

PROCESSO - A. I. N° 278007.0090/22-3
RECORRENTE - RICARDO GÓES FREITAS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0217-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0280-11/23-VD**

EMENTA: ITD. FALTA DE RECOLHIMENTO. BENS E DIREITOS. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. Mantida a decisão que acatou laudos de avaliação de imóveis urbanos, pela falta de impugnação ou apuração do valor correspondente e por serem contemporâneos ao óbito. Retificação de inventário extrajudicial para excluir imóvel de liquidação difícil acolhida considerando disposição legal e que o imposto respectivo será recolhido no momento da sobrepartilha. Acolhido o afastamento da penalidade por força de circunstâncias excepcionais e pela previsão legal contida na Lei do ITD. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0217-02/22-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgado Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 28/03/2022 no valor histórico de R\$ 141.683,10, abordando a seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 – 041.002.005 – Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre transmissão “causa mortis” de direitos reais sobre imóveis, para o fato gerador ocorrido no exercício de 2021, referente ao processo eletrônico no sistema SEI nº 013140820200006180-17.

O contribuinte ora Autuado peticionou Judicialmente ou extrajudicialmente partilha de Herança “causa mortis”, por intermédio de seu inventariante ou advogado (a), através de processo eletrônico no sistema SEI, cujo número está citado no campo infração.

O pagamento do imposto ITD relativo à essa partilha “causa mortis” ocorre em duas etapas:

Primeira: etapa espontânea;

Segunda: etapa com Notificação Fiscal ou Auto de Infração (para o contribuinte que não efetuou o pagamento e não apresentou defesa para a cobrança fiscal na primeira etapa).

CÓPIAS ANEXAS desta Notificação Fiscal ou Auto de Infração, extraídas do processo SEI de número citado no campo de infração:

Da primeira etapa:

1. Cópia do Relatório e demonstrativo dos cálculos;
2. Cópia do Mandado de Intimação para pagamento espontâneo;
3. Cópia de Defesa Administrativa do contribuinte;
4. Cópia da Informação Fiscal;
5. Cópia do Novo Relatório e demonstrativo dos cálculos;
6. Cópia do (s) respectivo (s) DAE (s) para esse (s) pagamento (s);

Da segunda etapa:

1. Cópia do Mandado de Intimação, exigindo novamente a obrigação anterior e informando-lhe o prazo de 10 dias citado no item a seguir;
2. Cópia do comprovante da tomada de ciência pelo contribuinte ou seu representante legal, a partir dessa data de ciência, do prazo de 10 dias, determinado pelo art. 23 do RPAF/Ba, para que o Fisco Estadual, após o decurso deste prazo, possa fazer lançamento ex officio (Notificação Fiscal ou Auto de Infração) do crédito tributário

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de não ter recolhido o ITD decorrente do recebimento de direitos reais sobre bens móveis e imóveis, deixados em herança pelo seu genitor, cuja relação consta no relatório expedido pela SEFAZ, constante no processo eletrônico SEI nº 013.1408.2020.0006180-17, fls. 04 e 05.

O presente lançamento, decorreu da falta de pagamento do imposto apurado em processo administrativo, procedimento de declaração e recolhimento do ITD, onde o contribuinte voluntariamente requereu a emissão das guias de pagamento do imposto, que após os exames necessários por parte do Fisco, inclusive após a análise das argumentações do adquirente dos bens e direitos transmitidos, ora autuado, consignado na denominada “defesa administrativa”, apensada aos autos às fls. 08 a 19.

Considerando o relato do contribuinte em sua impugnação, registro que todo o processo administrativo referente ao pedido de emissão das guias para quitação do imposto, cumpriu na íntegra ao que preconiza a Portaria Conjunta PGE/SEFAZ, nº 04 de 21/10/2014, não tendo identificado no decurso deste, qualquer falha.

Quanto a validade do lançamento, constato, após compulsar os autos, que a autoridade fiscal expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o fundamento jurídico.

O Auto de Infração foi lavrado em observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional, assim como as normas previstas no RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, não foi identificada qualquer violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal.

Observe que foi garantida o direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório, comprovadamente observados nos argumentos abordados na defesa.

Quanto ao conhecimento do Auto de Infração pelo contribuinte, destaco que o art. 39, inc. X do RPAF/99 que determina que o lançamento deverá conter a assinatura do autuado, de seu representante ou preposto, com a data da ciência ou a declaração de recusa, foi observado no processo, conforme explicado.

Ademais, a objetiva peça de defesa apresentada tempestivamente, demonstra que o autuado tem pleno conhecimento do teor da acusação.

Em preliminar o autuado suscita nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que “a intimação pessoal ou por via postal está prevista para qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação. (...), tratando-se de intimação por via postal com ‘aviso de recebimento’ o intimado deve opor a sua assinatura no documento, sob pena de nulidade”.

Ou seja, entende o autuado que a legislação é expressa no sentido de que a intimação deverá ser pessoal haja vista que o documento necessita conter a sua assinatura com a data da ciência ou a declaração de sua recusa.

Tal arguição não pode ser acatada, uma vez que o RPAF/99 no seu art. 108, prevê a forma de intimação, cuja redação atual foi dada pelo Decreto nº 11.608, de 16/07/2009, e assim prevê:

Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

Da leitura do dispositivo transcrito, observo que: (I) não existe ordem de preferência da forma; e (II) a via postal, ou seja, aquela intimação encaminhada pelos Correios, é mais uma alternativa à pessoal ou por meio eletrônico.

Quanto a necessidade de conter no Aviso de Recebimentos dos Correios a assinatura do contribuinte para caracterizar a efetiva ciência, assim não entende a jurisprudência.

Nesse sentido trago decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.840.466-SP (2019/0032450-9) Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze, cujo exto contido no sítio do STJ (<https://www.stj.jus.br/>), em parte, transcrevo a seguir:

“A Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) deu provimento ao recurso especial para reconhecer a nulidade de uma citação postal de pessoa física recebida por terceiro estranho aos autos e, em consequência, anular todos os atos processuais subsequentes.

Para o colegiado, a citação de pessoa física pelo correio se dá com a entrega da carta citatória diretamente à parte ré, cuja assinatura deverá constar do respectivo aviso de recebimento, sob pena de nulidade do ato, nos termos dos artigos 248, parágrafo 1º, e 280 do Código de Processo Civil de 2015.

A controvérsia teve origem em ação monitoria ajuizada por uma empresa para receber cerca de R\$ R\$ 151 mil decorrentes de emissão de cheque sem fundos. Segundo os autos, após algumas tentativas de citação do réu, foi determinada a expedição de mandado com aviso de recebimento para o endereço da empresa da qual ele era sócio administrador, mas a carta de citação foi assinada por terceiro.

(...)

Segundo o relator do caso no STJ, ministro Marco Aurélio Bellizze, o fato de a citação postal ter sido enviada ao estabelecimento comercial do réu não é suficiente para afastar norma processual expressa, especialmente porque não é possível haver a certeza de que ele tenha, de fato, tomado ciência da ação.

Para Bellizze, como a parte destinatária do mandado de citação é pessoa física, 'não tem incidência o parágrafo 2º do artigo 248 do CPC/2015, tampouco é possível falar em aplicação da teoria da aparência'.

*O ministro afirmou que a legislação prevê que a carta de citação pode ser recebida por terceiro somente quando o citando for pessoa jurídica ou, **sendo pessoa física, morar em condomínio ou loteamento com controle de acesso – caso em que o mandado deve ser entregue a funcionário da portaria responsável pelo recebimento da correspondência** (parágrafo 4º do artigo 248)". (Grifos do relator).*

No caso em análise, o Aviso de Recebimento dos Correios, contendo a intimação da lavratura do Auto de Infração, fl. 30, foi entregue no endereço do autuado, complexo de condomínio denominado "eStúdio WOK", localizado na Avenida Arminio Tavares, nº 176, Torre 2, Apartamento 602 – Florianópolis/SC, constando uma assinatura, sem que tenha o autuado provado, sequer arguido, se tratar de pessoa estranha ao quadro de funcionários do condomínio, portanto, válida considero, à luz da jurisprudência do STJ, o recebimento da intimação com assinatura do funcionário da portaria.

Ademais, o contribuinte tomou conhecimento do Auto de Infração e entendeu perfeitamente a acusação, tanto assim que apresentou a defesa tempestivamente, abordando todos os aspectos que julgou necessário para elidir a infração.

Destarte, resta afastada a arguição de nulidade.

O autuado não pleiteia a improcedência da exigência do IDT, mas requer o recálculo do imposto com a exclusão de valores, conforme tratarei em tópicos específicos.

A Constituição Federal, prevê a competência dos entes federativos criar o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, in verbis.

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

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

§§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

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;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

O Estado da Bahia instituiu o ITD através da Lei nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989, estabelecendo as normas atinentes a sua incidência, isenções, definição dos contribuintes do imposto, o local da transmissão ou doação, as alíquotas e a base de cálculo, assim como a fórmula do cálculo, do lançamento, do pagamento e da restituição do imposto e das infrações e penalidades, observando todos os limites da constituição, regulamentado pelo Decreto nº 2.487, de 16 de junho de 1989.

Os bens deixados pelo de cujus a serem partilhados entre os seus filhos Ricardo Góes Freitas, o autuado e Tatiana Góes Freitas, constam na descrição do Relatório, fls. 04 e 05, conforme estão arrolados nas declarações iniciais e no formal de partilha do espólio de Ricardo Spínola de Freitas:

- 1. Sala comercial 901, do Edifício Catabas Center, inscrita no Cadastro Imobiliário Municipal sob o nº 465851-5, situada na Avenida Tancredo Neves, nº 1.186, no subdistrito de Amaralina, Salvador/BA, no valor R\$ R\$ 1.078.483,74 pelo IPTU de 2020;*
- 2. Sala comercial 902, do Edifício Catabas Center, inscrita no Cadastro Imobiliário Municipal sob o nº*

465852-3, situada na Avenida Tancredo Neves, nº 1.186, no subdistrito de Amaralina, Salvador/BA, no valor R\$ R\$ 1.078.483,74 pelo IPTU de 2020;

3. Casa inscrita no Cadastro Imobiliário Municipal sob o nº 62327-0, situada na Rua Afonso Celso, nº 473, antigo bosque da Barra, no subdistrito da Vitória, Salvador/BA, no valor de R\$ R\$ 561.267,93. IPTU 2020;
4. Terreno rural com 6,5 hectares, NIRF (número do imóvel na Receita Federal) 1.316.218-7, situado no subdistrito de São Cristóvão, Município de Salvador/BA. Avaliação feita pelo corretor Ricardo Sena Magnavita dos Santos - CRECI nº 9334 no valor de R\$ R\$ 650.000,00;
5. Saldo Banco do Brasil - agência 3781-8, conta corrente nº 21.306-3 - R\$ R\$ 432,90, extrato datado de 03/03/2020;
6. Saldo no Banco Santander agência 3747, conta nº 0033 3747 010827140, no valor de R\$ R\$ 86.529,19, extrato datado de 03/02/2020;
7. Automóvel VW GOLF GTI 2.0, ano de fabricação 2014, modelo 2015, com placa policial PJI0690 e RENAVAL 01043073326, no valor de R\$ R\$ 86.880,00, Tabela FIPE 2020.

O valor dos bens totaliza o montante de R\$ R\$ 3.542.077,50, que considerando ser a base de cálculo do imposto, aplicando da alíquota de 8%, resulta no valor de ITD, R\$ R\$ 283.366,20, para os dois herdeiros e para o autuado o imposto no valor de R\$ R\$ 141.683,10, exato valor da infração.

Como consignado, linhas acima, a defesa não pretende a improcedência da exigência, mas, requer o recálculo do imposto cobrado.

Inicialmente pede a não incidência do ITD sobre 30% do valor do imóvel situado na Rua Afonso Celso, Barra – Salvador/BA, tendo em vista que em anterior processo de divórcio entre o de cujus Ricardo Spínola de Freitas e Isabel Cristina de Araújo Góes, cuja tramitação se deu na 1ª Vara de Família do Tribunal de Justiça da Bahia, cuja sentença foi homologada em 22/12/1998, onde se determinou quanto à partilha dos bens, que o citado imóvel passou a pertencer 30% à divorcianda e 70% ao divorciando, o de cujus.

O autuado quando do pedido de avaliação contraditória do ITD, juntou cópia da sentença de divórcio com partilha dos bens, documento que deixa claro que o de cujus somente detinha 70% do bem e assim, pleiteou a retificação do imposto para fazer incidir-lo somente sobre a parcela pertencente ao autor da herança, sem que tenha sido o pedido acatado pela fiscalização, culminado na exigência do imposto sobre o valor integral do imóvel.

Constato que às fls. 76 a 78, 133 e 134 e fls. 303 a 305, constam cópias de certidão de averbação da sentença de divórcio emitida em 2021 pelo 1º Ofício de Registro de Imóveis, comprovando que nos termos da carta de sentença passada em 22/10/2020, proferida em 22/12/1998 pela Juíza Nancy Mary da Paixão Cunha, tramitada na 1ª Vara da Comarca de Família de Salvador, atesta que fica “consignado que na partilha dos bens comuns do casal o imóvel objeto desta matrícula, (...) foi partilhado entre os divorciandos na proporção de 30% para a divorciada e 70% para o divorciado.”, referindo-se ao imóvel da Rua Afonso Celso em Salvador/BA.

O autuante não acolheu o pedido alegando que na cópia da “escritura pública do imóvel (fls. 119 a 120), inscrição municipal nº 062.327, registro na Comarca do 1º Registro de Imóveis de Salvador não consta a averbação da sentença de divórcio como pleiteia a autuada, para fazer face à incidência do ITD no percentual de 70%.”, e que corrobora com este entendimento a afirmação da defesa administrativa, que os herdeiros com a sua genitora, meeira de 30% do imóvel da Barra, estão providenciando a necessária averbação da partilha dos bens perante os cartórios de registro de imóveis para assim conseguirem concluir o inventário Extrajudicial.

Ou seja, o autuante entendeu que não basta a certidão apresentada pelo autuado demonstrando que somente pertencia ao autor da herança 70% do imóvel, sendo necessária a averbação da partilha dos bens do divórcio, no registro da escritura do imóvel.

Segundo o jurista Plácido e Silva, averbação é: “O ato pelo qual se anota, em assento ou documento anterior, fato que altere, modifique ou amplie o conteúdo do mesmo assento ou documento”. Explica ainda que “A averbação, quando feita em assento ou documento anterior registrado, tem a mesma função do assento ou do registro originário: o de dar publicidade ao ato, que vem, por qualquer modo, modificar, alterar ou ampliar o mesmo assento ou registro, que se cumpriu, anteriormente, pela inscrição, pela transcrição, pelo arquivamento ou pelo registro, ao mesmo tempo para que possa valer contra terceiros”.

Portanto, averbação no registro competente tem o sentido de declaração à margem de um registro.

Na Lei nº 6.015/73, que dispõe sobre os registros públicos, determina no seu art. 167, inc. II, item 14:

Art. 167 - No Registro de Imóveis, além da matrícula, serão feitos.

II - a averbação:

14) das sentenças de separação judicial, de divórcio e de nulidade ou anulação de casamento, quando

nas respectivas partilhas existirem imóveis ou direitos reais sujeitos a registro. (Incluído pela Lei nº 6.850, de 1980).

Nesse mesmo sentido o vigente Código Civil veio corroborar tais formalidades, tornando-as obrigatórias, quando, ao tratar das pessoas naturais, no Capítulo I, referente à Personalidade e à Capacidade, estabelece no art. 10, inc. I, verbis:

Art. 10. Far-se-á averbação em registro público:

I - das sentenças que decretarem a nulidade ou anulação do casamento, o divórcio, a separação judicial e o restabelecimento da sociedade conjugal;

A jurista atuante na área do Direito Civil, Maria Helena Diniz, assim entende: “Imprescindível será a averbação, de ofício ou a requerimento do interessado, dos títulos ou atos que produzam quaisquer alterações na propriedade imobiliária, nos direitos a ela concernentes, no registro e nas pessoas vinculadas ao direito real, mesmo que não venham traduzir ônus reais ou alienação de domínio...”

Portanto, a importância da averbação da partilha de bens entre os cônjuges é que a sentença de separação possui apenas efeito declaratório, apresentando efeito constitutivo somente após a averbação à margem da matrícula do imóvel pertencente ao casal, tornando público que a situação do imóvel se modificou.

Dessa forma, enquanto não for averbada a partilha, os ex cônjuges continuarão a ser considerados, relativamente a terceiros, proprietários dos imóveis que lhes pertenciam durante a vigência da sociedade conjugal e, conseqüentemente, um não poderá deles dispor isoladamente sem a outorga do outro.

Todavia, com a averbação da partilha, os atos de disposição isolados poderão ser registrados, mesmo se praticados antes da averbação.

O art. 35 do Código Tributário Nacional, dispõe que o fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, atual ITD, na Bahia, é a “transmissão da propriedade ou do domínio útil, como definidos na lei civil”; ou seja, o imposto somente é devido quando se transfere o domínio.

Por outro lado, o momento da transferência ou a transmissão da propriedade ou do domínio útil se concretiza quando do registro da escritura pública no Cartório de Registro de Imóveis, conforme os artigos 1.227 e 1.245 do Código Civil, in verbis:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. (...)

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§§ 1º - Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§§ 2º - Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Ressalto que a Constituição e o CTN definem a regra matriz de incidência do ITD, sendo que este último estabelece no seu art. 110 que a lei tributária não pode alterar a “definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”.

O critério estabelecido no Código Civil é adotado pela legislação tributária, por força do citado art. 110 do CTN, assim, o mesmo CTN remete expressamente à lei civil acima citada para a definição de bens imóveis, tornando o seu conceito indubitado, cuja transmissão de propriedade de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis e de cessão de direitos sobre tais transmissões não pode ser entendido senão conforme a lei civil, nos termos do artigo 109 do CTN, ou seja, “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”.

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que “apenas a transcrição do título de transferência no registro de imóveis dá ensejo à incidência do ITBI, não podendo ser tributada a promessa de compra e venda ou de cessão de direitos”. (Recurso Ordinário em MS 10.650-DF, AgReg no REsp 982.625/RJ).

Anoto ainda que recentemente, nos autos de um mandado de segurança, em face do secretário de Finanças da Prefeitura de Osasco, o juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública proferiu sentença concedendo a segurança, cuja ementa segue transcrita:

IMPOSTO ITBI - São Paulo - Imóvel adquirido mediante contrato particular de cessão de direitos e obrigações de compromisso de compra e venda - Fato gerador do imposto só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel no respectivo Cartório de Registro de Imóveis - Exegese dos artigos 156, inciso II, da

Constituição Federal, 35 e 110 do Código Tributário Nacional e 1245 do Código Civil Repetição do indébito devida - Sentença mantida RECURSOS NÃO PROVIDOS. (TJSP, Apel. nº 1031574-74.2014.8.26.0053, Rel. Des. Fortes Muniz, 15ª Câmara de Direito Público, julgado em 15/09/2016). (Grifo do relator.).

De todo o exposto, conclui-se que o ato que define a propriedade de um bem é o registro da escritura pública em Cartório de Registro de Imóveis, sendo apenas este registro o ato exigido para consolidar juridicamente a transmissão de propriedade de um bem, principalmente para efeitos de tributação do ITD, inexistindo a exigência da averbação.

Tendo o autuado comprovado mediante cópia de certidão de averbação da sentença de divórcio emitida em 2021, atestando que na partilha dos bens comuns do casal o imóvel foi partilhado entre os divorciandos na proporção de 30% para a divorciada, ex-esposa e 70% para o divorciado, o de cujus, cabe razão ao autuado.

Assim, o ITD a ser exigido sobre a casa situada na Rua Afonso Celso, nº 473, subdistrito da Vitória, Salvador/BA, no valor de R\$ R\$ 561.267,93, deverá ser calculado considerando a parte que pertenceu ao autor da herança, parte que será transmitida aos herdeiros, ou seja, 70% do valor integral que corresponde a R\$ R\$ 392.887,55, sendo o ITD devido de R\$ R\$ 31.431,00, cabendo ao autuado pagar 50% deste valor, R\$ R\$ 15.715,50.

Outro pedido do autuado refere-se aos bens móveis: (I) saldo Banco do Brasil - agência 3781-8, conta corrente nº 21.306-3 - R\$ R\$ 432,90, extrato datado de 03/03/2020; (II) saldo no Banco Santander agência 3747, conta nº 0033 3747 010827140, no valor de R\$ R\$ 86.529,19, extrato datado de 03/02/2020; e (III) automóvel VW GOLF GTI 2.0, 2014/2015, com placa policial PJI0690 e RENAVAM 01043073326, no valor de R\$ R\$ 86.880,00, com fundamento do art. 8º, inc. II, da Lei 4.826/89, tendo em vista que se trata de bens móveis, direitos, títulos de crédito e o processo de Inventário foi aberto em Florianópolis/SC, onde reside.

O autuante não acolheu o argumento sob a justificativa: “Em se tratando de transmissão ‘Causa Mortis’ de bens móveis, títulos e créditos, o elemento espacial do fato gerador será o do Estado em que se processar o Inventário ou Arrolamento, daí porque entendemos que a competência para cobrança do ITD, dos créditos e/ou títulos bancários e o automóvel questionado pelo autuado, é de competência do Estado da Bahia”.

A Constituição Federal ao definir a matriz do ITD, claramente estabelece no art. 155, §§ 1º, inc. I que “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”, disposição contemplada no art. 8º, inc. II, alínea “a” da Lei nº 4.826/89, in verbis:

Art. 8º Considera-se local da transmissão “CAUSA MORTIS” ou doação: (...)

II - tratando-se de bens móveis, direitos, títulos e créditos, onde tiver domicílio:

a) o doador ou onde se processar o inventário ou arrolamento;

Destarte, assiste razão ao autuado e deve ser excluído do cálculo da exação o montante de R\$ R\$ 173.842,09, do valor total do Inventário, que decorre da soma dos valores R\$ R\$ 432,90, R\$ R\$ 86.529,19 e R\$ R\$ 86.880,00.

O autuando ainda pugnou pela redução do valor de cada uma das salas do Edifício Catabas de R\$ R\$ 1.078.000,00, apurado pela SEFAZ considerando o valor venal adotado pela Prefeitura de Salvador no cálculo do IPTU, para R\$ R\$ 750.000,00, valor comercial médio apurado por meio de Laudo de Avaliação que carrega aos autos e posteriormente, em sede da última manifestação informou a ocorrência de fato novo: “cada sala foi comercializada pelo montante de R\$ R\$ 525.000,00 (quinhentos e vinte e cinco mil reais), conforme comprovado por documentação em anexo, situação esta, que comprova que o valor cobrado pelo fisco, com base no valor venal do IPTU, está bem superior ao valor de mercado.”, anexando às fls. 337 a 343, cópia do Instrumento Particular de Promessa de Cessão de Herança, referente à transação que faz referência, anexando inclusive cópia do extrato da transferência bancária realizada pelo promissário cessionário da primeira parcela prevista no contrato, fls. 346 e 347.

A defesa fundamenta o pedido em três teses relativas ao cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) nas operações de compra e venda estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob o rito dos recursos especiais repetitivos - Tema 1.113.

O caso foi tratado no REsp 1.937.821/SP tendo como uma das partes a municipalidade da cidade de São Paulo.

A tese de recurso repetitivo 1.113 do STJ tem fundamentado as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia para que a Secretaria Municipal da Fazenda de Salvador emita o documento de arrecadação municipal – DAM, referente à cobrança do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITIV, de acordo com o valor venal do imóvel declarado pelo contribuinte.

Na decisão da 13ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, no Mandado de Segurança Cível nº 8097955-08.2022.8.05.0001, a Juíza de Direito Andrea Paula Matos Miranda assegurou a plausibilidade do pedido pela relevância da fundamentação (fumus boni iuris) e presença do perigo de demora (periculum in mora), quando o

contribuinte solicitou que fosse reconhecida a ilegalidade da cobrança do ITIV de Salvador com base no valor estabelecido unilateralmente pela administração fazendária.

Asseverou o judiciário que “o valor declarado da transação é condizente com o valor de mercado do bem, uma vez que o CTN no seu art. 38 estabelece que a base de cálculo do ITIV é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e por valor venal entende-se o valor de mercado do bem, portanto, o deferimento da liminar, decorre, sobretudo, em razão da presunção de veracidade da declaração, decorrente da aplicação do princípio da boa-fé”.

Em notícia recente o Núcleo de Estudos Tributários - NET, no seu sítio <https://nucleodeestudoatributarios.com/> noticiou que: “Liminares começaram a ser concedidas pelo Tribunal de Justiça da Bahia, reconhecendo o valor da transação imobiliária declarado pelo contribuinte como base de cálculo para pagamento do ITIV em Salvador, de acordo com a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no tema de Recurso Repetitivo 1113. A justiça baiana entendeu que não cabe ao fisco fixar previamente e unilateralmente um valor de referência para o imóvel objeto da transferência que funcione como ‘piso’ da base de cálculo do ITIV/ITIB, desconsiderando de plano e sem qualquer justificativa o valor declarado pelo contribuinte no instrumento do negócio, porquanto, na lógica do art. 148 do CTN, a base de cálculo só pode ser arbitrada após processo administrativo instaurado para esse fim diante de omissões ou falta de verossimilhança na declaração ou documentos apresentados pelo contribuinte, assegurados o contraditório e a ampla defesa”.

O Tema repetitivo 1.113 do STJ, fixou as seguintes teses: “**a**) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; **b**) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); **c**) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente”.

O autuado, trouxe em sua última manifestação, prova da discrepância entre o valor da base de cálculo adotada pela Prefeitura de Salvador para o IPTU de R\$ R\$ 1.078.000,00, adotada pelo autuante como base de cálculo do ITD e o valor de mercado, que se coaduna com o disposto na Lei nº 4.826/89 no art. 10, in verbis:

Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, **com base nos valores de mercado correspondente ao bem**, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial. (Grifo do relator.)

Por seu turno o Decreto nº 2.487/89, admite a possibilidade de apurar a base de cálculo do ITD, levando em consideração a base de cálculo do IPTU, optativamente, não, de forma impositiva, conforme art. 29, inc. II:

Art. 29. O valor venal de bens imóveis será apurado objetivando refletir o valor aproximado de mercado, **podendo se levar em consideração**, conjunta ou isoladamente, as seguintes informações:

I - a base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão Intervivos – ITIV;

II - a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU); (Grifo do relator)

Portanto, assiste razão a pretensão do autuado, de forma que considero a base de cálculo do ITD para cada uma das salas no Edifício Catabas, salas 901 e 902, o valor constante na avaliação do Laudo de Avaliação de Imóvel Urbano, fls. 138 a 176, ou seja, R\$ R\$ 750.000,00 para cada sala.

Por último, o autuado requer a exclusão do terreno rural situado no subdistrito de São Cristóvão pelo fato de retificação do Inventário por ter sido constatada divergência no tamanho da propriedade.

Quanto a este pedido, destaco que independentemente da retificação do Inventário, é pacífico, conforme consta na Escritura Pública, cuja cópia está acostada às fls. 79 a 83, que o imóvel é de propriedade do de cujus Ricardo Spinola de Freitas, autor da sucessão hereditária, fato que impede a possibilidade de fragmentar o Inventário na apuração da base de cálculo do imposto devido.

Portanto, o pedido não pode ser atendido, restando como base de cálculo o valor de R\$ R\$ 650.000,00.

Em conclusão, considero excluído do valor da base de cálculo do ITD o montante de R\$ R\$ 173.842,09, referente aos bens móveis - veículo automotor e depósito e aplicações em contas bancárias e a redução do valor do imóvel localizado na Rua Afonso Celso, nº 476 em Salvador para 70% do valor do imóvel (R\$ R\$ 392.887,55) e a redução dos valores das salas 901 e 902 do Edifício Catabas em Salvador/BA para R\$ R\$ 750.000,00 cada.

Assim, do valor total do Inventário de R\$ R\$ 3.542.077,50, fl. 05, resta o montante de R\$ R\$ 2.542.887,55, que corresponde a 100% do valor a ser partilhado pelos dois herdeiros na proporção, cabendo o percentual de 50% para cada um, obtém-se o valor de R\$ R\$ 1.271.443,78, que, aplicando-se a alíquota de 8%, resulta no imposto de R\$ R\$ 101.715,50, a ser exigido do herdeiro autuado no presente Auto de Infração, conforme resumo a

seguir:

Item	Descrição	Valores Lançados			Valores Julgados			Valor Devido pelo Autuado
		Base de Cálculo	Aliquota	ITD	Base de Cálculo	Aliquota	ITD - Devido	
01	Sala comercial 901 do Edifício Catabas Center, situada na Avenida Tancredo Neves, nº 1.186 - Salvador/BA	1.078.483,74	8,00	86.278,70	750.000,00	8,00	60.000,00	30.000,00
02	Sala comercial 902 do Edifício Catabas Center, situada na Avenida Tancredo Neves, nº 1.186 - Salvador/BA	1.078.483,74	8,00	86.278,70	750.000,00	8,00	60.000,00	30.000,00
03	Casa na Rua Afonso Celso, nº 473, Subdistrito da Vitória, Salvador/BA	561.267,93	8,00	44.901,43	392.887,55	8,00	31.431,00	15.715,50
04	Terreno rural com 6,5 hectares, situado no subdistrito de São Cristóvão, Salvador/BA	650.000,00	8,00	52.000,00	650.000,00	8,00	52.000,00	26.000,00
05	Depósitos em contas-correntes e aplicações no Banco do Brasil	432,90	8,00	34,63	0,00	8,00	0,00	0,00
06	Depósitos em contas-correntes e aplicações no Banco Santander	86.529,19	8,00	6.922,34	0,00	8,00	0,00	0,00
07	Automóvel VW GOLF GTI 2.0, ano 2014, modelo 2015, placa policial PJ0690	86.880,00	8,00	6.950,40	0,00	8,00	0,00	0,00
Totais		3.542.077,50		283.366,20	2.542.887,55		203.431,00	101.715,50

Assim, voto pela procedência parcial da infração no valor de R\$ R\$ 101.715,50.

Sobre o pedido de exclusão dos acréscimos moratórios, não pode ser acatado por falta de previsão legal que o respalde, haja vista a previsão contida no Código Tributário do Estado da Bahia no seu art. 102.

Quanto à exclusão da penalidade aplicada, observo que este órgão julgador não tem competência para cancelar multas aplicadas por descumprimento de obrigação tributária, tendo em vista que a multa aplicada está prevista na Lei nº 4.826/89 no seu art. 13, inc. II.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, acusa a nulidade do Auto de Infração pela ausência de intimação regular da recorrente referente ao resultado da avaliação contraditória, destacando que foi desrespeitado o disposto pelo RPAF quanto ao procedimento regular de cientificação do contribuinte para apresentar documentos, citando os arts. 108 e 109, I e II do Regulamento para reforçar que a intimação pessoal ou postal é imprescindível quando não há forma diversa estabelecida na legislação, sob pena de nulidade.

Afirma que a Decisão recorrida desconsiderou que o recorrente somente tomou conhecimento da decisão proferida no Processo SEI 013.1408.2020.0006180-17 a partir do Auto de Infração recebido, o que lhe causou prejuízos porque resultou em cerceamento do seu direito de defesa e na imposição de multa pelo não pagamento do tributo no prazo legal.

No mérito, insiste que a base de cálculo considerada no acórdão recorrido para as salas comerciais 901 e 902 (R\$ 1.078.000,00 cada) não é condizente com o valor de mercado, embora tenha acolhido laudo de avaliação apresentado, segundo o qual o valor de cada unidade corresponderia a R\$ 750.000,00 mas que não corresponderia à realidade comercial em junho de 2022, pois, a avaliação ocorreu em 15/01/2020 e indicava no Diagnóstico de Mercado a baixa liquidez dos imóveis (12 a 18 meses para comercialização), circunstância agravada pela pandemia, que atingiu a transação de imóveis comerciais na região da Av. Tancredo Neves em Salvador, em virtude do isolamento social.

Observa que a realidade é diversa dos valores considerados para fins de IPTU e pelo laudo de avaliação, uma vez que os imóveis foram comercializados efetivamente pelo valor de R\$ 525.000,00 conforme contrato de cessão hereditária que acosta, de maneira que esse que deve ser o valor a servir de base para a fixação do imposto, uma vez se sobrepõe, como valor de mercado do bem aquele efetivamente observada na transação.

Sustenta que o art. 10 da Lei Estadual nº 4.826/1989 fixa o valor de mercado do bem para aferir a base de cálculo do imposto e que a jurisprudência segue em sentido contrário ao entendimento da SEFAZ e da 3ª JF, citando o Tema Repetitivo nº 1113 do STJ para defender que este posicionamento rechaça o arbitramento formulado para fins de ITBI com base na precificação do IPTU, porque se trata de cálculo estabelecido com base em previsão genérica de valores, para fins de tributação da propriedade, o que não se coaduna com o valor efetivo do bem segundo o

mercado.

Aponta que solicitou a exclusão do imóvel denominado Chácara São Raimundo, Matrícula 51.054, do rol de itens do patrimônio do falecido para fins de quantificação do ITCMD, em sede de impugnação, porque o imóvel possui divergências de metragem que precisam ser regularizadas perante o Cartório de Registro de Imóveis, o que impede a sua transferência para os herdeiros neste momento.

Informa que o referido imóvel foi excluído do inventário extrajudicial, por meio de petição de retificação na qual se demonstrou que o 2º Ofício de Registro de Imóveis exigiu a retificação de área, o que impossibilita até mesmo a sua quantificação para fins de base de cálculo do tributo, mas a JJF não acolheu o seu pedido. Observa que a exclusão de bens do inventário é permitida expressamente pelo art. 2.021 do CC, notadamente por se tratar de bem de liquidação morosa ou difícil e que necessitará de grande esforço para regularização, principalmente porque os herdeiros residem em outros estados, ressaltando que isso não pode impedir a resolução do inventário quanto aos demais bens.

Destaca que o correto é sobrestar o momento da tributação até a regularização da matrícula do imóvel, quando será requerida a escritura de sobrepartilha e o imposto será recolhido observando o valor presente do bem, sendo irrazoável a manutenção do bem no cálculo uma vez que já houve sua exclusão do inventário extrajudicial, mesmo porque é seu direito promover a sobrepartilha que, por sua vez, não causará qualquer prejuízo ao erário.

Reclama a impossibilidade de incidir multa e encargos moratórios questionando o entendimento da JJF em relação à falta de competência para afastar as penalidades. Observa que agiu de boa-fé ao promover a abertura do processo administrativo de declaração de bens para fins de ITCMD, sem omitir qualquer valor ou tentar ludibriar o Estado, não podendo ser punido pela conduta furtiva e contraditória da Fazenda, que resultou em aumento considerável do valor a ser pago com a incidência de multas.

Conclui pedindo a reforma da Decisão recorrida para reconhecer a nulidade do Auto de Infração ou, na remota hipótese de sua admissibilidade, a modificação do acórdão para observar o efetivo valor venal das salas comerciais 901 e 902; para excluir do lançamento o terreno rural retirado do inventário e para excluir a multa e demais encargos moratórios.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 25/09/2023. Compareceu o autuante e o representante legal da recorrente, Dr. José Carlos Garcia Landeiro, OAB/BA 15.110.

VOTO

Inicialmente, enfrento a alegação de nulidade do Auto de Infração, apoiada na ausência de intimação regular do recorrente acerca da avaliação contraditória proposta. Penso que, diante dos desdobramentos verificados nos autos, a preliminar merece ser rejeitada.

Reconheço que o presente PAF contém algumas características atípicas, mas isso decorre do próprio momento em que os fatos ocorreram, considerando que o desenvolvimento do processo administrativo ocorreu em momento de transição do sistema pertinente ao ITD, cujo ritmo acabou apressado em função da situação de emergência provocada pela pandemia da Covid-19.

Entretanto, de acordo com o § 2º, do art. 18 do RPAF/BA, “*não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade*”, sendo certo que o julgamento em primeira instância acabou por atender à pretensão do recorrente quanto ao exame de sua manifestação acerca da avaliação contraditória, já que fora reconhecida a procedência de parte das suas alegações.

Por outro lado, em relação à multa que lhe foi imposta, entendo que a matéria se confunde com o

mérito recursal e, por este motivo, será apreciada adiante. Logo, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Em relação ao mérito, no que se refere à base de cálculo das salas comerciais 901 e 902, entendo que a pretensão da recorrente no sentido de que seja adotada como base de cálculo o valor indicado no instrumento particular de promessa de cessão de herança de fls. 309-317 não se sustenta.

Destaco desde já que o problema, a meu ver, não está na forma ou na falta de registro na serventia extrajudicial competente. Embora o Código Civil exija o instrumento público para garantir validade de negócios jurídicos que constituem, transferem, modificam ou renunciaram a direitos reais sobre imóveis de valor superior a 30 salários mínimos, a exigência somente se aplica quando não há disposição em contrário na lei (art. 108 do CC). Contudo, o próprio Código Civil excepciona o contrato preliminar em relação à forma, segundo seu art. 462, de maneira que entendo que a promessa de compra e venda não está adstrita à solenidade para ostentar validade.

Do mesmo modo, também entendo que a falta de registro na matrícula do imóvel também não é suficiente para desconsiderar o referido documento, pois a publicidade que confere eficácia *erga omnes* à promessa é apenas uma forma de garantir direito real à aquisição do imóvel, nos termos do art. 1.417 do CC, mas essa prerrogativa em nada interfere na apuração do valor venal, que pode considerar o valor do negócio exprimido no contrato em questão.

É de se questionar: se o instrumento particular revelasse um negócio jurídico em valor superior àquele extraído do IPTU dos imóveis em discussão seria ignorado pelo Estado apenas pela falta de registro da promessa de compra e venda em cartório?

A Lei nº 4.826/89, que regula o ITD, aponta como base de cálculo do imposto o *valor venal* dos bens, apurado mediante avaliação de iniciativa da SEFAZ/BA com base nos *valores de mercado* (art. 10). O Decreto nº 2.487/89, que a regulamenta, estabelece que a apuração do *valor venal* com o objetivo de obter o *valor aproximado de mercado* pode levar em consideração as informações do ITIV, do IPTU, do ITR, de imóveis vizinhos e de igual natureza, o valor médio do aluguel praticado na região, o valor de jazidas e outras acessões que valorizem o imóvel ou o valor de avaliação realizada ou homologada por instituição financeira (art. 29).

De início percebe-se que essas informações *podem* ser utilizadas como referência para a apuração, mas não que sejam aplicadas como único critério válido até mesmo porque *valor venal* e *valor de mercado* não representam a mesma grandeza, do ponto de vista jurídico-tributário, embora possam coincidir. E, se é possível apuração da base de cálculo pelo Estado, não há dúvidas de que aquela adotada para fins do imposto de transmissão pode ser diferente da verificada no IPTU.

Afinal, em Municípios onde o IPTU considere base de cálculo defasada a SEFAZ/BA também entenderia que a falta de impugnação fixaria a base de cálculo do imposto no mesmo valor do tributo municipal, ainda que em valor nitidamente inferior ao *valor aproximado de mercado*?

Se o intuito do legislador foi municiar a autoridade tributária com os mecanismos necessários a apurar o *valor aproximado de mercado* dos imóveis para fins de fixação da base de cálculo do imposto é preciso reconhecer que qualquer elemento que possibilite encontrar a informação é válido para a atividade administrativa, desde que legítimo. Consequentemente, instrumentos particulares de cessão de direitos podem ser utilizados na apuração da base de cálculo, a meu ver, ainda que sem o devido registro no cartório competente.

O que entendo inviabilizar a pretensão do recorrente no presente caso, entretanto, é outro aspecto da hipótese de incidência do tributo: o temporal. O instrumento particular de promessa de cessão de herança foi celebrado em 06/05/2022. Mas, de acordo com o art. 10 da Lei nº 4.826/89, a base de cálculo do imposto observa o valor dos bens à época da ocorrência do fato gerador.

Não se pode ignorar que o valor efetivo do negócio jurídico pode não exprimir o valor que o

Estado adota como base de cálculo por outros fatores, como o interesse do alienante na rápida liquidação do bem, mas isso não interfere na pretensão estatal. O tributo que se vincula ao preço declarado da transação é o ITIV e não o ITCMD.

Por este ângulo, observando que o óbito ocorreu em 30/12/2019 e que o laudo de avaliação dos imóveis (fls. 77-112) foi elaborado em 21/01/2020, este é o documento que melhor reúne condições de indicar o valor venal dos bens para fins de recolhimento do imposto, atendendo ao que prescreve a legislação estadual, principalmente porque em nenhum momento foi contraditado pela autoridade administrativa competente.

Logo, entendo que deve ser negado provimento ao recurso neste ponto, para acolher como base de cálculo das salas comerciais o valor indicado no laudo e acatado pelo acórdão recorrido.

No que se refere à exclusão do terreno rural do inventário, entendo que também assiste razão ao recorrente. A negativa da JJF não encontra fundamento na legislação vigente, pois, a escritura pública do inventário somente é lavrada ao final do procedimento e não há impedimento à retificação das primeiras declarações para incluir ou excluir bens em inventário ou arrolamento judicial.

Neste procedimento, a Secretaria da Fazenda somente pode decidir acerca dos valores dos bens que são seu objeto, inexistindo dispositivo legal que permita obrigar o contribuinte a manter no inventário quaisquer dos bens, ainda que sabidamente pertençam ao espólio. Somente a lei pode criar obrigações, conforme inciso II do art. 5º da CF/88 e não há lei que crie alguma neste sentido.

Em que pese a transmissão da herança ocorra com a abertura da sucessão, nos termos do art. 1.784 do CC, o que, a princípio, faria surgir a obrigação tributária, à luz do art. 113, § 1º do CTN, o momento em que o ITCMD se torna devido é estabelecido pela legislação estadual. E neste ponto, o Decreto nº 2.487/89 dispõe que o pagamento somente é viabilizado após a avaliação da SEFAZ (art. 30, § 2º), momento após o qual é procedido o cálculo do imposto e emitido o documento de arrecadação.

Mas não há previsão legal que imponha a exigência do tributo incidente sobre a sucessão sem a existência de um inventário ou arrolamento, seja judicial ou extrajudicial, que devem ser iniciados em até 60 dias após o óbito, sob pena de multa, apenas (art. 611 do CPC).

Do mesmo modo, não há proibição da retificação do inventário ainda em curso na serventia extrajudicial, até mesmo porque se trata de uma hipótese legalmente prevista, como apontado pela recorrente, conforme dispositivos abaixo:

Código Civil

Art. 2.021. Quando parte da herança consistir em bens remotos do lugar do inventário, litigiosos, ou de liquidação morosa ou difícil, poderá proceder-se, no prazo legal, à partilha dos outros, reservando-se aqueles para uma ou mais sobrepartilhas, sob a guarda e a administração do mesmo ou diverso inventariante, e consentimento da maioria dos herdeiros.

Código de Processo Civil

Art. 669. São sujeitos à sobrepartilha os bens:

- I - sonegados;*
- II - da herança descobertos após a partilha;*
- III - litigiosos, assim como os de liquidação difícil ou morosa;*
- IV - situados em lugar remoto da sede do juízo onde se processa o inventário.*

Parágrafo único. Os bens mencionados nos incisos III e IV serão reservados à sobrepartilha sob a guarda e a administração do mesmo ou de diverso inventariante, a consentimento da maioria dos herdeiros.

Aliás, o CPC dispõe expressamente que a sobrepartilha observará o processo de inventário e de partilha (art. 670) de maneira que, da mesma forma, a quitação oportuna do tributo será condição para sua homologação/julgamento, conforme § 5º, do art. 664 do CPC:

Art. 664. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a 1.000 (mil) salários-mínimos, o inventário processar-se-á na forma de arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente de assinatura

de termo de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição de valor aos bens do espólio e o plano da partilha.

...

§ 5º Provada a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, o juiz julgará a partilha.

Em outras palavras, se a quitação dos tributos é condição antecedente ao julgamento/homologação da partilha, do mesmo modo o recolhimento do imposto pertinente aos bens reservados para sobrepartilha ocorrerá no momento anterior à sua homologação/julgamento.

Cabe ressaltar que em se tratando de lançamento efetuado com base na declaração do contribuinte, o CTN somente condiciona a retificação da declaração à comprovação de erro se o objetivo for a redução ou exclusão do tributo, o que não é o caso da recorrente (art. 147, I).

Conforme documento de fls. 84-86 dos autos, o Oficial do 2º Registro de Imóveis de Salvador/BA exigiu a retificação da área do imóvel de Matrícula nº 51054, como uma das condições para registrar a partilha decorrente do divórcio do *de cujus*, nos termos do art. 198 da Lei nº 6.015/73, o que inviabiliza momentaneamente a continuidade do procedimento por motivos alheios à vontade do recorrente, não podendo lhe ser atribuída qualquer responsabilidade ou mesmo presumir que as exigências formuladas poderiam ser regularizadas de forma célere até porque envolve terceiros possivelmente desconhecidos, como os confrontantes do imóvel.

Não se pode perder de vista que os herdeiros residem no Estado de Santa Catarina.

Ademais, também não se trata de alegação de insuficiência financeira para fins de retificação do inventário, hipótese que permitiria a negativa estadual, já que não se confunde com a dificuldade da liquidação dos bens, como a recorrente demonstra ser o caso dos autos. Neste sentido, destaco ementa do Conselho Superior da Magistratura do Tribunal de Justiça de São Paulo:

SUCESSÕES. PARTILHA PARCIAL - TOTALIDADE DOS BENS - LIQUIDAÇÃO. TÍTULO JUDICIAL - QUALIFICAÇÃO REGISTRAL. SONEGAÇÃO DE BENS.

CSMSP - APELAÇÃO CÍVEL: 994.09.231.643-6

LOCALIDADE: São Paulo DATA DE JULGAMENTO: 14/09/2010 DATA DJ: 26/11/2010

RELATOR: Munhoz Soares

JURISPRUDÊNCIA: Indefinido

REGISTRO DE IMÓVEIS - Dívida julgada procedente - Negado registro de escritura de inventário e partilha que arrolou apenas um dos bens imóveis deixados pela autora da herança - Inobservância do que dispõe o item 119, do Capítulo XIV, das Normas de Serviços da Corregedoria Geral da Justiça - Alegada dificuldade financeira dos sucessores em arcar com as despesas relativas ao inventário da totalidade dos bens do 'de cujus', que não se confunde com a hipótese de 'bens de liquidação difícil', prevista pelo artigo 2.021 do Código Civil - Recurso não provido.

Sendo assim, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento o terreno rural referido, pois, com a retificação do inventário administrativo sequer seria razoável exigir do recorrente o recolhimento do tributo por um bem que sequer será objeto da partilha na escritura que será lavrada. Outrossim, considerando que a sobrepartilha do bem seguirá o mesmo procedimento do inventário, não há que se cogitar de prejuízo para o Estado da Bahia, que receberá o tributo devido no momento oportuno.

No que se refere à irrisignação sobre a aplicação de multa e encargos moratórios, como já mencionado, o lançamento tributário em discussão está cercado de excepcionalidades decorrentes da pandemia da Covid-19. Neste aspecto, cabe destacar que o processo administrativo pertinente ao imposto de transmissão foi iniciado pela recorrente em agosto de 2020, conforme mensagens eletrônicas reproduzidas às fls. 87-89, portanto, antes da implementação do sistema SEI para sua tramitação.

Com efeito, embora a tramitação exclusiva dos processos administrativos do ITD pelo Sistema SEI tenha sido prevista na Portaria nº 096/2019 do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, a implementação somente ocorreu a partir de 01/10/2020, em um projeto piloto das Secretarias de Administração e da Fazenda do Estado da Bahia, conforme informações da ASCOM SEFAZ

(<http://www.portalseibahia.saeb.ba.gov.br/noticias/2020-09-23/partir-de-outubro-processos-de-calculo-do-itd-serao-feitos- apenas-por-meio>).

E as mensagens eletrônicas mencionadas revelam que a representante legal do recorrente, cuja qual ostenta registro profissional no Estado de Santa Catarina, buscou informações por diversas vezes sobre a resposta da SEFAZ/BA, sinalizando que iniciou o procedimento antes da implementação do novo Sistema.

É verdade que em uma das respostas foi orientada a se cadastrar como usuária externa no Sistema SEI, mas há diversos e-mails sem resposta solicitando posicionamento dos servidores responsáveis. Também não há dúvidas de que aquela profissional se cadastrou no referido sistema, mas, como apontado desde a impugnação, o fez porque foi orientada por telefone a reiniciar o procedimento que já havia apresentado junto ao Estado (fl. 34v).

Para efetivar o cadastro destinado a Usuários Externos do SEI Bahia, o interessado deve preencher termo (disponível em <http://www.portalseibahia.saeb.ba.gov.br/termo-de-declaracao-de-concordancia-e-veracidade>) por meio do qual declara e concorda com a “[...] *aceitação de todos os termos e condições que regem o processo eletrônico, conforme Lei nº 12.209, de 20 de abril de 2011, Decreto nº 15.805, de 30 de dezembro de 2014, e demais normas aplicáveis [...]*”, assumindo ainda diversas responsabilidades, dentre as quais destaco:

“... ”

VI. A realização por meio eletrônico de todos os atos e comunicações processuais entre o órgão/entidade responsável e o usuário externo, não sendo admitidas intimação ou protocolização por meio diverso, exceto nas situações em que for tecnicamente inviável ou em caso de indisponibilidade do meio eletrônico cujo prolongamento cause dano relevante à celeridade do processo ou outra exceção prevista em instrumento normativo próprio;

“... ”

VIII. A consulta periódica ao SEI BAHIA, a fim de verificar o recebimento de intimações, as quais serão consideradas realizadas na data em que o usuário efetuar sua consulta no sistema ou, 15 (quinze) dias após a sua expedição, caso não seja consultada pelo usuário;

“... ” (grifamos)

De fato, a Instrução nº 042/2020 da Secretaria da Administração, que revogou a Instrução nº 22/2018 e “*orienta os órgãos e entidades da Administração Pública do Poder Executivo Estadual quanto aos procedimentos referentes à utilização do Sistema Eletrônico de Informações - SEI BAHIA*”, dispõe:

15. São de exclusiva responsabilidade dos usuários externos no SEI BAHIA:

15.1. o sigilo da senha relativa à assinatura eletrônica, não sendo oponente, em qualquer hipótese, alegação de uso indevido;

15.2. a autenticidade dos documentos digitalizados e enviados;

15.3. a equivalência entre os dados informados para o envio do documento e os constantes do documento protocolado;

15.4. o encaminhamento de documentos em conformidade com as especificações técnicas estabelecidas pelo SEI BAHIA no que se refere à formatação e tamanho do arquivo, inclusive quanto à utilização preferencial da tecnologia OCR para os documentos gerados em formato PDF;

15.5. a conservação, até que decaia o direito administrativo de rever os atos praticados no processo, dos originais dos documentos digitalizados enviados por meio de peticionamento eletrônico, os quais, se solicitado, deverão ser apresentados ao SEI BAHIA para conferência;

15.6. a consulta diária ao endereço de e-mail cadastrado e ao Sistema Eletrônico de Informações – SEI BAHIA, a fim de verificar o recebimento de comunicações eletrônicas relativas a atos processuais;

15.7. a atualização dos seus dados cadastrais sempre que houver alteração, através de solicitação por meio do formulário conforme Anexo VIII o qual será anexado ao processo de credenciamento;

15.8. o acompanhamento através do portal SEI BAHIA da divulgação dos períodos em que o SEI BAHIA não estiver em funcionamento em decorrência de indisponibilidade técnica do serviço.

15.9. A não obtenção de acesso ou credenciamento no SEI BAHIA, ou eventual defeito de transmissão ou

recepção de dados e informações não imputáveis a falha do SEI BAHIA não servirão de escusa para o descumprimento de obrigações ou inobservância de prazos processuais.

Mas, tais disposições não se sobrepõem e nem revogam o que estabelece o Código Tributário do Estado da Bahia ou mesmo o RPAF/BA, que possuem norma específicas sobre a forma da comunicação nos processos administrativos tributários. De acordo com o COTEB, a comunicação eletrônica considerada válida mediante credenciamento é aquela realizada pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e:

COTEB

Art. 127-D. Fica instituída a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo de tributos estaduais por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, sendo que:

I - a Secretaria da Fazenda utilizará a comunicação eletrônica para, dentre outras

- a) cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos;*
- b) encaminhar notificações e intimações;*
- c) expedir avisos em geral;*

II - a comunicação eletrônica somente será implementada após credenciamento do sujeito passivo na forma prevista em regulamento;

III - ao sujeito passivo credenciado será atribuído registro e acesso ao DT-e com tecnologia que preserve o sigilo, a identificação, a autenticidade e a integridade das comunicações.

No mesmo sentido, o RPAF indica a intimação pessoal como preferencial, podendo ser efetivada por via postal ou DT-e:

RPAF/BA

Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.

§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico www.sefaz.ba.gov.br.

Logo, de um lado há comprovação de que a representante legal do recorrente se cadastrou como usuária externa do SEI BAHIA, declarando a aceitação das condições para seu uso, estabelecidas em ato infraregulamentar, dentre as quais o recebimento de comunicações por e-mail cadastrado; do outro, há Lei (COTEB) e Decreto (RPAF) estabelecendo como comunicação eletrônica apenas o Domicílio Tributário Eletrônico.

É verdade que o art. 158 do RPAF/BA, que autorizava a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias, foi revogado, assim como os dispositivos equivalentes do COTEB. Mas é curioso o acórdão recorrido afirmar não poder acatar a exclusão dos acréscimos e da penalidade por falta de previsão legal e por não possuir competência para cancelar multas aplicadas por descumprimento de obrigação tributária, especialmente quando se considera que a sanção imposta ao recorrente tem origem em obrigação estabelecida pela Instrução 042/2020, sem amparo na legislação estadual.

Ora, o Decreto nº 7.592/1999 (Regimento Interno do CONSEF) ainda contém autorização para reduzir ou cancelar multas em seu art. 23, III, que trata da competência das Juntas de Julgamento Fiscal, e no seu art. 24, III, pertinente às Câmaras de Julgamento Fiscal. Como pode produzir efeitos uma obrigação prevista em *Instrução*, mas sem amparo na lei, ao mesmo tempo que se nega aplicabilidade a uma norma contida em *Decreto* em razão da revogação do dispositivo da lei que lhe sustentava?

Entendo que, mesmo não existindo previsão legal para afastamento da multa, neste caso, a medida seria necessária em razão da excepcional situação que o recorrente experimentou, com a

imposição de submissão de profissional de outro Estado a projeto piloto em fase inicial, em meio a uma pandemia como a da Covid-19, haja vista que o modelo de intimação adotado não encontra amparo na legislação tributária e o ato que caracterizaria o descumprimento justificador desta penalidade advém exclusivamente desta circunstância.

Ademais, o recorrente possui em seu favor, além da boa fé que pode ser denotada em sua própria conduta proativa de cobrar informações do setor competente, o inciso I do art. 100 do CTN, já que agiu pautada tanto no RPAF/BA como no COTEB, os quais, como normas específicas da legislação tributária, definem expressamente a forma da comunicação processual nos feitos de sua competência e que não poderiam ser sobrepostas por normas emanadas pela Secretaria da Administração, sobretudo de grau normativo inferior.

Além disso, a Lei nº 4.826/89, que regula o ITD, indica expressamente a aplicação subsidiária do COTEB e da legislação tributária em seu art. 15, assim como mantém a autorização de redução ou dispensa das multas pelos órgãos julgadores administrativos, conforme parágrafo único do seu art. 14.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para fixar o valor do imposto devido pelo recorrente em R\$ 75.715,50, afastando a multa, conforme tabela abaixo:

Item	Descrição	Lançamento			Valores Julgados CJF			Valor devido por herdeiro
		BC	Aliquota	ITD	BC	Aliquota	ITD Devido	
01	Sala comercial 901 - Insc. Imob. 465.851-5	1.078.483,74	8,00	86.278,70	750.000,00	8,00	60.000,00	30.000,00
02	Sala comercial 902 - Insc. Imob. 465.852-3	1.078.483,74	8,00	86.278,70	750.000,00	8,00	60.000,00	30.000,00
03	Casa Rua Afonso Celso, nº 475, Barra - Insc. Imob. 62327-0	561.267,93	8,00	44.901,43	392.887,55	8,00	31.431,00	15.715,50
04	Terreno 6,5 hectares - NIRF 1.316.218-7	650.000,00	8,00	52.000,00	0	8,00	0	0
05	Saldo Banco do Brasil - Conta 21.306-3	432,90	8,00	34,63	0	8,00	0	0
06	Saldo Santander - Conta 0033 3747 010827140	86.529,19	8,00	6.922,34	0	8,00	0	0
07	Automóvel VW GOLF GTI - Renavam 01043073326	86.880,00	8,00	6.950,40	0	8,00	0	0
TOTAIS		3.542.077,50		283.366,20	1.892.887,55		151.431,00	75.715,50

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278007.0090/22-3**, lavrado contra **RICARDO GÓES FREITAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 75.715,50**, sem incidência da multa aplicada de 60%, prevista no inciso II, do art. 13 da Lei nº 4.826/89, com a redação dada pela Lei nº 12.609/12, conforme art. 14 do § único do mesmo diploma legal e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS