

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.420/09/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 15.000001176-07  
Recurso de Revisão: 40.060124606-18  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrido: Bráulio Missiagia de Líbero (Aut.) - CPF: 004.210.016-07  
Robeli José de Líbero (Coob.) - CPF: 001.655.306-34  
Sandro de Almeida Paula (Coob.) - CPF: 665.620.236-53  
Proc. S. Passivo: Sandro de Almeida Paula (Aut.e Coobs.)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO – ITCD. Constatação de doação de imóvel em face da desconsideração do negócio de compra e venda firmado entre as partes. Em que pese a vasta documentação juntada pela defesa, esta não logrou comprovar a onerosidade do negócio, ficando provada a dissimulação para encobrir a doação. Legítima a desconsideração do negócio jurídico. Reformada a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a desconsideração do negócio jurídico da venda de uma propriedade rural, situada no município de Uberlândia, Minas Gerais, com incidência do ITBI, ao concluir que houve uma transferência onerosa em dissimulação à verdadeira operação, que seria uma doação, com incidência do ITCD.

Exige-se ITCD no valor original de R\$ 116.000,00, nos termos do art. 1º, inciso III da Lei 14.941/03, acrescido de Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da mesma lei.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.225/09/2ª, em preliminar, pelo voto de qualidade, não acatou a desconsideração do ato ou negócio jurídico, deixando, portanto, de apreciar o mérito do lançamento.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições capituladas no art. 163, I, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c o disposto na alínea “a”, do inciso I, dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, interposto de ofício pela 2ª Câmara de Julgamento.

#### **Do Mérito**

Conforme mencionado no relatório acima, a autuação versa sobre a desconsideração do negócio jurídico da venda de uma propriedade rural, situada no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

município de Uberlândia, Minas Gerais, com incidência do ITBI, ao concluir que houve uma transferência onerosa em dissimulação à verdadeira operação, que seria uma doação, com incidência do ITCD.

Com efeito, a Lei nº 6763/75 prescreve:

**Art. 205** - A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.

§ 1º - A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

§ 2º - O órgão julgador administrativo julgará em preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.

È de se destacar, portanto, que apenas a preliminar de desconsideração do negócio jurídico, nos termos do § 2º acima, encontra-se sob apreciação desta Câmara Especial neste momento.

Tudo começou com a apresentação da Declaração de Bens e Direitos, protocolizada junto à Administração Fazendária de Uberlândia, em 13/01/2005, dando conta da doação plena do imóvel objeto do lançamento, conforme documento de fls. 21.

O avaliador da AF/Uberlândia, após analisar a documentação apresentada, constatou que o valor declarado pelo Contribuinte na Declaração do ITR estava coerente com os preços praticados na região e, portanto, concordou com o mesmo, aplicando sobre o valor de R\$ 2.900.000,00 a alíquota de 4% (quatro por cento), apurando a importância de R\$ 116.000,00 devidos a título de ITCD pela transmissão não onerosa da propriedade.

Em seguida, descontente com o valor exigido a título de ITCD, as partes apresentaram pedido de avaliação à Prefeitura de Uberlândia, conforme documento de fls. 23, sendo lançado naquele documento, que o bem fora transmitido aos adquirentes pelo valor de R\$ 750.000,00, com a quitação do ITBI em favor do Município.

Em 25/01/05, o procurador, Sandro de Almeida Paula, peticionou, junto à AF/Uberlândia, no sentido de cancelar a Declaração de Bens, informando que o negócio se realizaria mediante compra e venda.

Na escritura pública lavrada no livro 80, fls. 74 a 76 do Cartório de Notas de Campo Florido – MG, datada de 10/03/05, na qual o Sr. Robeli José de Líbero realizou a questionada venda da fazenda para o filho Bráulio Missiagia de Líbero, consta que a mencionada venda se deu pelo valor de R\$ 80.000,00, ao contrário da avaliação da Prefeitura Municipal de Uberlândia, que indicara a venda pelo valor de R\$ 750.000,00.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante de tal situação, o Fisco desconsiderou o negócio jurídico, lavrando o Auto de Infração ora em apreço, de modo a exigir o ITCD e respectiva penalidade.

A decisão recorrida destaca que, nos termos do art. 1.228, do Código Civil, “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa”, “equivalendo dizer que poderia transferi-la da forma, pelo preço e condições que entender conveniente”.

A defesa, por sua vez, destaca, em sua Impugnação (fls. 57), que “dependendo do custo tributário poderia doar ao filho a fazenda explorada por ele há tantos anos”.

Segundo o voto vencido (fls. 21.890/21.897), “esta é a confissão de que caso a SEF/MG não avaliasse o imóvel rural pelo valor que doador e donatário desejavam, eles buscariam outra opção mais favorável financeiramente, como forma de realizar o intento pretendido, que era a doação da fazenda ao filho”.

Não há qualquer dúvida de que as partes podem realizar o negócio que lhes sejam mais favoráveis. Afirmar o contrário seria tolher o direito do cidadão de preservar a sua propriedade e renda. Há que se perquirir, no entanto, se o negócio noticiado foi de fato aquele perpetrado entre as partes.

O Código Civil (art. 538) ao tratar do contrato de doação, diz que “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio, bens ou vantagens, para o de outra”.

Ao contrário, “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro”, conforme teor do art. 481, do CC/02.

Por outro lado, aos dispor sobre os negócios jurídicos, o Código Civil prescreve:

“Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

A moderna teoria jurídica também aproxima o contrato da lei, pois são geradores de efeitos análogos, porém distintos em sua extensão. Em virtude disso, os contratos também herdam os mesmos princípios de hermenêutica das leis.

Com efeito, a manifestação da vontade tem dois elementos distintos: o interno (a vontade real) e o externo (a declaração propriamente dita). E, a partir desses dois elementos, surgiram duas teorias interpretativas que levam as distinções apresentadas ao extremo: a teoria da vontade, que leva em consideração apenas a vontade real das partes, a intenção, independentemente daquilo que é declarado no contrato, e a teoria da declaração, na qual somente a exteriorização da vontade deve prevalecer, ou seja, a declaração tem proeminência sobre a vontade.

Frente a essas duas posições extremadas, o Direito brasileiro adotou uma postura mais central, quando, no art. 112, do Código Civil, prescreve que “nas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”.

Noutra linha o Código Civil destaca:

“Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

Desta maneira, o contrato é o meio de dar forma às operações financeiras e econômicas entabuladas pelas partes e tutelada pelo ordenamento jurídico, e, em virtude do princípio da boa-fé objetiva, na conclusão e execução do contrato, as partes devem ter uma conduta irrepreensível em relação uma com a outra, assim como em relação aos demais membros da sociedade, devendo coexistir a honestidade, retidão, lealdade, já que todos devem ser iguais perante a lei.

Assim, cabe analisar se o caso presente cuida de uma doação, como vontade interna do doador, ou se o desejo das partes era a contratação mediante compra e venda.

Os Recorridos não concordam com o valor de R\$ 2.900.000,00 adotado pela Receita Estadual para o imóvel doado, contudo não contestaram o valor de R\$ 750.000,00 determinado pela Prefeitura de Uberlândia. Se de fato eles entendiam que a propriedade doada tinha o valor de tão somente R\$ 80.000,00, posto que estava sendo transmitida de pai para filho, por que não contestaram também o valor adotado pela Prefeitura? Afinal são quase 1.000% (mil por cento) a mais que o valor que eles entendem como correto.

A escritura pública foi lavrada em cartório de outro município, numa tentativa de dificultar sua busca e identificação pelo Fisco. Cabe ressaltar que a escritura lavrada pelo Cartório Civil e de Notas de Campo Florido não faz menção de que estaria sendo vendida somente a terra nua, conforme alegam os Recorridos. O documento relata que está sendo transmitido todo o direito, ação, posse, domínio e servidões ativas que incidiam sobre o aludido imóvel. Também não foi feita qualquer ressalva ou informação no corpo da escritura pública sobre as aludidas benfeitorias realizadas pelos Recorridos ao longo dos anos que dizem ter usufruídos da condição de comodatários do imóvel rural. Tratando-se de um documento com fé pública, seria de bom alvitre que as partes tivessem declarado na escritura pública a ocorrência dos alegados investimentos realizados pelo adquirente.

As cópias das Declarações de Imposto de Renda – Pessoa Física, do Recorrido/Autuado Bráulio Missiagia de Libero, relativas aos anos calendário de 1994, fls. 89 a 99; 1995, fls. 100 a 106; 1996 fls. 107 a 113; 1997, fls. 114 a 119; 1998, fls. 120 a 126; 1999, fls. 127 a 135; 2000, fls. 136 a 144; 2001, fls. 145 a 152; 2002, fls. 153 a 160 e 2003, fls. 161 a 171, anexadas para comprovar os investimentos realizados no imóvel, demonstram que a fonte de renda do Autuado era proveniente apenas das atividades desenvolvidas na propriedade rural de seu pai. E mais, comprovam que suas disponibilidades financeiras por ocasião da realização do contrato de comodato eram insignificantes para a consecução dos investimentos citados em sua defesa.

Destarte a alegação de que a partir de 1991 firmou contrato de comodato com seu pai e investiu, até 2003, um total de R\$ 5.761.384,63, não encontra amparo nos documentos apresentados e nos valores declarados para a Receita Federal. O que se verifica é que o Sr. Robeli (doador), entregou a fazenda para o filho administrá-la, ficando este incumbido de geri-la, prestando conta de todas as despesas e investimentos realizados na propriedade, despesas estas que foram custeadas pelas receitas obtidas das atividades desenvolvidas na propriedade rural.

O Recorrido/Autuado solicitou inscrição de produtor rural na condição de comodatário somente em setembro/97, tendo apresentado, na ocasião, um contrato de comodato datado de 01/01/93, contudo sem a assinatura do comodatário. Os contratos particulares de parceria de suínos para produção de leitões efetivados com a Granja Rezende S.A. em dezembro de 1996 e, com a empresa Sadia S.A., a partir de setembro/2003, comprovam que as receitas desta atividade é que foram sendo reinvestidas na propriedade, por ordem do seu pai.

Cumprе ressaltar que a legislação do ITCD não prevê a possibilidade de se abater do valor do bem transmitido ao donatário o valor de benfeitorias porventura realizadas por este. O contrato realizado pelo Autuado com seus pais é de comodato, que, na obra Vocabulário Jurídico do autor De Plácido e Silva, 20ª edição da Editora Forense, tem a seguinte definição:

“ Comodato – Derivado do latim *commodatum*, quer dizer empréstimo, designa o contrato, a título gratuito, em virtude do qual uma das partes cede por empréstimo a outra determinada coisa, para que a use, pelo tempo e nas condições preestabelecidas.

É, assim, expressão própria para designar o empréstimo gratuito para uso, ou simplesmente o empréstimo de uso.

Pela primária condição de gratuidade, o comodato se difere do mútuo, que é contrato de empréstimo a título oneroso. Neste, se exige de quem toma por empréstimo determinada coisa, o pagamento de retribuição pelo uso, ou utilização da coisa.

No comodato, a coisa tem que ser infungível, pois ela própria tem de ser devolvida; no mútuo, a coisa objeto do empréstimo pode ser fungível ou consumível, desde que é de sua essência permitir o consumo e ser entregue em outra da mesma espécie”.

O Código Civil em seus artigos 579 a 585, define o comodato e estabelece as regras para a sua aplicação:

#### **Seção I – Do Comodato**

**Art. 579.** O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.

**Art. 580.** Os tutores, curadores e em geral todos os administradores de bens alheios não poderão dar em comodato, sem autorização especial, os bens confiados à sua guarda.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 581.** Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.

**Art. 582.** O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante.

**Art. 583.** Se, correndo risco o objeto do comodato juntamente com outros do comodatário, antepuser este a salvação dos seus abandonando o do comodante, responderá pelo dano ocorrido, ainda que se possa atribuir a caso fortuito, ou força maior.

**Art. 584.** O comodatário não poderá jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada.

**Art. 585.** Se duas ou mais pessoas forem simultaneamente comodatárias de uma coisa, ficarão solidariamente responsáveis para com o comodante.

O artigo 584 é claro e taxativo ao determinar que o comodatário não pode cobrar ou receber do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada. Afinal, o imóvel é cedido gratuitamente para o comodatário explorá-lo conforme sua conveniência, motivo pelo qual não pode cobrar ou exigir do comodante o ressarcimento de despesas efetuadas no bem, ainda que a título de investimento.

Além da lei não permitir o ressarcimento das despesas realizadas a título de investimento no imóvel rural, grande parte das despesas citadas na Impugnação não guardam qualquer relação com as obras que alega ter realizado, conforme destaca o voto vencido do Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Os mencionados documentos demonstram que o filho efetuava despesas e conservava os comprovantes para prestar contas para o pai, haja vista que estava administrando a propriedade deste.

Isso pode ser comprovado pelo documento de fls. 11.575, contribuição sindical rural, quitada pelo pai no exercício de 2001. Tanto que a partir do ano de 2004 o Recorrido, após ter vendido sua residência urbana em Uberlândia, mudou-se para os Estados Unidos da América, retornando esporadicamente ao país, e delegando a partir de então a administração do empreendimento para a responsabilidade do procurador Sr. Sandro de Almeida Paula que, inclusive, assina sozinho a escritura pública representando, neste ato, o vendedor, o adquirente e sua irmã.

Foi o procurador que formalizou todos os atos relativos à transmissão do imóvel rural, inclusive o pedido de avaliação junto à repartição fazendária estadual e posterior justificativa da desistência da doação. Como pode o Recorrido desejar que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

despesas como as destacadas pelo Fisco sejam consideradas “investimento” na propriedade rural?

O Contrato particular de Compra e Venda do imóvel, anexado às fls. 254 e 255, datado de 20/01/05, sequer foi levado ao cartório para o reconhecimento de firmas dos seus signatários, além de citar diversas datas para quitação do valor de R\$ 80.000,00 que seria pago pelo bem, detalhe este que também não foi citado na escritura pública. Constata-se ainda que o referido contrato foi transmitido dos EUA, via fax, em virtude das partes residirem naquele país.

O valor de tão somente R\$ 80.000,00 que o Recorrido declara na escritura pública como pagamento pela fazenda adquirida do pai foi objeto de parcelamento. Foram efetuados vários depósitos na conta bancária do doador Sr. Robeli, conforme documentos anexados às fls. 269/271, parte deles antes mesmo do Sr. Robeli e seu filho Bráulio decidirem pela lavratura da escritura pública de compra e venda, datada de 10/03/05.

Tudo indica que estes depósitos na conta do doador são na realidade repasses de receitas obtidas da criação de suínos, sendo que após tomarem conhecimento da avaliação realizada pela Administração Fazendária / Uberlândia, pai e filho passaram a arquitetar uma forma de sonegar o ITCD, simulando documentos como o contrato particular de compra e venda e se valeram destes depósitos de pequenos valores na conta do Sr. Robeli como forma de justificar o pagamento do valor de R\$ 80.000,00.

Não obstante, o valor de R\$ 80.000,00, que o Recorrido alega pagar a seu pai pela fazenda, através dos depósitos na conta bancária deste, nos valores de R\$ 21.600,00 (fls. 256/7), R\$ 2.700,00 (fls. 258/9), R\$ 2.500,00 (fls. 260 e 262), R\$ 2.280,00 (fls. 261/2), R\$ 4.999,00 (fls. 263/4), R\$ 1.000,00 (fls. 265/6), R\$ 15.000,00 (fls. 267/8), e o empréstimo de 28.870,00 (fls. 269 a 271), perfazem o valor total de R\$ 78.949,00, motivo pelo qual sobre o “empréstimo” foi mencionada a cobrança de juros para complementar o valor de R\$ 80.000,00.

Restou claro que o documento de fls. 269 foi confeccionado posteriormente à lavratura da escritura pública como forma de dar nova roupagem para as transferências bancárias que, na realidade, são repasses para o pai de valores depositados pela empresa parceira na criação de suínos.

Pai e filho já residiam nos Estados Unidos nesta época, fato comprovado pelo documento referente ao empréstimo, que foi transmitido via fax daquele país. Se o empréstimo citado fosse real, ele teria sido destacado nas Declarações de Imposto de Renda de ambos relativas ao ano-calendário de 2004 e a declaração deste exercício não foi apresentada. Conforme citamos anteriormente, o Impugnante anexou as Declarações de Imposto de Renda relativas aos exercícios de 1994 a 2003.

Após a avaliação do imóvel rural para fins de doação, ocorrida em meados do mês de janeiro/2005, o doador e o donatário, desejosos de que o bem fosse de fato transmitido, e tendo ainda conhecimento de que seria necessária a anuência da outra filha do casal, também residente nos EUA, solicitaram que a mesma providenciasse uma procuração, também para o Sr. Sandro, e anexada às fls. 280 e 282 da Impugnação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procuração na qual a filha e o marido manifestam a concordância com a doação ou venda, do imóvel rural para o filho Bráulio.

Isto é, como ainda buscavam alternativas para burlar o Fisco, pediram que a filha e seu esposo previssem na procuração a possibilidade de doação ou venda do imóvel para seu irmão, posto que nestes documentos o casal concede poderes para o procurador Sandro de Almeida Paula “anuir com a doação e/ou venda que farão Robeli José de Libero e Vera Lucia Missiagia de Libero”.

Além do mais, analisando as Declarações de Imposto de Renda do Autuado, percebe-se a absoluta incapacidade financeira para fazer frente a uma aquisição no montante do valor da propriedade.

Pelo que consta, até mesmo o valor apontado pela Prefeitura de Uberlândia (R\$ 750.000,00), seria superior aos recursos financeiros do suposto adquirente, resultando, daí, a indicação do irrisório valor de R\$ 80.000,00 na escritura de compra e venda.

Com efeito, a atividade desenvolvida pelo Autuado vinha com sucessivos resultados negativos, apontando prejuízos a compensar em valores superiores a um milhão de reais, apresentando em 2003, resultado negativo de R\$ 964.387,33.

Ainda na mesma análise, a Declaração de Rendas indica, em 31/12/03, uma disponibilidade financeira de pouco mais de R\$ 320.000,00, com variação patrimonial negativa no período. Tais recursos são insuficientes para uma aquisição de tamanha envergadura, a não ser que se admita que a propriedade seja avaliada em apenas R\$ 80.000,00, contra aquele declarado para fins de ITR, equivalente a R\$ 2.900.000,00.

Por tudo, correta a desconsideração do negócio jurídico levada a efeito pelo Fisco.

As questões envolvendo sujeição passiva e base de cálculo não foram abordadas nesta decisão, uma vez que o lançamento deverá retornar à Câmara *a quo* para tal análise.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso, devendo o processo retornar à 2ª Câmara de Julgamento para a apreciação do mérito. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e André Barros de Moura, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida de fls. 21.885 a 21.889. Designado relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e vencidos, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 08 de maio de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Relator/Designado**