

Acórdão: 22.450/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000054088-39
Impugnação: 40.010148137-42 (Coob.)
Impugnante: Wilson Gonçalves dos Santos (Coob.)
CPF: 079.901.386-20
Autuado: Helen Regina dos Santos
CPF: 006.508.406-31
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - ITCD - FALTA DE ENTREGA. Constatada a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos em desacordo com a norma prevista no art. 17 da Lei nº 14.941/03. Correta a exigência da penalidade do art. 25 da citada lei.

ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - NUMERÁRIO. Constatou-se o recolhimento a menor 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. Os argumentos e documentos carreados pela Defesa são insuficientes para elidir a acusação fiscal. Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Lançamento precedente. 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 pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), no exercício de 2014, 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).

Apurou-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 prevista no art. 22, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 25, ambos da Lei nº 14.941/03.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformado, o Coobrigado apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 12, alegando em síntese:

- requer revisão do crédito tributário referente ao Protocolo nº 201.902.995.417-0;

- acosta Certidão de Pagamento/Desoneração de ITCD (fls. 13);

- anexa DAE nº 0066641072 (fls.14).

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 22/25, oportunidade em que refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

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 pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), no exercício de 2014, 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).

Apurou-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 prevista no art. 22, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 25, ambos da Lei nº 14.941/03.

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.

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. Veja-se:

Lei nº 14.941/03:

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:

Lei nº 14.941/03:

Art. 12. O contribuinte do imposto é:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II- o donatário, na aquisição por doação;

(...)

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

Lei nº 14.941/03:

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

(...)

III- o doador;

(...)

No que se refere à penalidade aplicada, deve-se considerar que a atividade da Fiscalização é plenamente vinculada, devendo essa se ater aos parâmetros fixados pela legislação, exatamente nos moldes verificados nos autos.

Assim, a Multa de Revalidação, em razão do não pagamento do ITCD, foi corretamente exigida nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

Lei nº 14.941/03:

Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

(...)

II- havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

(...)

Por sua vez, a Multa Isolada, exigida pelo descumprimento da obrigação acessória de que trata o art. 17 da Lei nº 14.941/03, encontra-se capitulada no art. 25 do mesmo diploma legal, que assim prescreve:

Lei nº 14.941/03:

Art. 25. O contribuinte que sonegar bens ou direitos, omitir ou falsear informações na declaração ou deixar de entregá-la ficará sujeito a multa de 20% (vinte por cento) sobre o montante do imposto devido.

(...)

Pertinente esclarecer, que conforme Certidão de Pagamento/Desoneração de ITCD de fls. 13 e DAE nº 00066641072-52, ambos referentes ao Protocolo nº 201.902.995.417-0, uma parcela do crédito tributário já havia sido recolhida pela Autuada, devendo tal valor ser deduzido do montante relativo ao ITCD e respectiva multa de revalidação, exigidos no Auto de Infração em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, encontram-se plenamente caracterizadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração, mostrando-se as alegações do Impugnante insuficientes para elidir o trabalho fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento para que sejam deduzidos do crédito tributário os valores efetivamente pagos relativos ao tributo e à multa de mora. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes, que o julgava procedente para deduzir somente a parcela do imposto efetivamente pago. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora).

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2020.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.450/20/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000054088-39	
Impugnação:	40.010148137-42 (Coob.)	
Impugnante:	Wilson Gonçalves dos Santos (Coob.)	
	CPF: 079.901.386-20	
Autuado:	Helen Regina dos Santos	
	CPF: 006.508.406-31	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatado, a infração constatada se refere à falta de recolhimento do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, tendo em vista a doação de numerário constante na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF dos autuados.

O cerne da divergência diz respeito à Certidão de Pagamento/Desoneração de ITCD de fls. 13 e DAE nº 00066641072-52, ambos referentes ao Protocolo nº 201.902.995.417-0, onde uma parcela do crédito tributário, objeto do lançamento em análise, foi recolhida pela Autuada, no que diz respeito ao tributo e à multa de mora, após a ação fiscal.

Assim, a decisão vencedora foi no sentido de entender que tais valores (**tributo e multa de mora**) deviam ser deduzidos do montante do crédito, referente ao **ITCD e respectiva multa de revalidação**, exigidos no Auto de Infração em exame.

Todavia, com a devida licença, não é esse, a meu ver, o melhor entendimento para o deslinde da questão, pelas razões expostas a seguir.

Em relação às referidas multas, a legislação tributária mineira prescreve no art. 53 e art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, o seguinte:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - **havendo espontaneidade** no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a **multa de mora** será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia; b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso.

II - **havendo ação fiscal**, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

(Destacou-se)

Note-se que, pela própria literalidade da norma, é possível verificar que a Multa de Mora, prevista no art. 56, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e a Multa de Revalidação, prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal, possuem natureza jurídica totalmente distintas, cabendo à primeira ressarcir o erário público pelo atraso no pagamento do tributo recolhido espontaneamente e à segunda, punir o infrator pelo não pagamento do imposto, objeto da ação fiscal.

Nesse sentido, importante trazer à baila, uma reflexão doutrinária sobre a matéria, conforme artigo transcrito abaixo, da obra “ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório do governador do estado de Minas Gerais”; organizado por Misabel de Abreu Machado Derzi, José Afonso Bicalho Beltrão da Silva e Onofre Alves Batista Júnior. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 113-149:

Acresce-se que a interpretação das multas com base única e exclusivamente em sua relação com a obrigação tributária (principal ou acessória) pode trazer distorções na aplicação das normas tributárias.

Surgem nesse ponto duas correntes doutrinárias diferentes.

A primeira delas enfoca o tema do ponto de vista do contribuinte apenado e tende a classificar qualquer multa como punitiva. Um exemplo é a incompreensão da natureza da multa moratória que, por se relacionar à obrigação principal cumprida a destempo, é usualmente entendida como punitiva.

É certo que todas as multas punem o contribuinte que descumpra suas obrigações fiscais. É exatamente esta a sua função pois, citando novamente Kelsen, “O problema da coerção (constrangimento, sanção) não é

o de assegurar a eficácia das regras mas sim o conteúdo das regras.”

Uma segunda corrente, entretanto, entende que a função social da multa não deve ser avaliada a partir da percepção de quem sofreu a penalidade e sim da finalidade buscada na sua aplicação em favor da sociedade. A multa moratória, neste sentido, diferentemente daquela “de revalidação” não tem função punitiva, mas sim reparatória.

Importante distinguir o atraso no cumprimento e o inadimplemento da obrigação. No caso de aplicação de multa moratória, não houve o inadimplemento, mas sim o seu cumprimento fora do prazo previsto na legislação tributária.

Zelmo Denari¹ distingue as multas por infração, das multas moratórias:

As penalidades pecuniárias, em nosso sistema tributário, podem resultar da violação de um dever administrativo, vale dizer, de uma infração tributária legalmente prevista, ou da violação de um direito subjetivo de crédito do ente público, vale dizer, do inadimplemento de uma obrigação tributária no respectivo vencimento. Devemos aludir, no primeiro caso, às multas por infração e, no segundo caso, às multas de mora.

Para distinguirmos uma da outra, basta considerar que as multas por infração são apuradas e regularmente constituídas por meio de auto de infração, enquanto as multas de mora são sanções previstas na legislação ordinária dos entes políticos que derivam do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária no respectivo vencimento.

Saliente-se ainda que a reparação do dano causado pelo atraso no cumprimento da obrigação tributária (pagar imposto) não se confunde com a reposição do valor do capital abrangido pelos juros.

A multa moratória significa mais que isso, visa reparar o prejuízo sofrido pelo Estado diante da indisponibilidade de recursos, por descumprimento de obrigação legal pelo contribuinte, para o cumprimento das funções constitucionais a ele atribuídas, tais como a saúde, educação, segurança pública, entre outras, e a serem prestadas a toda a coletividade.

Assim, se os juros se prestam a remunerar o capital que não pôde ser utilizado pelo Estado no tempo devido, a multa moratória se revela necessária para

¹ DENARI, Zelmo. *Curso de Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 243.

reparar o dano causado pelo atraso, por exemplo, da falta de repasse de recursos para postos de saúde, escolas ou compra de medicamentos e de merendas escolares, quando havia necessidade iminente de tal prestação. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:²

As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários do Poder Público.

É este o sentido que se deve enfocar quando da análise das multas tributárias, qual seja, a busca de sua função social para o melhor atendimento aos interesses da coletividade. Mas essa questão ainda não está inteiramente pacificada.

Assim, é incontroverso que as multas – de mora e de revalidação – possuem natureza jurídica bem diferentes.

Portanto, como parte do tributo exigido no lançamento em análise, foi quitado juntamente com a multa de mora, após o início da ação fiscal, entendendo que deva ser deduzido do crédito tributário, somente a parcela do imposto efetivamente pago e permanecer a multa de revalidação, na sua integralidade, visto que foi necessária a ação fiscal para o cumprimento da obrigação tributária.

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2020.

**Cindy Andrade Moraes
Conselheira**

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 553.
22.450/20/2ª