

PROCESSO - A. I. N° 281392.0562/22-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MAMEDE PAES MENDONÇA NETO
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 6ª JFJ n° 0090-06/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ITD
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/03/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0039-11/24-VD**

EMENTA: ITD. DOAÇÃO DE CRÉDITOS. FALTA DE RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOS. Não incide ITMCD sobre diferença de valores de bens recebidos em Inventário, atualizados na declaração do Imposto de Renda (DIRPF). Eventual apuração de ganho de capital na sucessão se sujeita à tributação da União. Ocorrendo hipótese de incidência do imposto sobre doação ou a transmissão *inter vivos* dentro de Inventário, a contagem do prazo decadencial observará as normas pertinentes ao fato gerador do negócio jurídico celebrado e não aquele pertinente à transmissão *causa mortis*. Conclusão do acórdão recorrido que se mantém por outro fundamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata(m)-se de Recurso(s) de Ofício interposto(s) em face do Acórdão n° 0090-06/23-VD proferido pela 6ª JFJ deste CONSEF, julgando Improcedente o Auto de Infração lavrado em 24/10/2022 no valor histórico de R\$ 163.291,13, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 01 – 041.001.001 – Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de créditos.

Contribuinte declarou doação de R\$ 4.665.461,13 no IR ano calendário 2017. Foi intimado via AR e houve retorno postal.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE n° 2016.194710-0, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em quantia inferior àquela que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, com base no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, de que não se está a tratar.

Segundo a Súmula 114 do STF, o ITD não é exigível antes da homologação dos cálculos. A homologação pelo

Fisco aconteceu no dia 11/11/2013, o primeiro dia do exercício seguinte foi 01/01/2014 e o termo final foi 01/01/2019.

Resta, por conseguinte, caracterizada a decadência, pois até mesmo antes da lavratura do lançamento de ofício, que se deu no dia 24/10/2022 e, consequentemente, antes da cientificação do sujeito passivo, já havia transcorrido o prazo de caducidade.

Acolhida a prejudicial de decadência.

Prejudicadas as demais questões suscitadas na peça defensiva.

Em face do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

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

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 31/01/2024 e adiado para a sessão de 21/02/2024. Compareceu(ram) o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Carlos Leonardo Brandão Maia, OAB/BA nº 31.353, na primeira sessão, e Dr. Diego Marcel Costa Bomfim, OAB/BA 30.081, na sessão seguinte.

O conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes declarou impedimento no julgamento deste PAF devido ter sido relator dos autos na Primeira Instância, sendo substituído pelo consº João Vicente Costa Neto.

VOTO

Conforme relatado, a JJF deliberou pela Improcedência do Auto de Infração por entender ter ocorrido a decadência do lançamento, em virtude de a homologação judicial do cálculo do imposto ter ocorrido em 11/11/2013, enquanto a autuação foi efetivada em 24/10/2022.

Penso, contudo, que a situação merece alguns esclarecimentos, principalmente por não se tratar de matéria corriqueira no âmbito deste Conselho.

Inicialmente, entendo ser importante esclarecer a motivação do lançamento, pois, o Auto de Infração aparentemente não foi lavrado para exigir o imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis*. A descrição da infração faz menção expressa a “*doação de créditos*” e o autuante ainda esclareceu na informação fiscal (fl. 83) que se baseou em doações declaradas na DIRPF do ano calendário de 2017, valendo-se do Convênio de Cooperação Técnica firmado entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Estado da Bahia (fls. 7/11).

Entretanto, a impugnação apresentada suscitou a decadência e se contrapôs ao lançamento “*partindo da premissa de que a exigência está relacionada com os valores recebidos a título de sucessão causa mortis, por estes possuírem valores aproximados (não idênticos) à base de cálculo utilizada pela Fiscalização*” (fl. 29).

Em verdade, dentro de um Inventário ou arrolamento (independentemente se extrajudicial, judicial, consensual ou litigioso) podem ocorrer fatos geradores de diversos impostos, além do próprio tributo decorrente da sucessão. A título de exemplo, convém mencionar o Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* (ITIV), que pode incidir sobre bens transmitidos a título oneroso para terceiros ou mesmo entre herdeiros e o Imposto sobre a Doação (ITCMD), caso a transferência ocorra sem uma contrapartida.

Neste sentido, há que se observar inclusive se houve destinação a cada herdeiro do percentual que lhe cabe legalmente ou se ocorreu uma *partilha desigual* do patrimônio sucedido, podendo, conforme o caso, incidir o tributo pertinente ao negócio jurídico que sustenta essa eventual transmissão patrimonial.

Este, aliás, é o teor do Enunciado nº 116 da Súmula do STF: “*Em desquite ou inventário, é legítima a cobrança do chamado imposto de reposição, quando houver desigualdade nos valores partilhados*”, resultante de julgamento no qual foi mantido o entendimento de que é “[...] *devido o imposto de transmissão ‘inter vivos’, com a dedução do ‘mortis causa’, quando um dos herdeiros*

fica com todo o espólio, pagando aos outros o valor de seus quinhões” (RE 27574, DJ de 24/05/1963).

Essa questão é ainda mais relevante no presente caso concreto porque, a meu ver, o marco temporal estabelecido com base na Súmula nº 114 do STF (*O imposto de transmissão “causa mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo*) se refere ao imposto sobre a transmissão sucessória e não em relação a outros negócios jurídicos que, porventura, tenham ocorrido no curso do Inventário, e que podem refletir uma doação, cujo imposto incidente compete ao Estado e normalmente é tratado e regulado com aquele pertinente à sucessão (ITCMD).

Em outras palavras, isso significa que o prazo decadencial destes outros tributos pode observar marco temporal distinto, podendo ser, inclusive, o momento do registro do título translativo junto ao Oficial de Registro de Imóveis, em atenção ao que dispõe o art. 1.245 do Código Civil e à tese fixada pelo STF no Tema 1124, no seguinte sentido *“O fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro”* (a despeito de que, posteriormente, a Corte tenha acolhido embargos de declaração do Município de São Paulo para rediscutir a matéria, ainda sem solução).

Por outro lado, embora ações e/ou quotas sociais de sociedades empresárias não se confundam com bens imóveis, sabe-se que *“começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo”* (art. 45 do CC), sendo ainda certo que *“a cessão terá eficácia quanto à sociedade e terceiros, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 1.003, a partir da averbação do respectivo instrumento, subscrito pelos sócios anuentes”* (art. 1.057, § único do CC), de modo que o registro e/ou averbação do instrumento pode ser compreendido como momento da ocorrência do fato gerador do imposto.

O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo já decidiu neste sentido, na hipótese de doação, destaque-se:

ITCMD. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA QUALIDADE DE DONATÁRIO RELATIVO ÀS DOAÇÕES DE QUOTAS DE DIVERSAS SOCIEDADES LIMITADAS. NÃO OCORRÊNCIA DO “FATO GERADOR” DO IMPOSTO ANTES DO REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA NA JUNTA COMERCIAL. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (DRT C I Número: 4064405-4, ano 2016, AIIM 4064405-4, Décima Segunda Câmara Julgadora, publicado em 01.12.2016)

Consequentemente, entendo que, para fins de decadência, dependendo da hipótese, pode incidir a tese definida pelo STJ no Tema Repetitivo 1.048, a qual transcrevo abaixo:

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, referente a doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao fisco estadual, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observado o fato gerador, em conformidade com os arts. 144 e 173, I, ambos do CTN.

Assentadas essas premissas, é possível afirmar que o imposto exigido no Auto de Infração em julgamento, **a princípio**, não seria o imposto sobre a transmissão *causa mortis* recolhido no Inventário e, portanto, não estaria sujeito ao prazo decadencial a partir da homologação do cálculo, conforme decidido pela JJF.

A decadência para lançar o tributo pertinente à sucessão não necessariamente alcança outros negócios jurídicos realizados no curso do Inventário, cujo fato gerador pode ocorrer somente em momento posterior à sua conclusão, fixando em outro instante o início do lustrado decadencial, repise-se.

Todavia, há um outro aspecto a considerar, quando se examina melhor a matéria.

Observa-se na cópia da DIRPF 2017 juntada com a defesa (fls. 68/76) que o autuante promoveu o lançamento considerando os “rendimentos isentos e não tributáveis” (de acordo com o inciso XVI, do art. 6º da Lei Federal nº 7.713/88, o valor dos bens adquiridos por doação ou herança são isentos

do Imposto de Renda) declarados no valor total de R\$ 4.665.461,13 por entender que a partilha realizada no Inventário destinou valor muito inferior para o herdeiro autuado, como esclarece na informação fiscal (fl. 83), o que refletiria um acréscimo patrimonial possivelmente decorrente de uma partilha desigual.

De fato, observando-se a cópia do esboço do formal de partilha juntado às fls. 57/66, verifica-se que o *monte mor* representativo do patrimônio sucedido correspondeu a R\$ 5.122.718,73, de maneira que o quinhão dos herdeiros diretos correspondeu a R\$ 853.786,45. Nesta linha, como o sujeito passivo destes autos herdou *por representação* (art. 1.851 do CC), com outros 3 co-herdeiros, lhe coube um quinhão correspondente a R\$ 213.446,62.

A diferença para a importância autuada pode ser esclarecida do confronto entre o esboço da partilha com a DIRPF do recorrido, pois assim se verifica que, no Inventário, as ações ordinárias da PAES MENDONÇA S.A e as quotas da BIL BAHIA IMPORTADORA LTDA receberam **valoração negativa**, conforme balancetes de 30/04/2013, nos montantes de R\$ 2.075.392.688,44 e R\$ 23.636.272,89, respectivamente, nos termos da legislação vigente.

Entretanto, quando da declaração do Imposto de Renda, o sujeito passivo atribuiu a essas mesmas pessoas jurídicas os **valores positivos** de R\$ 101.225.131,11 (PAES MENDONÇA) e R\$ 6.755.940,00 (BIL BAHIA IMPORTADORA), o que resultou em acréscimo patrimonial declarado de R\$ 4.217.713,80 e R\$ 281.497,50, respectivamente, somente em relação às correspondentes ações e quotas recebidos na herança.

Observe-se que, no esboço de partilha de fls. 57/67, o sujeito passivo recebeu quinhão equivalente a 4,16666666666667%, correspondentes a 11.543,085 ações ordinárias do PAES MENDONÇA SA e a 2.292 ações da BIL BAHIA, quantidade semelhante àquela declarada em seu Imposto de Renda (fls. 68/76), arredondada para 4,17%.

Em outras palavras, o acréscimo patrimonial identificado pelo autuante como doação nada mais é do que a declaração do quinhão recebido como herança, porém, com seu valor atualizado em relação ao qual foi considerado no momento da transmissão. Neste caso, nos termos do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda) o que poderia incidir seria o Imposto de Renda sobre ganho de capital e não o imposto sobre doação, conforme destaque abaixo:

Regulamento do Imposto de Renda

Art. 130. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nas hipóteses de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, os bens e os direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor apresentado na declaração de bens do de cujus ou do doador (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, caput).

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda, observado o disposto no art. 148 ao art. 153 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).

§ 2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou os direitos na sua declaração de bens correspondente à declaração de ajuste anual do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 3º).

§ 3º Para fins de apuração de ganho de capital na alienação dos bens e dos direitos de que trata este artigo, será considerado pelo herdeiro, pelo legatário ou pelo donatário como custo de aquisição, o valor pelo qual houverem sido transferidos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 4º).

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou aos direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 5º).

Convém mencionar que a diferença ente o valor que constou na partilha para aquele declarado pelo sujeito passivo não serve, por si só, para presunção de que o valor declarado para fins de recolhimento do ITCMD, à época do Inventário, foi subestimado para redução do imposto a recolher, seja porque atendida a legislação baiana em relação à base de cálculo do imposto (art. 10 da Lei nº 4.826/1989 c.c. art. 12, VIII do Decreto nº 2.487/1989), seja porque o lapso temporal entre os eventos “abertura da sucessão” e “renda auferida em 2017” pode justificar a mutação patrimonial

correspondente.

Por outro lado, ainda que houvesse diferença a tributar a título de ITCMD, seja pela transmissão *causa mortis*, seja por uma eventual doação na partilha, o lançamento deveria abater o montante já recolhido no procedimento sucessório, pois somente seria devida a diferença que excedesse o montante já recolhido no curso do Inventário, o que implicaria em um desacerto do Auto de Infração, lavrado sobre o total constante dos rendimentos isentos e não tributados.

Mas, dito de outro modo, é possível concluir que o incremento patrimonial identificado pelo autuante na DIRPF 2017 do sujeito passivo, neste caso, corresponde ao quinhão hereditário percebido por força da sucessão e já devidamente tributado pelo Estado. A eventual variação patrimonial entre o valor recebido em transferência (considerada *custo de aquisição* para fins de imposto de renda) para aquele declarado pelo herdeiro se sujeita à tributação federal do Imposto de Renda sobre Ganho de Capital, não cabendo à SEFAZ/BA a sua cobrança.

Registro que, na sessão do dia 31/01/2024, o representante legal do recorrido informou que a 2ª Câmara deste Conselho já apreciou Recurso de Ofício envolvendo o mesmo Inventário, porém, tendo outro herdeiro como sujeito passivo, e concluiu pela improcedência do Auto de Infração, conforme ementa abaixo transcrita:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0251-12/23-VD

EMENTA: *ITD. DOAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. ANO-CALENDÁRIO 2017. CONVÊNIO COM A RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Mantida a conclusão de primeiro grau, de que documentos anexados pela Defendente, ora Recorrida, elidiram a acusação fiscal. Restou evidenciado tratar-se de um Transmissão “CAUSA MORTIS” efetivada por meio de Inventário, cujo valor do ITD foi recolhido, com a aprovação da Procuradoria Geral do Estado. Mantida a decisão de primeiro grau. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

Deste modo, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, porém para manter a IMPROCEDÊNCIA do lançamento por outros fundamentos, conforme acima explicitado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281392.0562/22-5, lavrado contra **MAMEDE PAES MENDONÇA NETO**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS