

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.826/12/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000004364-94
Recurso de Revisão: 40.060131425-71
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Virginia Garcia de Paula Capanema
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ITCD – CAUSA MORTIS – FALTA DE RECOLHIMENTO – USUFRUTO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ITCD incidente na extinção de usufruto sobre propriedade rural. A transferência da propriedade plena ocorre com a extinção do usufruto e, conseqüentemente, com o falecimento do usufrutuário, momento em que é devido o ITCD em face da legislação vigente à época dos fatos c/c o art. 144 do CTN. O marco inicial para contagem do prazo para a extinção do direito da Fazenda constituir o crédito tributário é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco toma conhecimento das informações necessárias ao lançamento. Portanto, não se operou a extinção do crédito tributário pela decadência em face do art. 173 do CTN. Corretas as exigências do imposto e Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03 e no art. 18, parágrafo único da Lei nº 12.426/96. Reformada a decisão anterior. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O presente lançamento versa sobre a falta de recolhimento do ITCD incidente na extinção de usufruto sobre propriedade rural, conforme Declaração de Bens e Direitos protocolizada em 30 de novembro de 2010 na AF/Ituiutaba.

Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03 e no art. 18, parágrafo único da Lei nº 12.426/96.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 59/68.

O Fisco manifesta-se às fls. 150/160, contrapondo, detalhadamente, os argumentos da peça defensiva.

A decisão da 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento tributário.

DECISÃO

A decisão da 2ª Câmara de Julgamento foi desfavorável à Fazenda Estadual, com a decisão pelo voto de qualidade, sujeitando-se, por conseguinte, ao Recurso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Revisão, conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG. Portanto, conhece-se do presente Recurso.

O lançamento tributário sob análise, como descrito no relatório, versa sobre a falta de recolhimento do ITCD incidente na extinção de usufruto sobre propriedades rurais, conforme Declaração de Bens e Direitos protocolizada em 30 de novembro de 2010 na AF/Ituiutaba.

Destaca-se, como consta do próprio Auto de Infração, que o falecimento do usufrutuário, João Batista Capanema, ocorreu em 07 de agosto de 2003, de modo que o imposto ora exigido deveria ter sido recolhido espontaneamente até o dia 22/08/03.

Importante verificar os fatos que permeiam a autuação para se ter a exata dimensão da primeira questão a ser analisada, qual seja, se à época dos fatos geradores havia lei prescrevendo a extinção do usufruto como hipótese de incidência do ITCD.

Relativamente a esta primeira questão, adotam-se os argumentos da **Conselheira Luciana Mundim de Matos Paixão**, com pequenas adequações, visto que analisam a matéria em toda a sua extensão.

“Tem-se dos autos que, em 03 de dezembro de 1997, foi realizada a transcrição junto ao Cartório do 2ª Ofício do Registro de Imóveis de Escritura Pública de doação pela qual os proprietários João Batista Capanema e sua esposa Ana Rezende Capanema transmitiram os imóveis rurais a Geraldo Rezende Capanema e sua esposa Virginia Garcia de Paula Capanema, conforme documento do Cartório de Registro de Imóveis de fl. 14/15.

Esta doação ficou gravada com usufruto vitalício em favor dos transmitentes, que foi cancelado.

Ocorre que, conforme informações apresentadas no próprio Auto de Infração, o Sr. João Batista Capanema veio a falecer em 07 de agosto de 2003, data na qual ocorreu o fato gerador do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, uma vez que extinto o usufruto pela morte do usufrutuário, conforme previsto no inciso VI do art. 1º da Lei nº 12.426/96, vigente à época, a saber:

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

(...)

VI - na instituição ou extinção de usufruto não oneroso; (...)

Neste ponto, é importante destacar que a norma acima transcrita fala em incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD na instituição ou extinção de usufruto.

Acrescente-se, ainda, o disposto no art. 144 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, com a extinção do usufruto, a propriedade se fez plena aos Srs. Geraldo Rezende Capanema e sua esposa Virgínia Garcia de Paula Capanema, esta última, ora Impugnante.

A ora Impugnante, na qualidade de nu-proprietária dos imóveis matriculados sob os n.ºs 32314, 7316 e 7315, pleiteou junto a Fazenda Pública Estadual a extinção do usufruto sem incidência de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, através da Declaração de Bens e Direitos protocolada em 30 de novembro de 2010 sob o n.º 05.3084 (fls. 69/70), pelo falecimento do usufrutuário de João Batista Capanema, ocorrido no dia 07 de agosto de 2003 (fls. 13 e 73).

Não concordando com o pleito da Impugnante e sem a quitação do débito, a Fiscalização entendeu devido o imposto ao Estado e, por consequência, realizou o lançamento de ofício, sob análise, para exigir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD e a multa, relativamente à extinção do usufruto pela morte do Sr. João Batista Capanema.

Assim, com a razão à Fiscalização, haja vista que somente a partir de 29 de dezembro de 2007, pelas alterações introduzidas pela Lei n.º 17.272/07, dando nova redação à Lei n.º 14.941/03, a extinção do usufruto pela morte ou por renúncia do usufrutuário deixou de ser hipótese de incidência do ITCD.

No presente caso, o óbito do usufrutuário, repita-se, ocorreu em 07 de agosto de 2003 na vigência da Lei n.º 12.426/96 que em seu art. 1º, inciso VI, previa expressamente a incidência do imposto, como pode ser verificado na transcrição anteriormente feita.

Importante observar que, por opção do legislador mineiro, a mesma lei estipulava dois momentos distintos para a tributação de bem doado com reserva de usufruto: no primeiro momento tributava-se a doação tomando-se como base de cálculo dois terços do valor total do bem, diferindo-se o restante da tributação, com base de cálculo de um terço, para o momento em que ocorresse a extinção do usufruto.

Nesta linha, denota-se que o próprio Fisco reconhece que na doação da nua propriedade, fato ocorrido em 1997, houve o recolhimento do ITCD incidente somente sobre dois terços do valor total dos imóveis doados, ficando o donatário obrigado a recolher o imposto correspondente ao terço restante quando se extinguisse o usufruto, consolidando-se a plena propriedade dos imóveis em seu favor.

Assim, dispunha a Lei n.º 12.426/96 em seu art. 4º, a saber:

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

§ 1º - Nos casos a seguir especificados, a base de cálculo do imposto será:

I - 1/3 (um terço) do valor dos bens, na transmissão não onerosa do domínio útil;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - 2/3 (dois terços) do valor dos bens, na transmissão não onerosa do domínio direto;

III - 1/3 (um terço) do valor dos bens, na instituição do usufruto, por ato não oneroso, bem como no seu retorno ao nu-proprietário;

IV - 2/3 (dois terços) do valor dos bens, na transmissão não onerosa da nua-propriedade.

Logo, como o óbito do usufrutuário ocorreu em 07 de agosto de 2003, na vigência da Lei n.º 12.426/96, não há que se falar em inocorrência do fato gerador por falta de previsão legal da hipótese de incidência.”

Quanto ao segundo argumento da Impugnante de que ocorrera decadência, o voto vencido do acórdão recorrido de lavra da Conselheira **Tábata Hollerbach Siqueira** elucida a questão de forma plena e, por isto, é adotado na sua íntegra na fundamentação da presente decisão, como segue.

“No caso em tela, o Fisco teve ciência da ocorrência do fato gerador do ITCD, qual seja, a extinção do usufruto em decorrência do óbito do usufrutuário, em 30/11/10, quando a Declaração de Bens e Direitos do mesmo foi protocolizada na AF/Ituiutaba.

De acordo com o art. 173, inciso I do CTN, o prazo decadencial do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de 05 (cinco) anos, que começam a ser contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nestes termos, como no presente caso o Fisco teve ciência da ocorrência do fato gerador do imposto em 30/11/10, o prazo decadencial só começou a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, 01/01/11. Portanto, por essa regra, o Fisco poderia exigir o ITCD até 31/12/15.

Porém, o Auto de Infração foi lavrado em 11/04/11 e entregue à Autuada em 11/05/11, conforme Aviso de Recebimento de fls. 58, não se operando, portanto, o instituto da decadência.

Na Consulta de Contribuinte n.º 030/07, a DOET/SUTRI manifestou-se pela aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN, a partir da ciência da ocorrência do fato gerador do ITCD pelo Fisco, conforme excertos que se transcreve:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 030/2007

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 ARGUIDA AINDA NÃO SE EFETIVOU.

(...).

No Acórdão nº 17.377/07/2ª deste Conselho de Contribuintes, o voto em separado do Conselheiro Mauro Heleno Galvão encontra-se em consonância com a Consulta de Contribuinte supracitada, conforme transcrito abaixo:

ACÓRDÃO: 17.377/07/2ª.

VOTO PROFERIDO PELO CONSELHEIRO MAURO HELENO GALVÃO, NOS TERMOS DO ART. 43 DO REGIMENTO INTERNO DO CC/MG.

(...)

A DISCUSSÃO DOS AUTOS É SE HOUVE DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA, E, SE O FISCO PODERIA OU NÃO EFETUAR O LANÇAMENTO, VISTO QUE O JUIZ DO INVENTÁRIO JÁ HAVIA HOMOLOGADO O CÁLCULO DO ITCD.

O PRIMEIRO PONTO, QUE NORTEOU OS VOTOS VENCEDORES É DE QUE JÁ HAVIA OCORRIDO A DECADÊNCIA EM FACE DO DISPOSTO NO ART. 150, § 4º DO CTN.

TODAVIA, O ITCD É UM IMPOSTO POR DECLARAÇÃO, ISTO É, O SUJEITO PASSIVO FAZ A DECLARAÇÃO DOS BENS E DIREITOS E EFETUA O PAGAMENTO, OBEDECENDO A PROCEDIMENTOS REGULAMENTARES PRESCRITOS PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA QUE O REGE.

A LEI 12.426/96, VIGENTE À ÉPOCA DA DECLARAÇÃO DE BENS PELO CONTRIBUINTE, DISPUNHA:

ART. 12 - INDEPENDENTEMENTE DA DISTRIBUIÇÃO DE PROCESSO JUDICIAL DE INVENTÁRIO OU ARROLAMENTO DE BENS, O CONTRIBUINTE, APRESENTANDO DECLARAÇÃO DE BENS COM DISCRIMINAÇÃO DOS RESPECTIVOS VALORES EM REPARTIÇÃO PÚBLICA FAZENDÁRIA, PODERÁ EFETUAR O PAGAMENTO DO ITCD NA FORMA E PRAZOS ESTABELECIDOS.

ASSIM, O PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAR OU REVER O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 05 (CINCO) ANOS, NA FORMA DO ART. 173, INCISO I DO CTN, DEVENDO SER CONTADO A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

O entendimento acima prevaleceu no reexame necessário do acórdão supra, nos termos da decisão proferida pela Câmara Especial do CC/MG.

ACÓRDÃO: 3.256/07/CE

(...)

TODAVIA, O ITCD É UM IMPOSTO POR DECLARAÇÃO, COMO ADMITIDO PELA PRÓPRIA DECISÃO RECORRIDA, VALE DIZER, O SUJEITO PASSIVO FAZ A DECLARAÇÃO DOS BENS E DIREITOS E COM BASE NESTA DECLARAÇÃO, O FISCO FAZ O CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. O CÁLCULO É HOMOLOGADO PELO JUIZ DO INVENTÁRIO E O CONTRIBUINTE EFETUA O PAGAMENTO, OBEDECENDO A PROCEDIMENTOS REGULARES PRESCRITOS PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

ASSIM SENDO, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO NESTA HIPÓTESE, POR SE TRATAR DE UM IMPOSTO POR DECLARAÇÃO, DEVE SER CONTADO A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, REGENDO-SE PELO ART. 173, INCISO I DO CTN, IN VERBIS:

“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;

(...)”

SOMENTE APÓS A HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO, POR SENTENÇA DO JUIZ DO INVENTÁRIO, É QUE O TRIBUTO TORNA-SE EXIGÍVEL.

POR CONSEQUINTE, SOMENTE A PARTIR DAÍ É QUE A FAZ. PÚBLICA PODE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

SENDO O PRAZO DECADENCIAL, EM CONSONÂNCIA COM O ART. 173, INCISO I DO CTN, DE CINCO ANOS CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE DA HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO POR SENTENÇA DO JUIZ DO INVENTÁRIO, O QUE SE DEU EM 07/02/2003, O PRAZO PARA O FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO EXPIRA-SE SOMENTE EM 31/12/2008.

(...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroboram esse mesmo entendimento os Acórdãos nº 19.093/09/3ª, 19.810/10/1ª e 20.042/10/1ª, todos deste Conselho de Contribuintes.

Manifestou-se, ainda, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AR 2159/SP. Rel.: Min. Castro Meira. 1ª Seção. Decisão: 22/08/07. DJ de 10/09/07, p. 176, da seguinte forma:

“EMENTA:VI. SE O FISCO DISPÕE DOS DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES NECESSÁRIOS AO LANÇAMENTO, APLICA-SE A REGRA DO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DO ANO SUBSEQUENTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (A NÃO SER QUE SE CUIDE DE TRIBUTOS SUJEITOS À HOMOLOGAÇÃO, PARA OS QUAIS HÁ REGRA ESPECÍFICA NO ART. 150, § 4º, DO CTN). SE, ENTRETANTO, A AUTORIDADE FISCAL NÃO POSSUI OS DADOS INDISPENSÁVEIS AO LANÇAMENTO, É DE SE APLICAR A REGRA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 173, **CORRENDO O PRAZO A PARTIR DA DATA EM QUE NOTIFICADO O CONTRIBUINTE PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS OU APRESENTAR DOCUMENTOS.**” (STJ. AR 2159/SP. REL.: MIN. CASTRO MEIRA. 1ª SEÇÃO. DECISÃO: 22/08/07. DJ DE 10/09/07, P. 176.)

(grifou-se)

No acórdão em referência é explícita a conjunção alternativa “ou” em duas situações relativas ao prazo decadencial: 1) da data em que notificado o contribuinte para prestar esclarecimentos; 2) da data em que o contribuinte apresentar documentos.

Portanto, como a conjunção “ou” é excludente, conclui-se que existem duas situações distintas aceitas pelo STJ. No presente caso, prevalece a segunda, visto que o Fisco só teve ciência da ocorrência do fato gerador do imposto em 30/11/10, quando a Declaração de Bens e Direitos do usufrutuário foi protocolizada na Administração Fazendária de sua circunscrição.

Em 1997, o Decreto nº 38.639/97 (RITCD/97), que regulamentou a Lei nº 12.426, de 27/12/96, estabeleceu ao contribuinte do ITCD, especialmente em seus arts. 5º e 8º, transcritos abaixo, a obrigatoriedade de apresentação da Declaração de Bens.

Decreto nº 38.639/1997

Art. 5º - Na doação de quaisquer bens ou direitos, o doador ou o donatário apresentará a declaração e efetuará o pagamento, conforme o disposto no caput do § 3º do artigo 4º e nos artigos 10 e 16, IV e V, deste Regulamento.

Art. 8º - Na instituição ou extinção de usufruto não oneroso, o usufrutuário ou o nu-proprietário apresentará a declaração do bem, com o respectivo valor, calculará o ITCD e efetuará o pagamento, na forma e prazo fixados na legislação vigente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nestes termos, no ano de 2003, a Lei nº 14.941/2003, em seu art. 17, apenas ratificou norma já estabelecida na legislação anterior.”

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 23 de março de 2012.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Mauro Heleno Galvão
Relator