

**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº	0138/2015-CRF
ITCD	OS 2354/2012- 1ª URT
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUSTAVO CARVALHO DE BARROS
RECORRIDO	SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATOR	JOÃO FLAVIO DOS SANTOS MEDEIROS

**ACÓRDÃO Nº 0092/2015-CRF**

**ITCD. DOAÇÃO. SUJEITO PASSIVO. DONATÁRIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. PROVAS AUSÊNCIA.**

1. O contribuinte do ITCD é o donatário. A Constituição Federal preconiza que nas doações relativas a bens móveis, títulos e créditos, o imposto compete ao Estado onde tiver domicílio o doador. No caso, o autuante errou ao intimar o doador. *Ex vi* do art. 11 da Lei 5.887/89 e Art. 155, §1º, II, CF
2. Não existe solidariedade neste caso, instituto excepcional, não presumível, que resulta da lei ou da vontade das partes. O art. 12 da Lei 5.887/89 não estabelece o instituto no caso, nem se verifica interesse comum dos participantes.
3. O autuante não juntou qualquer prova aos autos para provar a doação. Documentos só foram juntados pelo Recorrente que provou ser o doador, portanto, não recaindo a este o ônus do tributo.
4. Fato gerador do ITCD não caracterizado. Recurso *voluntário* conhecido e provido. Reforma da decisão singular. Lançamento nulo.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular e julgando o auto de infração nulo.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 21 de julho de 2015.

Natanael Cândido Filho  
Presidente

João Flávio dos Santos Medeiros  
Relator

### **RELATÓRIO**

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto por GUSTAVO CARVALHO DE BARROS, CPF nº 866.893.634-49, contra decisão da primeira instância que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD, conforme consta na Notificação Fiscal, fls 05, em função de pretensa doação em favor promovida de FLÁVIO LIMA FARIAS, CPF nº 456.330.703-30, conforme informações encaminhadas pela Receita Federal do Brasil, no valor de duzentos e vinte mil reais (R\$ 220.000,00), conforme consta na Ordem de Serviço nº 2354/2012 – 1ª URT, importando num valor de ITCD de R\$ 6.600,00, em valores originais, de acordo com ficha de compensação bancária anexa ao processo às fls. 06.

Consta no Processo Ordem de Serviço nº 2354, 1ª URT, datada de 12/12/12, notificação fiscal, dentre outros (fls. 2 a 12).

Na Impugnação, fls. 3 e seguintes, datada de 15/01/2015, alega a recorrente a inexistência de provas no processo e que a transferência foi a título de empréstimo, e considerando o disposto no art. 20,III, do Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto nº 21.532/99, diz ser o processo nulo;

A auditora autuante pronuncia-se sobre a impugnação, fls. 41 e ss., trazendo a legislação sobre doação de que trata o Regulamento do ITCD, diferenciando-a do empréstimo; informa que os dados foram obtidos pela Receita Federal do Brasil, em decorrência do convênio que permite o compartilhamento de informações; acrescenta que o Recorrente não apresentou documentos que justificassem o empréstimo. Ao final, pede a procedência do lançamento.

Na Decisão de nº 29/2015-COJUP, emitida em 23 de fevereiro de 2015, o Julgador de 1ª instância julga procedente o lançamento (fls34 a 37).

No Recurso, recebido em 29/04/2015, fls. 61 e ss., a recorrente repete basicamente as alegações da impugnação.

O DESPACHO da ilustre Procuradora da Douta Procuradoria Geral do Estado, fls. 96, é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72 qual seja, oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF.

É o que importa relatar.

## VOTO

Inicialmente, quanto a tempestividade do Recurso, verifiquei que existe uma ciência datada de 26/03/15, assinada por alguém cujo CPF é 828.348.734-53. Como não houve, por parte da Repartição Preparadora, o cuidado de identificá-la, não considereei esta ciência, e reputo tempestivo o Recurso datado de 29/04/2015, conforme protocolado sob o nº 78.995/2105-1.

Ultrapassado a problemática da ciência, passamos a discorrer sobre o mérito da autuação.

Como bem frisou o julgador monocrático, a autuação versa sobre a exigência de ITCD, motivado pelo não recolhimento do tributo, em função de doação de dinheiro, cuja hipótese de incidência esta descrita no inciso IV do art. 1º Lei n.º 5.887, de 15/02/89, que instituiu o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD:

Art. 1º - O Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD tem como fato gerador a transmissão “causa mortis” e a doação, a qualquer título, de:

I - propriedade ou do mínimo útil de bem imóvel;

II - direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;

III - direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores;

**IV - bens móveis, direitos, títulos e créditos.**

(...) Grifo nosso

Os contribuintes do referido imposto, por sua vez, estão discriminados nos artigos 11 da citada lei e no art. 7º do Regulamento do ITCD, aprovado pelo Decreto nº 22.063, de 07 de dezembro de 2010:

Art. 11 - O contribuinte do imposto é:

**I - nas doações: o adquirente dos bens, direitos e créditos;**

II - nas transmissões por morte: o herdeiro ou legatário;

III - nas cessões: o cessionário.

Art. 7º São contribuintes do imposto:

I - na transmissão “causa mortis”: o herdeiro ou o legatário;

**II - na doação: o donatário;**

III - na cessão: o cessionário.

(...) Grifo nosso.

Ocorre que a Constituição Federal assim preconiza:

Art. 155.

§ 1º O imposto previsto no inciso I: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

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;  
(...)

Ou seja, o contribuinte do imposto é o donatário, mas o imposto é devido ao Estado do Rio Grande do Norte. Não vejo como cobrar-se do doador o tributo em questão. Conforme se pode verificar às fls. 39 do Processo, na Declaração de Imposto de Renda, trazida aos autos somente pelo próprio Recorrente, consta no campo “Pagamentos e doações efetuados” uma doação no valor de R\$ 220.000,00 (duzentos e vinte mil reais) em nome do Sr. Flávio Lima de Farias, com CPF nº 456.330.703-30, domiciliado na rua Vicente Leite, 550, Apto 202, Meireles, Fortaleza (De acordo com consulta a CPF, anexado pela autuante às fls 8).

Ora, contrariando o disposto no artigo citado, o autuante impôs o gravame ao doador. Nada mais incorreto.

Se se presumiu o instituto da solidariedade no caso, também não a vejo. Como sabemos, o direito tributário é um direito de sobreposição, valendo-se de institutos de outros ramos do direito. Este é o caso da solidariedade, advinda do direito civil e prevista no Código Civil em seu art. 264 do Código Civil, o qual preceitua que “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Além disso, possui caráter de excepcionalidade, conforme deflui do art. 265 do mesmo código. “A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”. A solidariedade possui, portanto, um caráter de excepcionalidade. A solidariedade, podendo ser classificada em ativa, passiva e mista:

A solidariedade passiva caracteriza-se, basicamente, pela existência de uma pluralidade de devedores, sendo que o credor é detentor da faculdade de exigir a prestação integral do devedor que escolher.”

“A solidariedade passiva pode se constituir pela existência de um fato do qual todos os devedores participam diretamente, por terem um interesse comum no objeto que gera a obrigação: trata-se da solidariedade paritária. O fato que gerou a obrigação diz respeito a todos os devedores. Exemplificando, tem-se que a solidariedade paritária é aquela que pode ser visualizada na relação clássica em que todos os devedores adquirem um bem conjuntamente e por isto todos eles se obrigam solidariamente ao seu pagamento. Na solidariedade paritária, se um devedor paga o montante

integral da dívida, ele poderá exigir dos demais o valor que pagou, na proporção da cota de cada um deles.

O Código Tributário Nacional trata do instituto no art. 124:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Como se vê, a solidariedade no direito tributário somente existe quando há interesse comum na situação ou quando a lei assim o designar. No segundo caso, a Lei potiguar do ITCD trata no art. 12 da referida norma, portanto, como se vê, o donatário não é responsável:

Art. 12 - São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, inclusive substitutos, pelos tributos devidos sobre os atos que praticarem ou perante os quais forem praticados em razão do seu ofício;

II - as empresas, instituições financeiras e todo aquele a quem caiba a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique na transmissão de bens e créditos e respectivos direitos e ações.

Quanto ao caso do inciso I, temos a explicação de “interesse comum” dada pelo Mestre Paulo de Barros Carvalho:

"... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador."

Dessa forma, podemos falar com houve vício material, interferindo e afetando um dos elementos fundamentais da regra matriz de incidência do tributo. Portanto, nos termos do disposto no art. 20 do Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998:

Art. 20. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;
- III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o **respectivo sujeito passivo**, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados; Grifo nosso.

Demais disso, apenas a título elucidativo já que a própria exação foi equivocada, mister mais umas vez observamos a total inexistência de provas carreadas pelo autuante no caderno processual. Assim, e a título didático, repetimos nosso posicionamento observado por Este Conselho em julgamentos anteriores o qual repetirei.

Nesse introito, carece de trazer a lume excerto do Livro de Fabiana Del Padre Tomé comentando sobre **prova**:

**O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária**, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da *prova* é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional. A prova, como relato linguístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória.

Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos, é o que denominamos *meio de prova*.

**Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos.** É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em enunciados linguísticos, os fatos só apresentarão o caráter de *provas* se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato. É que, como pondera Dardo Scavino, “um fato não

prova nada, simplesmente porque os fatos não falam, se obstinam em um silêncio absoluto do qual uma interpretação sempre deve resgatá-los. Somos nós quem provamos, que nos valem da interpretação de um fato para demonstrar uma teoria”. Negrito meu.

Sabemos, por nossa experiência que, em função de disposição constitucional, há a troca de informações entre os diversos entes tributantes. Provavelmente, a Secretaria da Receita Federal encaminhou a Secretaria de Tributação algum relatório informando de doações relatadas em declarações de imposto de renda... Provavelmente!!!

CAMBI, nos ensina que “...a prova é um instrumento adequado à reconstrução dos fatos no processo, a fim de permitir que, após a discussão e a compreensão dos fatos necessários ao julgamento da causa, o juiz possa formar sua convicção”. MARINONI e ARENHART, por suas vez, sustentam que a função da prova é “...prestar-se como peça de argumentação, no diálogo judicial, elemento de convencimento do Estado-Jurisdição sobre qual das partes deverá ser beneficiada com a proteção jurídica do órgão estatal”.

Ainda para CAMBI, segundo Camila Milan, o direito à prova é um direito primordial das partes. “A noção de direito à prova serve para ressaltar o papel da colaboração entre as partes e o juiz, na investigação das situações fáticas, asseverando que as partes devem ter acesso a todos os instrumentos probatórios disponíveis para a reconstrução dos fatos” . “Compete, em regra, a cada uma das partes fornecer os elementos de prova das alegações que fizer. Ao autor cabe a prova dos fatos dos quais deduz o seu direito; ao réu a prova dos fatos que, de modo direto ou indireto, atestam a inexistência daqueles (prova contrária, contraprova). O ônus da prova *ei qui dicit*.”

E mais:

A legislação fiscal, na configuração do lançamento tributário, exige que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, **cabendo ao Fisco o dever de oferecer provas contundentes de que o evento aconteceu na estrita conformidade** da previsão genérica da hipótese normativa. Nesse sentido, a prova no procedimento administrativo torna sustentável, o fato constituído pelo lançamento tributário. Grifo nosso.

Para finalizar, novamente nos alinhamos ao posicionamento de Fabiana Tomé:

Do exposto decorre a conclusão de que, **sendo o lançamento** ou o ato administrativo de aplicação de penalidade, **realizado sem o respaldo em provas**, estando, portanto, viciados na motivação, **é imperativo sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente**. Ainda que, depois de instalado o procedimento administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício da estrutura interna, de natureza não convalidável. A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher a ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal “. Grifo nosso.

Ou seja, o processo estaria nulo, desde o seu nascedouro. Mas continuemos. Se a autuante obteve informações provenientes da Receita Federal, se utilizou de prova emprestada processual, uma das acepções de prova emprestada no processo administrativo tributário:

Em relação à segunda acepção da prova emprestada tributária, TOMÉ afirma, de forma incisiva, que “...*esta, não configura, jamais, prova plena do fato jurídico em sentido estrito*”[ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005]. Trata-se das informações trocadas entre as Fazendas Públicas da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no intuito de fiscalizarem os tributos respectivos, nos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional e do inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal.

(...)

Em nossa visão, **a prova emprestada tributária não pode ser considerada mais do que um simples indício do fato jurídico tributário, e não tem força suficiente, por si só, para fundamentar a realização do lançamento**. O que esse intercâmbio de informações pode viabilizar é a abertura de procedimento de fiscalização, com base nos indícios fornecidos pelo ente político informante. A partir dessas informações, a Fazenda Pública interessada pode iniciar a fiscalização para colher os elementos de prova que confirmem a ocorrência do fato jurídico tributário. “*As informações fornecidas por outro ente tributante devem somar-se a outras provas para, só então, ter-se por provada a ocorrência do fato previsto na hipótese normativa geral e abstrata*”. Outrossim, a prova emprestada tributária deve-se submeter ao crivo do contraditório, assegurando-se ao sujeito passivo a oportunidade de impugná-la,



trazendo ao processo contra-argumentos e contraprovas.

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO por conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a decisão singular e julgando nulo o lançamento do ITCD.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 21 de julho de 2015.

João Flávio S. Medeiros  
Relator