadas, descabe ressalva. Por não apresentação da declaração de bens para apuração e recolhimento do tributo devido, impõe-se a multa isolada de 20% sobre o valor do imposto não recolhido (art. 20 da lei 12.426/96). Pelo não recolhimento tempestivo, a multa diária de 0,2% sobre o valor do imposto, cumulando-se até a data do efetivo pagamento e a remessa de notícia do crime ao Ministério Público. Em caso de recurso administrativo, vencido o sujeito passivo, só será aplicada se o recolhimento do tributo, mais juros moratórios, não for pago até 10 dias da ciência da decisão administrativa irrecorrível. Recolhido, não se aplica. Contudo, se o recolhimento não se fizer, prevalecerá a multa de revalidação, de 50% do valor do imposto, cominada pelo art. 22, II, da lei 14.941/05, que retroage para beneficiar o infrator, força do disposto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Importa, em tempo, observar que o fisco, ao calcular o valor do imposto a recolher, aplicando diretamente 5% sobre a base de cálculo, empregou redutor de R\$1.650,00, quando, na verdade, o redutor “1650” é em UFEMG.

Finalmente, pelas razões já postas, torna-se oportuno, adotou-se o seguinte Demonstrativo do Crédito Tributário:

Valor dos bens/direitos

item	Descrição	Reavaliação fiscal em R\$
1	150.919 ações ordinárias da empresa Autocar S/A CNPJ 16.661.258/0001-79 – Bairro Sto Antônio – BH –MG	2.217.042,00
2	586.250 quotas de capital da empresa Mangai Agropecuária Ltda, CNPJ 71.116.677/0001-38, com sede na Rodovia MG 161, km 05 – Pedras de Maria da Cruz/MG	395.601,00
3	36.000 quotas da empresa Motosmar Ltda, CNPJ 20.555.579/0001-66, Montes Claros/MG	154.142,19
4	Casa residencial situada à Rua Prof. Lourenço Menicucci, 363, Bairro Mangabeiras, em BH/MG	328.502,49
Total		3.095.287,68

Demonstrativo do crédito tributário

Fato gerador	Base de cálculo	Alíquota	ITCD (R\$)	Data/vencimento
Doação	2/3 de 3.095.287,68	5% (-) 1650 UFEMG =	101.420,49	10/10/2002

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	=	(103.176,26 – 1755,77)		
	(2.063.525,12)	Vr UFEMG = 1,0641		
Extinção de usufruto	1/3 de 2.766.785,19 (excluído o item 4, porque já recolhido o imposto sobre este fato gerador)	5% (-) 1650 UFEMG =	44.357,32	06/11/2002
	=	46.113,09 – 1755,77		
	(922.261,73)			
Total/tributo			145.777,81	
PENALIDADES				
Multa Isolada	145.777,81	20%	29.155,56	
Multa de revalidação (se não houver pagamento até 10 dias da ciência da decisão administrativa irreformável)	145.777,81	50%	72.888,91	
Total do crédito tributário			247.822,28	

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal de fls. 15/16. Vencidos, em parte, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor) e André Barros de Moura, que ainda adequavam a base de cálculo das cotas de capital da empresa Auto Car SA ao valor contido no patrimônio líquido da mesma empresa, conforme impugnação de fls. 81. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Vinícius Naves Araújo. Participou também do julgamento, além do signatário e os Conselheiros já citados, o Conselheiro Edvaldo Ferreira.

Sala das Sessões, 21/07/06.

**Fausto Edimundo Fernandes Pereira
Presidente/Relator**