

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.330/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000031373-74
Impugnação: 40.010139816-41
Impugnante: Mineração Minas Bahia S/A
IE: 001093096.00-50
Coobrigado: José Ivan de Lacerda
CPF: 144.003.406-00
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR. Constatou-se falta de recolhimento do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), incidente na doação de direito real de superfície, nos termos do art. 1º, inciso III da Lei nº 14.941/03. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se adequar, ainda, a base de cálculo na forma do disposto no art. 7º da Lei nº 14.941/03. Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente na concessão de direito real de superfície a título gratuito para fins minerários, nos termos do art. 1º, inciso III c/c art. 13, inciso V da Lei nº 14.941/03, no exercício de 2010, conforme constatado na Escritura Pública de Concessão de Direito Real de Superfície a Título Gratuito e Outras Avenças, lavrada no Ofício de Notas de Conceição do Pará, da Comarca de Pitangui.

Exige-se o recolhimento do ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II, todos da Lei nº 14.941/03.

O Oficial de Registro foi incluído no polo passivo da obrigação tributária como Coobrigado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/57, posteriormente, junta aditamento à impugnação às fls. 106/114, com laudos de avaliações de terras para fundamentar sua argumentação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 263/269, acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, juntando documentos e reformulando o lançamento do crédito tributário às fls. 284.

Em razão da juntada do Termo de Rerratificação do crédito tributário, abre-se vista a Impugnante, que se manifesta às fls. 294/312, sobre a qual a Fiscalização novamente manifesta-se contra às fls. 321/325

DECISÃO

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Alega a Impugnante a ausência de especificação dos critérios para a quantificação da base de cálculo, conseqüente ofensa ao disposto do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porquanto constatados diversos vícios na apuração do crédito tributário objeto do lançamento.

Argui a Impugnante, ainda, que a Fiscalização por meio da reformulação do crédito tributário corrigiu erros cometidos na determinação da matéria tributável, evidenciando, uma vez mais, que a autuação não preenche os requisitos mínimos de validade necessários ao ato administrativo.

Ademais, alega que a cobrança não merece prosperar, haja vista a patente de nulidade da cobrança, em função da estipulação arbitrária da base de cálculo, que teve como base o valor de operações de cessão do direito de posse, que não se confunde com a cessão do direito real de superfície, de imóveis situados em outras municipalidades do estado de Minas Gerais.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois ao concordar parcialmente com as alegações da Impugnante a Fiscalização corrige a base de cálculo utilizada por meio de parâmetros claros e objetivos, fundamentados em comparação com casos idênticos de cessão de direito de uso para fins minerários, na mesma região dos casos aqui tratados. Ademais, os parâmetros foram claramente expostos e consubstanciados nos moldes legais. Confira-se:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Além disso, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 e também no CTN.

Necessário aduzir, pela importância, que na instrução do trabalho fiscal, ocorreram intervenções no processo, nas quais tanto a Impugnante como o Fisco

acostaram novos documentos aos autos, dos quais foi dada ciência às partes, habilitando e propiciando a defesa plena do lançamento ora examinado.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente na concessão de direito real de superfície a título gratuito para fins minerários, no exercício de 2010, conforme constatado na Escritura Pública de Concessão de Direito Real de Superfície a Título Gratuito e Outras Avenças, lavrada no Ofício de Notas de Conceição do Pará, da Comarca de Pitangui

Exige-se ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II, da Lei nº 14.941/03.

Inicialmente vale ressaltar como conceito de doação existente no ordenamento jurídico nacional, a disposição contida no art. 538 do Código Civil Brasileiro assim determina:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Nesse sentido, os professores Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosendal, em seu livro *Curso de Direito Civil – Direito dos Contratos – Volume 4 – 2ª edição*, Editora *Podium*, conceituam a doação como:

Remontando priscas eras, a doação traz consigo a ideia de prática de uma liberalidade. Trata-se de transferência gratuita de patrimônio e vantagens para outra pessoa.

(...)

A clareza solar do dispositivo legal mostra que a doação é uma relação jurídica pela qual uma pessoa física ou jurídica (o doador ou benfeitor) assume a obrigação de transferir um bem jurídico ou uma vantagem para o patrimônio de outra pessoa (o donatário ou beneficiário), decorrente de sua própria vontade e sem qualquer contraprestação.

(...)

Com base nessas considerações, afirma-se que a doação é o contrato em que uma das partes (doador) se obriga a transferir, independentemente de remuneração ou contraprestação, o domínio de um bem para a outra parte. Com a mesma preocupação,

veja-se a lição do notável Orlando Gomes: “doação é, pois, contrato pelo qual uma das partes se obriga a transferir gratuitamente um bem de sua propriedade para o patrimônio da outra, que enriquece à medida que aquela empobrece.

O trabalho fiscal, executado com lastro na Escritura Pública de Concessão de Direito Real de Superfície a Título Gratuito e Outras Avenças, retrata a doação de caráter gratuito, ocorrida no exercício de 2010, conforme relatório do Auto de Infração.

Assim, a Fiscalização respalda as acusações nas disposições emanadas do inciso III do art. 1º da Lei nº 14.941/03, que estabelece:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide:

(...)

III- na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

(...)

O Impugnante, por sua vez, alega não se tratar de doação, pela existência de interesses econômicos por parte do doador, descaracterizando a doação pela omissão do ânimo de doar, porquanto a cessão do direito real de superfície do imóvel de propriedade da Agropecuária Lago Norte, constitui uma das etapas da operação de aquisição do controle acionário da Impugnante pela empresa Holandesa ENRC N.V, como expresso na Escritura Pública.

No entanto, o objeto da mencionada Escritura Pública está assim descrito:

“OBJETO: 1.1 - A presente Escritura tem como objeto a concessão do direito real de superfície dos imóveis de propriedade da LAGO NORTE acima descritos e o uso e a posse dos imóveis dos quais a LAGO NORTE detém a posse mansa e pacífica, acima descritos, pela LAGO NORTE à MIBA, **a título gratuito**, de modo a permitir o pleno exercício das atividades inerentes e aproveitamento de recursos minerais atinentes aos Direitos Minerários nos termos aqui pactuados.” Continua o Objeto mencionando: “1.3 - Tendo em vista o caráter gratuito da presente escritura ... **a LAGO NORTE renuncia expressamente a seu direito de receber quaisquer valores, a qualquer título...**”.

Dessa forma, apesar dos argumentos da Impugnante, razão não lhe assiste, visto que a Escritura Pública comprova que houve liberalidade ou *animus donandi* do doador, que transmitiu, gratuitamente, o direito de posse que detinha dos imóveis para o donatário (MIBA). Caracterizando, portanto, a doação, não havendo dúvida quanto à incidência do ITCD, previsto nos dispositivos da Lei nº 14.941/03.

A Impugnante alega que a cessão em questão é contratualmente temporária e gratuita, não se amoldando ao conceito de doação, impedindo, assim, a incidência do tributo.

Entretanto, apesar de seus argumentos e fundamentações, a Impugnante em sua defesa trata a transmissão como gratuita e ao mesmo tempo, lhe atribui caráter oneroso, afirmando que a cessão de direitos se moldou em um contrato de compra e venda de ações. Nesse sentido, entra em contradição não explicitando como uma cessão de direitos pode ser gratuita e haver uma remuneração ou contrapartida, de qualquer espécie, ao transmitente do direito de posse.

Argumenta ainda, que se acordou que o termo final da cessão seria o esgotamento das jazidas minerais, sendo assim, uma cessão temporária, uma vez que não há qualquer disposição legal que impeça a utilização desse critério para fins de determinação da validade da cessão.

No entanto, razão não lhe assiste, visto que a empresa se dedica à pesquisa minerária e que, para a realização de suas atividades acaba gerando o exaurimento das jazidas minerais impossibilitando o uso do imóvel para outra atividade, visto as interferências comuns deixadas, como a alteração nas características da flora e da fauna, tendo como origem a supressão da vegetação, o desencadeamento de processos erosivos e a modificação e infertilidade do solo.

Dessa forma, conforme comprova a descrição do objeto na Escritura Pública e conforme foi discutido anteriormente, trata-se de uma transferência permanente da posse gratuita que detinha o doador.

A Impugnante defende também, a modificação da base de cálculo do tributo, argumentando que a base arbitrada pelo Fisco não preenche os elementos caracterizadores de cessão de direito real de superfície dos imóveis em questão, porquanto não foram considerados os elementos próprios dos terrenos e tampouco analisado os limites da cessão de direito real de superfície.

Argumenta que o melhor parâmetro é aquele baseado em avaliações dos valores venais dos imóveis, sobre os quais se deu a cessão do direito de uso, ressaltando que os laudos de avaliação elaborados por imobiliárias, juntados aos autos em sua defesa são idôneos, não havendo motivação para sua desconsideração.

Ademais, defende novamente que a base de cálculo, além de baseada no parâmetro citado, deve, também, ser reduzida nos termos do art. 12 do Decreto nº 43.981/05 (RITCD), por se tratar, na sua ótica, de uma cessão de usufruto, com remuneração, e não de cessão gratuita de direito.

Entretanto, também não cabe acolhida a essa tese, uma vez que o parâmetro utilizado pela Fiscalização comparou o caso em questão com casos idênticos de cessão de direito, ocorridos na mesma região geográfica e com os mesmos fins de exploração minerária.

Portanto, como abordado pelo Fisco, as Escrituras de Cessão de Direitos de Posse sobre imóveis rurais localizados na mesma região norte do estado de Minas Gerais, tendo como adquirente dos direitos de posse também uma mineradora, para a mesma finalidade de exploração minerária e em períodos próximos aos de ocorrência dos fatos motivadores do presente Auto de Infração, abarcam o melhor parâmetro de comparação para o desenvolvimento da base de cálculo. Especialmente porque tais cessões de direitos ocorreram de forma onerosa, podendo fornecer com segurança, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parâmetro ideal para valoração do direito transmitido gratuitamente, objeto do presente lançamento.

Todas as escrituras apresentadas como parâmetro pelo Fisco tratam de cessão onerosa de direitos de posse sobre imóvel rural para fins de extração de minério, como no caso em apreço. Dessa forma, em todas constam a quantidade de hectares, cuja posse está sendo transmitida e o valor pago pela transmissão, pela mineradora. Abalizado nas escrituras, o valor médio negociado por hectare é de R\$3.209,33 (três mil, duzentos e nove reais e trinta e três centavos).

Considerando que os dois imóveis cujo direito de uso foi cedido para a MIBA, ora Impugnante, somam 933,35 (novecentos e trinta e três vírgula trinta e cinco) hectares, conclui-se que o valor do direito de posse aqui tratado soma R\$2.995.428,15 (dois milhões, quatrocentos e vinte e oito reais e quinze centavos).

Assim estabelece o art. 4º da Lei nº 14.941/03 vigente à época do fato gerador, com relação à base de cálculo:

Efeitos de 29/12/2007 a 31/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei nº 17.272, de 28/12/2007:

“Art. 4º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude de sucessão legítima ou testamentária ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Ufemg.”

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento.

Essa, portanto, deve ser a base de cálculo para a incidência do ITCD devido na transmissão gratuita do direito de posse da Agropecuária Lago Norte Ltda para a MIBA.

Dessa forma, seria inconcebível descartar o citado parâmetro, e utilizar como base de cálculo da transmissão gratuita do direito de uso, o valor venal dos imóveis com base em laudos fornecidos por empresas imobiliárias contratadas pela própria Impugnante e elaborados de forma completamente dissociada do objetivo principal da cessão do aludido direito, qual seja, fins de exploração minerária.

Diante disso, o cálculo do ITCD devido na doação do direito está em sintonia com a legislação tributária conforme Termo de Rerratificação às fls. 284/285, refletindo efetivamente o imposto devido sobre a transmissão gratuita do direito.

Contudo, merece reparo a forma como a Fiscalização promoveu a adequação da base de cálculo para o caso concreto. Observa-se que as escrituras que serviram de parâmetro para a apuração da base de cálculo do imposto devido foram lavradas no exercício de 2011 e deveria, por disposição legal impositiva, ter seu valor médio apurado cotado em UFEMG na forma do disposto no art. 4º, acima transcrito e no art. 7º da Lei nº 14.941/03, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 7º Os valores constantes nesta Lei são expressos em UFEMG.

Assim, auferido o montante a tributar em UFEMG no exercício balizador da formação da base de cálculo (2011), nos moldes do destacado dispositivo legal, restaria ao Fisco convertê-lo em moeda corrente na data do ato motivador da tributação (18/10/10) e então, aplicar a alíquota do ITCD pertinente para a correta apuração do tributo devido.

Ainda, uma vez que o recolhimento do imposto não se deu de forma espontânea por parte do Autuado, ensejando assim a ação fiscal, correta a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

(...)

II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções

(...)

Correta, também, a eleição do Oficial de Registro do Cartório como Coobrigado, responsável pelo crédito tributário, conforme art. 21, inciso II da Lei 14.941/03, *in verbis*:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

(...)

II- a autoridade judicial, o serventuário da Justiça, o tabelião, o oficial de registro e o escrivão, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles ou perante eles em razão de seu ofício, ou pelas omissões a que derem causa;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidas as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o consideravam nulo. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 284/285, e ainda, para adequar a base de cálculo conforme o art. 7º da Lei nº 14.941/03. Vencidas, em parte, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava improcedente, e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgava parcialmente procedente para acatar como valor de base de cálculo o informado no Laudo de fls. 162/260, reduzida a um terço do seu valor, nos moldes do art. 12 da Lei nº 14.941/03. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

D

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.330/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000031373-74	
Impugnação:	40.010139816-41	
Impugnante:	Mineração Minas Bahia S/A	
	IE: 001093096.00-50	
Coobrigado:	José Ivan de Lacerda	
	CPF: 144.003.406-00	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD, incidente na concessão de direito real de superfície a título gratuito para fins minerários, nos termos do art. 1º, inciso III c/c art. 13, inciso V da Lei n.º 14.941/03, no exercício de 2010, conforme constatado na Escritura Pública de Concessão de Direito Real de Superfície a Título Gratuito e Outras Avenças, lavrada no Ofício de Notas de Conceição do Pará, da Comarca de Pitangui.

Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei n.º 14.941/03.

Da Preliminar

Preliminarmente, argui a Impugnante a nulidade do Auto de Infração pela ausência de devida indicação material da infração supostamente cometida e de demonstração da base de cálculo considerada para o tributo, ferindo, assim, o disposto do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Argui a Impugnante, posteriormente, que a Fiscalização por meio da reformulação do crédito tributário, reconheceu a incorreção da base de cálculo e tentou corrigir os erros cometidos na determinação da matéria tributável. No entanto, com este ato, apenas evidenciou que a autuação não preenche os requisitos mínimos de validade necessários ao ato administrativo. Alega, também, que a cobrança não merece prosperar, haja vista, a nulidade em função da estipulação arbitrária da base de cálculo, que teve como parâmetro o valor de operações de cessão do direito de posse, que não se confunde com a cessão do direito real de superfície, de imóveis situados em outros municípios do estado de Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional acima transcrito, a verificação da ocorrência do fato gerador, a correta determinação do crédito tributário com a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Na esfera estadual dispõe a Lei n.º 6.763/75:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

A formalização do crédito tributário está regulamentada no RPTA, em seus arts. 85 e 89, *in verbis*:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

..... (grifos não constam do original)

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que não estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária para formalização do presente lançamento.

O Auto de Infração original não continha o valor total devido de forma correta, tanto que houve uma total reformulação do crédito tributário. Merece destaque o fato de que a reformulação não alterou apenas valores, mas também alterou o próprio parâmetro da cobrança, suas especificações e, apenas nesta fase, houve juntada de provas da procedência dos valores adotados.

Repita-se, pela importância, que o valor trazido no Auto de Infração não tinha qualquer parâmetro capaz de demonstrar sua procedência e relação com o fato gerador e imposto exigido.

Posteriormente, a Fiscalização considerou o preço médio da cessão do direito de posse de imóveis localizados na mesorregião norte de Minas Gerais. Entretanto, o valor atribuído pelo mercado ao direito de posse não se iguala ao valor atribuído ao direito de superfície por tratarem-se de institutos evidentemente distintos.

O direito de posse é mais amplo do que o direito real de superfície, pois o segundo limita-se a uma finalidade específica, motivadora da cessão do direito. Dai se pode perceber que o valor da cessão do direito de posse não pode ser idêntico ao valor da cessão do direito real de superfície, que se mostra muito mais limitado.

Ademais, nenhum dos imóveis considerados para obtenção do preço médio por hectare se localiza no mesmo município dos imóveis objeto da autuação.

Imóveis situados em municípios distintos, mesmo que dentro da mesma região do estado, podem possuir valores de mercado diferentes.

Assim, tem-se que os elementos considerados pela Fiscalização para obtenção do valor devido, mesmo após a reformulação do crédito tributário, se mostraram desvinculados das características fáticas que levaram à exação ora analisada, não preenchendo o lançamento os requisitos mínimos necessários à validade do ato administrativo de lançamento.

Assim, o que resta certo nos presentes autos é que o Fisco concordou com as alegações da Impugnante de incoerência da base de cálculo adotada e buscou corrigir a base de cálculo utilizada inicialmente. Contudo, não alcançou fazê-lo por meio de parâmetros claros e objetivos, pois fundamentou-se em comparação com casos distintos, em municípios diferentes.

Não bastasse, cumpre observar que a reformulação do crédito tributário, primeiro momento em que foram apresentados os parâmetros da base de cálculo adotada, apenas ocorreu em outubro de 2016.

Lembre-se que o fato gerador ocorreu no exercício de 2010.

Ao trazer as regras sobre a constituição do crédito tributário, o Código Tributário Nacional determina, em seu art. 173, que:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, à luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente.

Como no caso, a fixação da base de cálculo é um dos requisitos do lançamento, que só pode ser considerado completo quando tal requisito está atendido, não é possível aceitar que este requisito seja cumprido fora do prazo para formalizar o lançamento.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período de 2010, ver-se-iam atingidos pela decadência a partir de 1º de janeiro de 2015. Assim, mesmo que o Fisco houvesse conseguido lastrear a base de cálculo por ele adotada, em outubro de 2016 não seria mais possível fazê-lo.

Importa observar que este raciocínio só é possível para o caso concreto, no qual, não havia demonstração alguma da base de cálculo adotada. O caso em tela, é completamente distinto daqueles em que se tem uma base inicial e ocorre posteriormente apenas adequação de valores. Aqui não se tinha base alguma a sustentar o valor inicialmente adotado, ela só veio com a reformulação.

Neste diapasão, não restam dúvidas de que o procedimento retirou da Autuada qualquer condição de conhecer exatamente os parâmetros adotados e, portanto, cerceou seu direito de defesa.

Desta forma, não estando presentes todos os requisitos e pressupostos necessários à formalização do crédito tributário, é nulo o lançamento em tela.

Do Mérito

Na mesma linha da preliminar exposta, não é possível convalidar um lançamento que não apresenta parâmetros corretos para quantificação da base de cálculo do tributo devido.

Estabelecia o art. 4º da Lei n.º 14.941/03 vigente à época do fato gerador, com relação à base de cálculo:

Efeitos de 29/12/2007 a 31/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei n.º 17.272, de 28/12/2007:

“Art. 4º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude de sucessão legítima ou testamentária ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Ufemg.”

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento.

(grifos apostos)

Na forma da Lei n.º 14.941/03 a base de cálculo para a incidência do ITCD devido na transmissão gratuita do direito de posse no caso concreto seria o valor da cessão de direito real de superfície, pois era este o direito transmitido.

Dessa forma, seria inconcebível acatar o parâmetro trazido na reformulação e utilizar como base de cálculo a transmissão gratuita do direito de posse, instituto totalmente diverso do objeto do contrato que fundamentou a doação.

Portanto, as Escrituras de Cessão de Direitos de Posse sobre imóveis rurais localizados em municípios distintos do objeto do contrato de doação, em períodos diferentes aos de ocorrência dos fatos motivadores do presente Auto de Infração, não se configuram em parâmetro sólido e consistente para fixação da base de cálculo.

Todas as escrituras apresentadas como parâmetro pelo Fisco tratam de cessão onerosa de direitos de posse sobre imóvel rural para fins de extração de minério,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o que não se assemelha ao caso em apreço. De todas elas constam a quantidade de hectares, cuja posse está sendo transmitida e o valor pago pela transmissão.

Note-se, assim, que as cessões de direitos utilizadas como parâmetros pelo Fisco ocorreram de forma onerosa, evidenciam-se, mais uma vez a diferença com o caso em tela.

Some-se, ainda, que a base de cálculo arbitrada pelo Fisco não preenche os elementos caracterizadores da cessão de direito real de superfície dos imóveis objeto do lançamento, pois não foram considerados os elementos próprios dos terrenos e nem foram analisados os limites da cessão de direito real de superfície.

Nesta linha, o cálculo do ITCD está em dissonância com a legislação tributária e não reflete efetivamente o imposto devido sobre a transmissão gratuita do direito.

Diante do exposto, em preliminar acolho a nulidade do lançamento e, uma vez vencida quanto a preliminar, analisando o mérito, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2017.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.330/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000031373-74	
Impugnação:	40.010139816-41	
Impugnante:	Mineração Minas Bahia S/A	
	IE: 001093096.00-50	
Coobrigado:	José Ivan de Lacerda	
	CPF: 144.003.406-00	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Conforme se extrai do presente PTA, a autuação versa sobre o não recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, incidente na concessão de direito real de superfície a título gratuito para fins minerários, no exercício de 2010, conforme constatado na Escritura Pública de Concessão de Direito Real de Superfície a Título Gratuito e Outras Avenças, lavrada no Ofício de Notas de Conceição do Pará, da Comarca de Pitangui.

Conforme define NELSON NERY JUNIOR E ROSA MARIA DE ANDRADE NERY: “Direito de superfície. É o direito real autônomo, distinto do de propriedade, de construir ou plantar em terreno alheio por prazo determinado. (...). A superfície confere *propriedade* ao superficiário (*propriedade superficiária*), de natureza resolúvel, pois se resolve decorrido o tempo determinado no contrato(...)” (Código Civil Comentado. 7^a Edição – 2009. Pg. 1040)

Notadamente, a natureza jurídica do instituto está consubstanciada em dois direitos reais: (i) propriedade plena e, (ii) propriedade superficiária (concessão de uso da propriedade).

Ao passo que o art. 35 do Código Tributário Nacional, traz a transferência de propriedade como Fato Gerador do ITCD, senão vejamos:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como **fato gerador**:

I - a transmissão, **a qualquer título, da propriedade** ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; (Grifou-se).

Assim, não resta dúvida quanto a incidência do ITCD.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da base de cálculo aplicada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A base de cálculo do ITCD definida pelo art. 4º da Lei nº 14.941/03, com a redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei nº 17.272, de 28/12/07, e efeitos de 29/12/07 a 31/12/13, nos seguintes termos:

Art. 4º. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude de sucessão legítima ou testamentária ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Ufemg.

A Fiscalização utiliza como parâmetro para base de cálculo, escrituras de Cessão de Direitos de Posse, de terrenos adquiridos por mineradoras para exploração minerária, que diverge da atividade de pesquisa minerária, realizada pela Autuada.

A situação em apreço afasta a transmissão de propriedade de bens e direitos pela sucessão ou doação, entretanto, traz a transmissão da propriedade (precária) pelo direito real de Superfície. Instituto omissos na legislação mineira.

Nesse enfoque, o § 2º do citado art. 4º atribui ao usufruto base de cálculo proporcional ao direito. Veja-se:

Art. 4º.

(...)

§ 2º A base de cálculo do imposto é nos seguintes casos:

(...)

III - 1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso;

(...) (Destacou-se)

Assim, pertinente defender a aplicação do art. 108 do CTN, dentro de uma valoração jurídica entre os direitos reais: (i) usufruto e (ii) a superfície, para valoração expressa na regulação legal.

Na omissão da legislação mineira quanto a base de cálculo para a transmissão de propriedade pelo Direito de superfície, resta preencher a lacuna com a transposição da regra prevista no inciso III do § 2º do art. 4º da Lei nº 14.941/03, por apresentar semelhanças ao direito real de usufruto.

Assim, julgo parcialmente procedente para acatar como valor de base de cálculo o informado no Laudo de fls. 162/260, reduzida a um terço do seu valor, nos moldes do art. 12 da Lei nº 14.941/03.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2017.

Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira