

**CONSULTA INTERNA Nº 029/2016 - 09/09/2016****Assunto:** ITCD - Data do fato gerador e Isenção - Doação de Numerário

Origem: DF/Juiz de Fora

Consulente: Astolfo Geraldo de Andrade

Exposição/Pergunta:

A dúvida apresentada na presente consulta envolve o pronunciamento contido nas respostas às Consultas Internas nº 136/2011 (publicada em 16 de dezembro de 2011 e reformulada em 06 de janeiro de 2012) e 137/2011 (publicada em 20 de novembro de 2011, com primeira reformulação em 16 de julho de 2012 e segunda reformulação em 21 de novembro de 2012), que tratam respectivamente da data do fato gerador do ITCD nas doações de numerário declaradas à Receita Federal do Brasil e da aplicação da isenção para o citado imposto nas sucessivas doações a um mesmo donatário, ocorridas no lapso de três anos e com valor de até 10.000 UFEMG, prevista no art. 11 da Lei nº 11.941, de 2003, c/c art. 6º, inciso II, alínea "a", e art. 24, ambos do RITCD/2005 (previsão com efeitos a partir de 29 de dezembro de 2007, conforme art. 2º, inciso II, alínea "h", do Decreto nº 44.764, de 27 de março de 2008).

Considera a consulente que a interpretação dada nas respostas às Consultas Internas nºs 136/2011 e 137/2011 carecem de reformulação, pelos seguintes motivos:

Mostra-se equivocado o entendimento de que, na doação de numerário, cuja data do fato gerador não for declarada, deve ser considerada como ocorrida no último dia do exercício.

O argumento utilizado na Consulta Interna nº 136/2011 teve como escopo ser a interpretação que melhor favorece o contribuinte, nos termos do art. 108 do Código tributário nacional (CTN). Houve também o amparo na doutrina de Hugo de Brito Machado:

Ocorre que a citada doutrina indica que a palavra "equidade" teria sido utilizada **"no sentido de suavização, de humanização, de benevolência na aplicação do Direito"**,concluindo que **"a solução há de ser aquela que, a partir da norma genérica, resultar mais benevolente, mais humana, mais suave"** (g. n.)

A resposta à aludida consulta considerou, ainda, que *"o emprego da equidade aponta para a necessidade de se considerar como ocorrida no último dia do ano-calendário a que corresponder a declaração, de modo que os acréscimos moratórios devidos pelo contribuinte atinjam o menor valor possível"*.

Certamente, há um equívoco nessa análise, considerando as doações do ano calendário de 2007. Quanto à aplicação dos juros moratórios, não há nenhum tipo de benevolência o vencimento do ITCD ser no dia 03, 05, 10 ou 15 do mês de janeiro subsequente à data do vencimento. A aplicação dos juros será a mesma. No caso da multa, isso também resultaria num valor ínfimo ou nenhum, se ultrapassados 60 (sessenta) dias de atraso.

Já quanto ao aspecto tributário, há uma diferença enorme. A modificação havida na Lei nº 14.941/2003, promovida pela Lei nº 17.272/2007, surtiu efeitos a partir de 29 de dezembro de 2007, alterando, para menos, o limite da isenção para a doação de bens e direitos e ampliando, de 1(um) para 3 (três) anos, a verificação do limite isencional.

Por essa visão, a interpretação que mais favorece o contribuinte, a mais humana, deve ser a que, nas doações de numerário, ocorridas durante o ano de 2007, considera o fato gerador como ocorrido no dia 27 de dezembro de 2007, e não em 31 de dezembro de 2007.

Há de se levar em conta, principalmente, o fato de que o último dia de movimento bancário foi no dia 28 de dezembro de 2007 (sexta-feira), data em que a nova lei ainda não vigorava, e que o dia 29 de dezembro de 2007 caiu no sábado e que, nos dias 30 e 31 de dezembro de 2007, não houve expediente em nenhuma repartição e nem nas agências bancárias. É pouco provável que as doações de numerário em 2007, ainda que não declarados os dias ou a data do fato gerador, tenham ocorrido nos dias 29, 30 ou 31 de dezembro de 2007.

Daí entendermos que a melhor interpretação a ser dada para as doações ocorridas durante o ano de 2007 (apuradas pelo cruzamento das declarações de imposto de renda), sem especificação de data, devem ser consideradas como ocorridas no dia 27 ou no dia 28 do mês de dezembro daquele ano, de forma que o contribuinte se enquadre na legislação antes de sua modificação. Esta é a interpretação mais favorável e mais humanizada.

Também merece reparo as respostas dadas às questões nºs 4 e 6 da Consulta Interna nº 137/2011.

A resposta à questão nº 4 da referida consulta orienta que, na contagem do prazo para fins de aplicação ou não da isenção do ITCD, nas hipóteses de doação de bens e direitos, seja considerado o lapso de 3 (três) anos civis, computando-se as doações feitas anteriormente à modificação do aludido prazo.

O nosso entendimento é que a contagem deve ser progressiva e não retroativa.

A partir da Lei nº 17.272, de 28 de dezembro de 2007, é que a nova sistemática entrou em vigor. Por ser uma inovação, retroagir a exercícios anteriores, para fins de se verificar a quantidade de 10.000 UFEMG ou a aplicação da redução da base de cálculo até 90.000 UFEMG, soa casuismo e causa insegurança jurídica.

Reputamos também que o período deva ser fechado, ou seja, 3 (três) anos, a contar da primeira doação realizada. Vencido o período, inicia-se um novo período de 3 (três) anos.

Não sendo assim, e sendo pelas regras apontadas pela resposta da referida consulta, acontecerão várias situações, no mínimo esquisitas, fora da normalidade. Isso sem considerar que prejudica o contribuinte, quando se corrige a base de cálculo pela UFEMG e não se corrige, pelo mesmo índice, os valores recolhidos.

Aplicando a forma estabelecida na Consulta Interna nº 137/2011 e usando dos mesmos exemplos de exercícios anteriores, podem aparecer casos em que o contribuinte terá a apuração de ITCD negativo (direito a restituição?) e outros em que nunca liquida a sua situação tributária, a partir do momento em que atinge a alíquota de 5% (cinco por cento), considerando sempre a soma dos valores dos últimos 3 (três) anos.

Vejam-se os exemplos:

- doação em 2007 - valor de 9.000 UFEMG;
- doação em 2008 - valor de 70.000 UFEMG;
- doação em 2009 - valor de 15.000 UFEMG;
- doação em 2010 - valor de 5.000 UFEMG;
- em 2007, não há ITCD a recolher;
- em 2008, calcula-se o ITCD sobre o total de 39.500 UFEMG (resultado da aplicação da redução de 50% na base de cálculo, prevista no art. 23-A do RITCD/2005, sobre o total de 79.000 UFEMG), obtendo-se um imposto de 1.975 UFEMG;
- em 2009, calcula-se o ITCD sobre o total de 94.000 UFEMG, sem a redução da base de cálculo: $5\% \times 94.000 = 4.700$ UFEMG, e deduz-se o recolhimento (nominal) referente às doações de 2007 e 2008. Aqui acontece a injustiça. Corrige-se a base de cálculo pela UFEMG, e deduz apenas o valor original, recolhido nos exercícios anteriores;
- em 2010, calcula-se o ITCD sobre o total de 45.000 UFEMG (resultado da aplicação da redução de 50% na base de cálculo, prevista no art. 23-A do RITCD/2005, sobre o total de 90.000 UFEMG, somatório das doações dos últimos três anos), apurando-se um imposto de 2.250 UFEMG. Ocorre que, pela interpretação dada, devem ser deduzidos os recolhimentos anteriores. Aplicando a fórmula sugerida, teríamos, então, que o contribuinte recolheu mais imposto do que deveria e, com isso, teria um resultado negativo (direito à restituição), equivalente à 2.450 UFEMG (resultado de 4.700 UFEMG, recolhida em 2009 e devida pela soma de 2008 e 2009, menos 2.450 UFEMG obtida em 2010 - devida pela soma de 2008, 2009 e 2010). Fizemos os cálculos em UFEMG para facilitar o raciocínio, mas sabendo que o correto seria pelo valor em moeda corrente;

A solução encontrada para resolver o problema acima seria exatamente fechar o período de 3 (três) anos. Começando um novo período com direito à isenção e à redução de base de cálculo até 90.000 UFEMG.

Melhor seria até aplicar o calendário fiscal - período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Isto facilitaria para fins de controle e coincidiria com as declarações do imposto de renda.

Se considerarmos o exemplo abaixo, temos que o contribuinte nunca estaria com a sua situação fiscal quitada. Há sempre um diferencial a recolher, ainda que já esteja pagando o imposto pela alíquota cheia pois, ao atualizar as doações dos períodos anteriores pela UFEMG da última doação, sem corrigir o valor pago, restaria um saldo a pagar referente às quitações anteriores. Veja-se (doações levando-se em conta sempre a mesma data para fins de contagem de tempo):

- doação em 2007 - valor de 9.000 UFEMG;
- doação em 2008 - valor 70.000 UFEMG;
- doação em 2009 - valor de 100.000 UFEMG;
- doação em 2010 - valor de 100.000 UFEMG;

- em 2007, não há ITCD a recolher;

- em 2008, calcula-se o ITCD sobre o total de 39.500 UFEMG (resultado da aplicação da redução de 50% na base de cálculo, prevista no art. 23-A do RITCD/05, sobre o total de 79.000 UFEMG), obtendo-se o imposto de 1.975 UFEMG;

- em 2009, calcula-se o ITCD sobre o total de 179.000 UFEMG, sem a redução da base de cálculo, e deduz-se o recolhimento (nominal), referente às doações de 2007 e 2008. Aqui acontece a injustiça. Corrige-se a base de cálculo pela UFEMG, e deduz apenas o valor original, recolhido nos exercícios anteriores.

- em 2010, calcula-se o ITCD sobre o total de 270.000 UFEMG, sem a redução da base de cálculo, e deduz-se o recolhimento (nominal), referente às doações de 2008 e 2009.

Muito embora a alíquota aplicada sobre a base de cálculo total é a máxima (5%), pelo fato de não se considerar a variação da UFEMG em relação aos recolhimentos dos exercícios anteriores, haverá sempre um resto de imposto a pagar. No exemplo citado, a quantia de R\$ 7.142,35.

Diante do exposto e levando-se em conta que a legislação do ITCD estabelece três anos como prazo fatal, questiona-se:

1 - Em relação às doações ocorridas durante o exercício de 2007, não seria mais correto considerar a data do fato gerador como ocorrida no dia 27/12/2007 ou no dia 28/12/2007, anteriores ao início da vigência das alterações trazidas pela Lei nº 17.272, de 28/12/2007, que, dentre outras modificações, ampliou de um para três anos civis o limite para verificação da aplicação da isenção e da redução da base de cálculo nas sucessivas doações a um mesmo donatário?

2 - Para evitar o ocorrido nos exemplos descritos pelo Consultante, não seria o caso de considerar a contagem dos 3 (três) anos a partir da primeira doação, como mencionado anteriormente, e reiniciar a contagem, esgotado esse prazo?

3 - Não seria o mais correto deduzir, do novo cálculo, o valor recolhido considerando também a mesma correção pela UFEMG?

Para esta situação, não podendo corrigir os valores recolhidos em exercícios anteriores, e para não cometer injustiça fiscal, seria o caso de se apurar as doações anteriores somente para verificar a aplicação ou não da redução da base de cálculo, prevista no art. 23-A do RITCD/2005. Em se constatando que o contribuinte já não faz jus à redução, seria aplicada a alíquota de 5% (cinco por cento) somente sobre a última doação.

4 - Como resolver a questão abordada no primeiro exemplo, na qual o contribuinte teria recolhido mais imposto do que o devido, apurando-se valor a restituir ("imposto negativo")?

5 - No caso do segundo exemplo, em que o contribuinte já foi tributado pela alíquota máxima de 5% (cinco por cento) sem a redução da base de cálculo, a correção da base de cálculo nos 3 (três) anos, pela UFEMG e a não correção dos valores recolhidos pelo mesmo índice, não estaria tributando e cobrando do contribuinte mais do que ele deve? Não seria um excesso de exação?

Segue em anexo a esta consulta um caso fático, envolvendo contribuinte que fez várias doações sucessivas para o mesmo donatário, já aplicando a alíquota de 5% (cinco por cento) sem direito a redução da base de cálculo, que acabou recolhendo mais do que 5% (cinco por cento) sobre o último valor doado, em face da já referida correção da base de cálculo, sem considerar a correção dos valores recolhidos.

Há ainda de se reparar o termo usado na Consulta Interna nº 137/2011, em que ela frisa ser "**mesmo doador e mesmo donatário**". A Lei nº 14.941/2003 não faz exigência de que seja o mesmo doador. Diz apenas mesmo donatário. Pode ser doadores diferentes.

Resposta:

Preliminarmente, cabe destacar que de acordo com as alterações promovidas pelo Decreto nº 44.317, de 8 de junho de 2006, no *caput* do art. 24 do RITCD/2005, com efeitos a partir de 9 de junho de 2006, a obtenção do montante de ITCD a recolher deve levar em consideração as sucessivas doações ao mesmo donatário, ainda que não originadas do mesmo doador.

Portanto, os itens 3 e 4 da Consulta Interna nº 137/2011 serão reformulados para adequar-se a essa orientação.

Feito esse esclarecimento, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

1 - Não. A uma, porque o emprego da equidade, embora se procure a solução mais benéfica para o contribuinte, não pode resultar em dispensa do pagamento do tributo, conforme previsto no § 2º do art. 108 da Lei nº 51.172/1966.

A duas, porque, no caso concreto, a indicação do último dia do ano civil como data da ocorrência do fato gerador, além de garantir uma incidência dos acréscimos moratórios em menor proporção, somente ocorrerá no caso de o contribuinte não atender a intimação para comprovar a data na qual efetivamente ocorreu a doação.

Em outras palavras, vale dizer que o contribuinte terá a oportunidade de comprovar, por quaisquer meios de prova admitidos no Direito, a data da ocorrência do fato gerador, que prevalecerá em detrimento da indicação do último dia do ano civil.

Ademais, especificamente em relação à situação abordada na Consulta Interna nº 136/2011, as Declarações de Imposto de Renda entregues à Receita Federal do Brasil refletem a situação dos bens e direitos do último dia do ano-calendário correspondente, inclusive quanto ao numerário transmitido por meio de doação.

2 e 4 - Inicialmente, cumpre ressaltar que o art. 24 do RITCD/2005, com fundamento no art. 11 da Lei nº 14.941/2003, norma de caráter antielísivo, busca impedir que o contribuinte seja contemplado com benefícios concedidos na lei de regência do imposto, quais sejam, a isenção prevista na alínea “a” do inciso II do art. 6º e o desconto de que trata o art. 23-A, todos do RITCD/2005, mediante a prática de sucessivas doações.

Nesse sentido, a implementação do dispositivo em questão não deve conduzir a uma situação de vantagem ao contribuinte, representada pela devolução de quantia anteriormente recolhida.

No exemplo apontado, não há recolhimento indevido relativo às doações ocorridas em 2007, 2008 e 2009 passível de restituição. Naqueles anos, as doações somaram o total de 94.000 UFEMG, sendo cobrado o imposto devido, sem desconto, conforme previsto na legislação.

Desse modo, a eventual diferença negativa entre o imposto recalculado em 2010 e o originalmente recolhido não dá ensejo à restituição do imposto, pois se assim fosse desvirtuaria o sentido da norma antielísiva, permitindo ao contribuinte uma vantagem indevida.

3 e 5 - A legislação atualmente vigente não admite a conversão do valor pago em UFEMG, para fins da dedução a que se refere o § 2º do art. 24 do RITCD/2005. Somente na definição da base de cálculo, há previsão da conversão dos valores, expressos em moeda corrente nacional, para o indexador “Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais”, divulgado anualmente.

O § 2º do art. 24 referido prevê o abatimento do valor **originalmente** recolhido a título de imposto, o que importa na verificação do montante efetivamente pago pelo contribuinte à época, sem qualquer conversão de valores.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

Nilson Moreira

Assessor

Divisão de Orientação Tributária

Ricardo Wagner Lucas Cardoso

Coordenador

Divisão de Orientação Tributária

De acordo.

Ricardo Luiz Oliveira de Souza

Diretor de Orientação e Legislação Tributária