

A. I. Nº - 114595.0038/13-1
AUTUADO - WILLIAN DE FÁTIMA BARROS LEAL
AUTUANTE - JOSAPHAT XAVIER SOARES
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 28/07/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0158-03/14

EMENTA: ICMS. EMENTA: ITD. DOAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O ITD tem como fato gerador a transmissão “causa mortis” e a doação, a qualquer título de: propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física, nos termos da Lei civil; direitos reais sobre imóveis; bens móveis, direitos, títulos e créditos. Ficou comprovado que o sujeito passivo não recolheu o valor do imposto efetivamente devido. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/12/2013, refere-se à exigência de R\$10.665,57 de ITD, acrescido da multa de 60%, pela falta de recolhimento ou recolhimento a menos do imposto incidente sobre doação de créditos ITCMD sobre doações recebidas e declaradas no IRPF ano calendário de 2008 no valor de R\$415.318,50 e 2010 no valor de R\$102.960,00.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 14 a 22 do PAF. Lembra que o ITD é um tributo estadual sujeito a lançamento por homologação, situação em que a legislação atribui ao contribuinte o dever de preencher a guia de declaração e pagar o imposto devido, sem qualquer participação do Estado. Entretanto, quando isto não ocorre, o ente competente, no exercício do seu poder fiscalizatório, deverá realizar, dentro do prazo decadencial, o lançamento de ofício.

Afirma que embora não exista previsão legal acerca do termo *a quo* do prazo decadencial nas hipóteses em que o contribuinte não declara e não paga o imposto, a jurisprudência possui entendimento consolidado de que a sistemática deverá se dar através do art. 173, inciso I do CTN, que transcreveu.

O defendente alega que embora tenha tomado ciência do Auto de Infração em 14/01/2014, ficando, nesta data, constituído o crédito tributário do Estado da Bahia, o valor correspondente a R\$ 415.318,50 é referente ao ano de 2008, ano já atingido pelo prazo decadencial.

Entende que o referido valor não poderia ter sido incluído na base de cálculo do imposto exigido, na medida em que o direito de o Estado da Bahia constituir o crédito tributário, cuja lavratura e ciência do Impugnante ocorreu em 14/01/2014, não pode alcançar fatos geradores anteriores a 01/01/2009, motivo pelo qual afirma que o referido valor sequer deveria ter composto a base de cálculo que serviu para o lançamento.

Neste sentido, considerando que a data de ocorrência do fato gerador se deu em 30/11/2008, alega que o Fisco poderia autuar tal parcela até o dia 31/12/2013, segundo a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que o marco inicial da contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do

exercício seguinte no qual o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 01/01/2009, o direito do Estado constituir o crédito tributário seria até 31/01/2013. Por esta razão o defendente espera, em preliminar, e pelo princípio da eventualidade – caso mantido o lançamento –, a exclusão da referida quantia da base de cálculo do imposto.

O autuado também alega ilegitimidade ativa do Estado da Bahia para exigir ITD sobre doações oriundas do exterior. Diz que o autuante, ao confrontar informações com a Declaração de Imposto de Renda do autuado, concluiu, de forma precipitada, que se tratava de valores sujeitos à tributação do ITD. Todavia, a doação recebida pelo autuado é oriunda do exterior, realizada por seu marido, Leonardus Cornelis Mathias Verkoelen, o qual é cidadão holandês e lá residente.

Ressalta que a Constituição Federal, ao versar sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, concedeu ao Estado onde reside o doador a competência para instituir tal imposto, concluindo-se que o Estado da Bahia somente será competente para cobrar tributo sobre doações caso o doador seja domiciliado em seu território, sob pena de invasão de competência.

Também alega que, ao tratar da doação oriunda do exterior, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 1º, inciso III, alínea “a”, expressamente determinou que a competência para a instituição do imposto será regulada por Lei Complementar. Diz que a relação jurídica tributável em questão envolve dois entes políticos (Estado da Bahia e Holanda) com ordenamentos jurídicos distintos e elementos de estraneidade, o que reclama norma nacional para regular tal situação.

Salienta que a referida Lei Complementar não foi editada até a presente data, pelo que torna o dispositivo do artigo supracitado uma norma constitucional de eficácia limitada. Dessa forma, não é possível afirmar que o Estado possui uma competência que ainda não foi regulamentada, conforme ordena a Constituição.

Afirma que, seja pelo fato do doador não possuir domicílio no âmbito do Estado, o que retira a competência tributária deste, ou pelo fato de inexistir Lei Complementar que regule a competência de instituição do imposto sobre doações oriundas do exterior, se conclui que o Estado da Bahia não é ente competente para impor a exação ora combatida, não possuindo legitimidade ativa.

Em atenção ao princípio da eventualidade, na hipótese de manutenção do Auto de infração vergastado, o defendente diz que passa a demonstrar a necessidade da redução do valor devido, afirmando não sê-lo totalmente oriundo de doação. Informa que a transferência financeira realizada por Leonardus Cornelis Mathias Verkoelen à sua esposa, ora Autuada, foi realizada com o intuito de adquirir imóvel nesta Capital, conforme se depreende dos documentos anexos. Considerando a relação de casamento existente entre as partes, o defendente entende que não há que se falar em doação de 100% do valor, mas sim em apenas metade disto, uma vez que a outra metade legalmente pertence à própria Autuada em virtude da meação. Assim, caso mantido o Auto de Infração, requer a redução do valor exigido pelo Fisco à metade, tendo em vista que a base de cálculo utilizada pelo Auditor não reflete a realidade dos fatos.

Quanto à multa aplicada, o defendente observa que o regramento adotado na aplicação de multas por descumprimento de obrigações tributárias no Estado da Bahia sofreu, no ano de 2012, significativas alterações através da Lei Estadual nº 12.609/12, a qual alterou justamente o art. 13, inciso II, da Lei Estadual 4.826/89, aplicado no caso em apreço.

Alega que não é possível aceitar que uma norma editada em momento posterior à ocorrência do fato gerador consiga gerar efeitos sobre este, visto que, conforme inteligência do art. 105 do CTN, a legislação tributária somente se aplica a fatos geradores futuros, sob pena de ferir princípios constitucionais basilares, como o da segurança jurídica. Que se poderia afirmar que a norma

atual constitui penalidade mais benéfica à autuada, o que justificaria a sua aplicação com base no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Todavia, não trata a presente alteração de simples redução de penalidade, onde teria passado de 150% para 60% sobre o valor do tributo, mas sim de alteração do próprio comando normativo, uma vez que, se a redação da norma atual não prevê qualquer ação ou omissão do autuado, que não a simples falta de adimplemento da obrigação tributária, não é o mesmo que se observa da redação anterior.

Frisa que o próprio Conselho de Fazenda deste Estado mostra-se sensível diante de situações em que o regramento foi editado posteriormente à ocorrência do fato gerador, conforme se observa do trecho do Acórdão nº 0316-12/13, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que transcreveu. O defendente entende que, inexistindo a previsão normativa ao tempo da ocorrência dos fatos geradores que originaram a presente autuação, não há que se falar em aplicação da multa de 60% sobre o valor do tributo, pelo que requer o reconhecimento da sua impertinência, afastando-a do Auto de Infração combatido.

Por fim, requer a improcedência do presente lançamento; que seja reconhecida a decadência parcial dos valores cobrados, bem como a impossibilidade do Estado da Bahia instituir ITD sobre remessa oriunda do exterior.

Caso mantida a exigência, requer a extinção da multa aplicada, pelas razões expostas, bem como a redução da base de cálculo à metade, ressaltando que a outra metade já pertence legalmente ao autuado, não constituindo doação.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 115/116 dos autos. Esclarece que não houve ação precipitada por parte da fiscalização, considerando que o auto de infração se deu pelo não comparecimento do contribuinte quando da intimação via AR e Edital de Intimação nº 073/2013. Ressalta que o ITD é um tributo estadual sujeito ao lançamento por declaração, pois, o Estado só poderá se manifestar após a declaração do fato gerador pelo contribuinte e no caso presente, com base nos documentos apresentados pelo contribuinte, fls. 81 a 93, a declaração ocorreu em 01/10/10 através da DIRPF, ainda assim, se essas declarações fossem entregues nos prazos estabelecidos pela Receita Federal nos meses março ou abril do exercício seguinte, ou seja, ano base de 2008 declarada em março ou abril de 2009 a decadência passaria a ser contada à partir do primeiro mês do ano seguinte, ou seja, 01 de janeiro de 2009, não existindo nenhuma possibilidade de se falar em decadência que se daria em 31/12/13 e o crédito fiscal foi constituído antes dessa data.

Informa que o defendente apresenta cópias de remessas oriundas do exterior e declara que a origem foram remessas efetuadas por seu cônjuge e, como declarado reside no exterior. Entretanto não anexou cópia da certidão de casamento para maior análise, inclusive do regime de casamento (separação dos bens, união parcial dos bens, etc.). Nas informações prestadas à Receita Federal via DIRPF não constam informações dos possíveis doadores, só constam o recebimento pela autuada.

Entende que os argumentos do contribuinte em sua peça defensiva de que não pode o Estado da Bahia cobrar ITD sobre doações oriundas do exterior, não tem eco, porque os artigos 1º e 2º da Lei 4.826/89 define claramente os casos de incidência do tributo e a alínea "b", Inc. II do art. 8º da referida Lei define que nessa situação o contribuinte do imposto é o donatário, e foi dessa forma que o autuante constituiu o crédito tributário.

Quanto ao pedido de que, na hipótese da procedência do AI, seja a base de cálculo reduzida em 50% sobre o argumento de que o donatário já seria possuidor de 50%, diz que tem sido aplicado nos atendimentos aos contribuintes, desde que, fique comprovado que o regime de casamento não é por separação total dos bens e essa condição não pode atestar visto que a autuada fala da

sua condição de casada mas não anexou na sua peça defensiva cópia da certidão de casamento. Assim, não pode se manifestar pela redução.

Também afirma que não deve prosperar o entendimento de que com a modificação da redação e do percentual de multa a infração cometida pelo contribuinte deixou de ter previsão normativa e que nessa situação não caberia aplicação da multa de 60%. Diz que essa é uma interpretação equivocada, pois, a Lei 12.609/12 buscou beneficiar os contribuintes do ITD reduzindo o percentual de multa de 150% para 60% e trouxe uma nova redação bastante ampla, excetuando desse percentual apenas as situações de fraude que se aplicará a multa de 100%.

Finaliza dizendo que não ficou comprovado o regime de casamento da autuada pela ausência da certidão de casamento, prova material de importante valor e até imprescindível. Pede a procedência do Auto de Infração e, no caso de o contribuinte anexar ao PAF certidão de casamento que não tenha como regime o de separação total de bens, opina pelo atendimento ao pedido da autuada, reduzindo a base de cálculo em 50% pelas razões já expostas.

VOTO

O defendente alegou que embora não exista previsão legal acerca do termo *a quo* do prazo decadencial nas hipóteses em que o contribuinte não declara e não paga o imposto, a jurisprudência possui entendimento consolidado de que a sistemática deverá se dar através do art. 173, inciso I do CTN. Disse que tomou ciência do Auto de Infração em 14/01/2014, ficando, nesta data, constituído o crédito tributário do Estado da Bahia, e o valor correspondente a R\$ 415.318,50 é referente ao ano de 2008, ano já atingido pelo prazo decadencial.

Entende que o referido valor não poderia ter sido incluído na base de cálculo do imposto exigido, na medida em que o direito de o Estado da Bahia constituir o crédito tributário, cuja ciência do Impugnante ocorreu em 14/01/2014, não pode alcançar fatos geradores anteriores a 01/01/2009, motivo pelo qual afirma que o referido valor sequer deveria ter composto a base de cálculo que serviu para o lançamento.

Analizando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fato ocorrido no exercício de 2008, foi alegado pelo defendente que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário.

Observe que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

Art. 28. *Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

§ 1º *Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

Art. 107-B. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 5º *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01*

de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, o fato gerador do imposto relativo ao exercício de 2008 tinham prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2013. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 23/12/2013, e o defendente tomou ciência do auto de infração em 14 de janeiro de 2014, resta analisar a alegação do autuado de que se operou a decadência.

Existem duas correntes quanto ao termo de contagem do tempo para efeito de decadência. Uma corrente considera que o lançamento somente se perfaz com a intimação do sujeito passivo. A outra corrente sustenta o posicionamento no sentido de que, sendo o lançamento tributário um direito potestativo do Estado, para sua existência e validade não depende de nenhum ato por parte do sujeito passivo, por isso, é irrelevante a data de ciência do contribuinte no Auto de Infração para efeito da contagem do prazo de decadência.

Entendo que deve prevalecer o posicionamento daqueles que consideram o lançamento um direito potestativo do Estado. Por isso, concluo que o Auto de Infração foi lavrado dentro do prazo decadencial, em 23/12/2013, e nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo.

Ademais, de acordo com o parágrafo único do art. 173 do CTN, o direito a que se refere o mencionado artigo “extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Por outro lado, o art. 26, II e III, do RPAF/BA estabelece que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura, do Termo de Início de Fiscalização (inciso II) e Intimação, por escrito, ao contribuinte para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização (inciso III). A intimação foi efetuada em 04/12/2013, conforme fls. 04 a 06 do PAF.

Vale salientar, que o Auto de Infração é lavrado sempre que, mediante ação fiscal, for constatada infração à legislação tributária. Portanto, iniciado o procedimento fiscal e realizados os levantamentos de acordo com os roteiros de fiscalização, sendo apurado imposto a recolher, é lavrado o Auto de Infração, considerando que, mediante o procedimento administrativo, se a autoridade verifica a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, apura o valor do tributo devido e identifica o sujeito passivo, sendo a autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Assim, na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O autuado também alegou ilegitimidade ativa do Estado da Bahia para exigir ITD sobre doações oriundas do exterior. Diz que a doação recebida pela autuada é oriunda do exterior, realizada por seu marido, Leonardus Cornelis Mathias Verkoelen, o qual é cidadão holandês e lá residente.

Ressalta que a Constituição Federal, ao versar sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, concedeu ao Estado onde reside o doador a competência para instituir tal imposto, concluindo-se que o Estado da Bahia somente será competente para cobrar tributo sobre doações caso o doador seja domiciliado em seu território, sob pena de invasão de competência. Acrescenta que, ao tratar da doação oriunda do exterior, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 1º, inciso III, alínea “a”, expressamente determinou que a competência para a instituição do imposto será regulada por Lei Complementar.

Constato que de acordo com o art. 5º, inciso II, da Lei nº 4.826, de 27/01/1989, que instituiu o Imposto sobre Transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), são contribuintes do imposto, nas doações a qualquer título, o donatário. E o art. 8º, inciso II, alínea

“b”, desta mesma Lei, estabelece que se considera como o local da transmissão “causa mortis” ou doação, o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior.

Dessa forma, não ficou configurada a ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, considerando que o imposto foi exigido do donatário, em face de a legislação considerar como local da transmissão ou doação o endereço do donatário.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ITD pela falta de recolhimento do imposto incidente sobre doação de créditos ITCMD sobre doações recebidas e declaradas no IRPF ano calendário de 2008 no valor de R\$415.318,50 e 2010 no valor de R\$102.960,00.

O Imposto sobre Transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos tem como fato gerador a transmissão “causa mortis” e a doação, a qualquer título de: propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física, nos termos da Lei civil; direitos reais sobre imóveis; bens móveis, direitos, títulos e créditos. Ou seja, no caso de doação é entendido como a transmissão gratuita de bens móveis e imóveis e demais direitos.

A conceituação do termo doação – hipótese de incidência do ITD ao qual se refere o presente lançamento - está disposta no art. 538 do Código Civil como: “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”. O contribuinte do imposto é o donatário, aquele que recebe a doação.

O defendente alegou que na hipótese de manutenção do presente Auto de infração há necessidade da redução do valor devido. Informa que a transferência financeira realizada por Leonardus Cornelis Mathias Verkoelen à sua esposa, ora Autuada, foi realizada com o intuito de adquirir imóvel nesta Capital, conforme se depreende dos documentos que acostou aos autos. Considerando a relação de casamento existente entre as partes, o defendente entende que não há que se falar em doação de 100% do valor, mas sim em apenas metade disto, uma vez que a outra metade legalmente pertence à própria Autuada em virtude da meação.

Quanto a esta alegação, concordo com o posicionamento do autuante de que apesar de a autuada alegar sua condição de casada, não anexou na sua peça defensiva cópia da certidão de casamento, que é o documento hábil para comprovar o estado civil da autuada. Neste caso, embora conste indicação em um contrato de promessa de compra e venda de terreno às fls. 65/77, não foi comprovada a condição alegada pela autuada, de casada, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, haja vista que se trata de fato e documento que está na posse do contribuinte. Rejeitado o pedido de redução do valor exigido pelo Fisco à metade, por falta da necessária comprovação.

Considerando que é devido o ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer bens ou direitos, concluo que não ficou comprovado que o sujeito passivo recolheu o valor do imposto efetivamente devido, restando caracterizado o cometimento da infração pela autuada.

Quanto à multa exigida no presente lançamento, o defendente alegou que o regramento adotado na aplicação de multas por descumprimento de obrigações tributárias no Estado da Bahia sofreu, no ano de 2012, significativas alterações através da Lei Estadual nº 12.609/12, a qual alterou justamente o art. 13, inciso II, da Lei Estadual 4.826/89, aplicado no caso em apreço.

Entende que não trata a presente alteração de simples redução de penalidade, onde teria passado de 150% para 60% sobre o valor do tributo, mas sim de alteração do próprio comando normativo, afirmando que, se a redação da norma atual não prevê qualquer ação ou omissão do autuado, que não a simples falta de adimplemento da obrigação tributária, não é o mesmo que se observa da redação anterior.

Para melhor entendimento da matéria questionada pelo defendente, vale reproduzir o texto da legislação correspondente à multa aplicada:

Art. 13. O descumprimento de obrigações principais e acessórias previstas nesta Lei e em normas regulamentares sujeitará o infrator, sem prejuízo do pagamento do imposto e dos acréscimos tributários cabíveis, às seguintes penalidades:

II - 60 % (sessenta por cento) do valor do imposto, quando a falta do pagamento não decorrer de fraude;

Nota: A redação atual do inciso II do art. 13 foi dada pela Lei nº 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, efeitos a partir de 28/12/12.

Redação anterior, efeitos até 27/12/12:

“II – 150 % (cento e cinquenta por cento) do imposto devido, em caso de ação ou omissão que induza à falta de lançamento por valor inferior ao real;”

Concordo com o posicionamento do autuante, de que, ao contrário do entendimento apresentado nas razões de defesa, houve redução do percentual de multa de 150% para 60% e na nova redação apenas excetuou a questão da fraude, que não constava expressamente na redação anterior. Entendo que a redação atual não trouxe uma nova regra, apenas esclareceu a regra anterior com uma redação mais compreensível, excetuando do percentual de 60% as situações de fraude que se aplica a multa de 100%.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **114595.0038/13-1**, lavrado contra **WILLIAN FÁTIMA BARROS LEAL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$10.665,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, inciso II, da Lei nº 4.826/89, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA