

Acórdão: 23.146/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000043188-52
Impugnação: 40.010144581-79, 40.010144580-98 (Coob.)
Impugnante: Eveline Cristine Rodrigues de Freitas
CPF: 072.169.616-33
Alvicio Bibiano de Oliveira Junior (Coob.)
CPF: 050.182.786-25
Proc. S. Passivo: Janaína Diniz Ferreira de Andrade
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL – DAÇÃO EM PAGAMENTO. Restou evidenciada nos autos a existência da transferência de imóvel em cartório de notas, mediante escritura de dação em pagamento, de modo a evitar a tributação pelo Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCD) exigido nas doações. Correta a desconsideração do negócio jurídico levada a efeito pela Fiscalização.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - ITCD - FALTA DE ENTREGA. Acusação da falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos em desacordo com a norma prevista no art. 17 da Lei nº 14.941/03. Exigência da penalidade do art. 25 da Lei nº 14.941/03. Entretanto, deve ser cancelada a exigência por inaplicável ao caso.

ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - - BEM IMÓVEL. Constatada a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), incidente na doação de bem imóvel, nos termos do art. 1º, inciso III da Lei nº 14.941/03. Os argumentos e documentos carreados pela Defesa são insuficientes para elidir a acusação fiscal. Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da aludida lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre a doação de bem imóvel efetuada pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), ambos inseridos no polo passivo da obrigação tributária, de acordo com as informações constantes da escritura pública lavrada no Cartório do 2º Tabelionato de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Notas de Rio Piracicaba de fls. 19/22 e na Declaração de Bens e Direitos (DBD), protocolizada na SEF/MG em 16/10/12.

Cobrada, ainda, a falta da entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação recebida.

Exige-se ITCD, Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 25 da Lei nº 14.941/03.

Inconformados, os Autuados apresentam, tempestivamente, em conjunto, por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 136/145, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 181/185.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência às fls. 204, que resulta na juntada de documentos pela Fiscalização às fls. 206/207 e manifestação às fls. 208.

Novamente determina a 3ª Câmara de Julgamento a realização de diligência às fls. 212 para a abertura de vistas aos Impugnantes, dos documentos juntados às fls. 206/207.

Aberta vista, os Impugnante não se manifestam.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Desconsideração do Negócio Jurídico

Notório, tanto na própria imputação fiscal quanto nos textos do Auto de Infração e do Relatório Fiscal que o acompanha, que o ponto fulcral do presente trabalho está diretamente ligado à desconsideração do negócio jurídico realizado entre o Coobrigado (doador) e a Autuada (donatária). Neste diapasão, sustenta a Fiscalização a doação de bem imóvel, apurada em decorrência da desconsideração da dação em pagamento constante na certidão de fls. 19/22.

De acordo com o demonstrado pela Fiscalização, a suposta transferência da propriedade do bem imóvel na forma de dação em pagamento teve como finalidade reduzir a carga tributária para os envolvidos, uma vez que a tributação pelo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) estava pautada à época dos fatos numa alíquota de 2% (dois por cento), a incidir sobre o valor venal do imóvel e, por outro lado, o ITCD, numa alíquota de 5% (cinco por cento) a calhar sobre a mesma base de cálculo.

A possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico encontra-se prevista no art. 205 da Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, os quais guardam os seguintes mandamentos:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

RPTA

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Compulsando os autos, constata-se que várias intimações foram realizadas pelo Fisco, no sentido de averiguar os fatos apurados a partir da análise dos documentos de embasamento do AI, como as intimações ao doador e à donatária, para que os esclarecimentos a respeito da alienação do imóvel fossem prestados. Dessa forma, pelos elementos constantes dos autos, conclui-se que foram cumpridas as regras regulamentares, cabendo agora analisar os fatos que nortearam a desconsideração do negócio realizado entre a Autuada e o Coobrigado.

O Relatório Fiscal (fls. 06/13) narra os fatos e levanta as provas indiciárias, no sentido de comprovar que o Autuado utilizou-se de um negócio jurídico que não ocorreu para tentar se livrar de suas obrigações tributárias. Para evidenciar o fato, é importante trazer à baila resumo dos eventos, baseado tanto no relatório fiscal quanto nas respostas da Autuada e do Coobrigado às intimações enviadas, que envolvem a autuação fiscal ora discutida:

- 1) a Autuada e o Coobrigado casaram-se em 15/09/06, no regime de separação de bens, separando-se judicialmente em 11/08/09 e divorciando-se em 04/06/13, conforme consta na cópia da certidão de casamento às fls. 151;
- 2) em 16/10/12, o Coobrigado inseriu no sistema da SEF/MG protocolo de uma doação plena de um imóvel para a Autuada (lote de 553,80 m²);
- 3) dia 04/12/12, foi protocolizada uma carta pelo Coobrigado, desistindo da doação (doc. fls. 155), sob alegação de foro íntimo e de ato ainda não formalizado em escritura pública;
- 4) em 06/12/12, a Administração Fazendária de João Monlevade avaliou o imóvel e emitiu a guia de pagamento, com vencimento para o dia 31/12/12;
- 5) em 14/02/13 foi lavrada escritura pública de dação em pagamento (doc. fls. 19/22) no Cartório do 2º Tabelionato de Notas de Rio Piracicaba, do Coobrigado para a Autuada, visando quitar uma suposta dívida existente entre eles, por meio da transferência do imóvel sob enfoque;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6) dia 05/12/16, a Autuada foi intimada pelo Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) para que apresentasse as declarações do imposto de renda relativas aos exercícios de 2007 a 2013, anos base de 2008 a 2012, recebido dia 21/12/16. O Coobrigado foi intimado para prestar os mesmos esclarecimentos por meio de outro AIAF, recebendo-o dia 19/12/16;

7) dia 22/12/16 a Autuada enviou as declarações de imposto de renda relativas aos exercícios dos anos de 2013 a 2015;

8) dia 03/01/17 foi enviado ao Coobrigado o Termo de Intimação nº 001/2017, no qual foram solicitados esclarecimentos, os quais foram prestados dia 26/01/17 (doc. fls. 63/65), conforme abaixo transcrito:

a) Quais foram as causas, motivos e circunstâncias que justificaram os negócios jurídicos, isto é, o empréstimo que gerou a dívida e a dação em pagamento?

R.: Realização de diversos empréstimos pessoais que ocorreram antes e durante a vida conjugal. Os empréstimos foram feitos nos anos de 2004 e 2009.

b) Qual a relação de parentesco entre a credora e o devedor?

R.: Ex-cônjuges.

c) Qual foi o valor real da respectiva negociação?

R.: R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais).

d) Como foram efetuados os pagamentos a credora?

R.: O pagamento a credora na forma de dação em pagamento, por meio do imóvel registrado sob a matrícula 5833 – livro 2 – AA, no Município de Rio Piracicaba/MG.

e) Qual a renda da credora a época do empréstimo?

R.: Não sei

f) O bem descrito na escritura foi gravado com usufruto vitalício para a credora?

R.: O bem descrito na escritura não consta gravado com usufruto vitalício para a credora.

g) Quais outros esclarecimentos e/ou documentos que comprovem a natureza de compra e venda do negócio jurídico em questão pode apresentar, especialmente relacionado à capacidade financeira da credora? Como exemplo cito as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física da credora e do devedor a época do empréstimo, bem como comprovantes dos pagamentos e respectivas origens financeiras destes recursos pelo devedor.

R.: Os que porventura existiram à época estão perdidos, restando tão somente a nota promissória derradeira para a confecção da escritura. Até porque, por se tratar, à época, de relação entre cônjuges, na qual vige a confiança recíproca, não se havia o costume de confeccionar contratos, comprovantes, etc. Além disso, somente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

passei a declarar renda à União no ano de 2008, e as cópias das declarações já foram entregues.

9) dia 12/01/17 o Coobrigado, foi novamente intimado a apresentar as declarações do imposto de renda, respondendo a intimação ao dia 21/01/17, cumprindo integralmente o solicitado, bem como prestando esclarecimentos acerca da doação (doc. fls. 59).

Importante ressaltar, que na desistência da doação do imóvel e na solicitação de seu cancelamento, não foi alegado como motivo, a suposta quitação de dívida que o Coobrigado utiliza como justificativa para a transferência do imóvel por doação em pagamento.

A dação em pagamento realizada foi atestada na resposta dada pelo Rio Piracicaba Cartório do 2º Ofício e Tabelionato, através do Termo de Intimação nº 40/2016, o que resulta na entrega da cópia da escritura pública que comprova o alegado. Entretanto, não foram entregues pela Autuada as DIRPF dos exercícios de 2008 a 2012, que poderiam comprovar a capacidade financeira para o alegado empréstimo ao marido.

Observa-se ainda, que a nota promissória que comprova o negócio jurídico firmado, não tem lastro, e não há comprovação da fonte da renda utilizada para auxiliar financeiramente o alienante do imóvel, na constância do casamento, o que justificaria a dívida e seu pagamento na forma e valor mencionados. Não bastasse isso, o Coobrigado afirma desconhecer os rendimentos mensais da credora, em resposta ao questionário do Termo de Intimação nº 001/2017.

Assim, em preliminar, deve ser admitida a desconsideração do negócio jurídico realizado entre o Coobrigado (doador) e a Autuada (donatária), imputando-lhes a cobrança do ITCD sobre a doação do imóvel.

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 sobre a doação de bem imóvel efetuada pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), ambos inseridos no polo passivo da obrigação tributária, de acordo com as informações constantes da escritura pública lavrada no Cartório do 2º Tabelionato de Notas de Rio Piracicaba de fls. 19/22 e na Declaração de Bens e Direitos (DBD), protocolizada na SEF/MG em 16/10/12.

Exige-se ITCD, Multa de Revalidação (50%) e Multa Isolada (20%) previstas nos arts. 22, inciso II e 25 da Lei nº 14.941/03.

As exigências fiscais tiveram como base a análise dos documentos que integram o Relatório Fiscal apensado ao AI, por meio do qual a Fiscalização tomou conhecimento do fato gerador e dos demais elementos necessários ao lançamento.

Como alhures aclarado, a ciência da doação teve início por ato de liberalidade do próprio doador ao registrar no sistema da SEF/MG a DBD relativa à transferência do imóvel, fato mantido na DIRPF que foi entregue originalmente à Receita Federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes afirmam que o crédito tributário lançado na forma do ITCD deveria ser desconsiderado em face da ausência de fato gerador deste tributo e do recolhimento do ITBI no ato da lavratura da escritura de doação em pagamento. Entretanto, tal argumento não os socorre, em face da desconsideração do suposto negócio jurídico, já explanado na preliminar.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, registra-se que o ITCD incide, entre outras hipóteses, na doação de quaisquer bens ou direitos a qualquer título, ainda que em adiantamento de legítima, conforme dispõe o art. 1º, inciso III da Lei nº 14.941/03. Veja-se:

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;

(...).

A mesma lei estabeleceu que o contribuinte do ITCD é, na transmissão por doação, o donatário, nos termos do disposto no seu art. 12, inciso II, a saber:

Art. 12. O contribuinte do imposto é:

(...)

II- o donatário, na aquisição por doação;

(...).

O doador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, nos termos do art. 21, inciso III da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

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

(...)

III- o doador;

(...)

Não restam, portanto, dúvidas a respeito da existência do fato gerador para a cobrança do ITCD.

Aduzem os Impugnantes, que a base de cálculo adotada pela Fazenda Pública Estadual estaria fora da realidade mercadológica do município de localização do imóvel e apelam para a utilização do valor da avaliação elaborada pela Prefeitura Municipal de Rio Piracicaba.

Para dirimir esse conflito, a 3ª Câmara de Julgamento baixou o processo em diligência para que a Fiscalização demonstrasse os parâmetros utilizados na avaliação do imóvel.

Em resposta, a Fiscalização esclareceu que a avaliação do imóvel foi efetuada por meio de vistoria técnica de servidor da SEF/MG, juntou planilha de vistoria e cálculos, e ainda, frisou não tratar-se de um lote como declarado na DBD e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na escritura do ato negocial desconsiderado, mas de um edifício de 4 (quatro) andares ainda em construção, motivo da diferença na valoração apresentada pelo poder público estadual sobre o defendido na Impugnação.

O art. 4º da Lei nº 14.941/03 estabelece que a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem, como segue:

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.”

Assim, não encontra respaldo a solicitação para a adequação da base de cálculo utilizada no lançamento, dos documentos acostados aos autos se afere não se tratar de um simples lote e sim de um imóvel edificado sobre o terreno originalmente apresentado. Pela discrepância de valores, percebe-se que o método de avaliação com a visita técnica é o responsável pelas diferenças, demonstração da meia verdade que os Impugnantes querem fazer valer como correta.

Subsidiariamente, deve-se ter em conta, que mesmo se a suposta dação em pagamento fosse validada como negócio jurídico perfeito, pela diferença existente entre o valor da dívida, menor que o valor do imóvel dado em pagamento, haveria uma quantia equivalente a duas vezes o montante devido, a ser tributado pelo imposto estadual. Ou seja, como o imóvel dado em pagamento da dívida tem valor superior a esta, a fração que a extrapola é considerada doação, fato que se confirma independentemente do órgão avaliador.

Ainda não deve prevalecer a argumentação a respeito da não incidência das multas com fulcro na falta de recolhimento do ITCD, sob a alegação de não ter havido ausência de tributação por parte dos Impugnantes, uma vez que de fato houve o efetivo recolhimento do ITBI.

Como já esclarecido, a tributação municipal surgiu da utilização de negócio diverso daquele realmente praticado e não pode ser justificativa para afastar a cobrança do tributo estadual e muito menos das penalidades a ele legalmente vinculadas.

Assim, a Multa de Revalidação, em razão do não pagamento do ITCD, foi corretamente exigida nos termos do 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a Multa Isolada, exigida pelo descumprimento da obrigação acessória de que trata o art. 17 da Lei nº 14.941/03, encontra-se capitulada no art. 25 do mesmo diploma legal, que assim prescreve:

Art. 25. O contribuinte que sonegar bens ou direitos, omitir ou falsear informações na declaração ou deixar de entregá-la ficará sujeito a multa de 20% (vinte por cento) sobre o montante do imposto devido.

Entretanto, há de se avaliar que o lançamento teve origem na descon sideração do negócio jurídico nos termos do art. 205 da Lei nº 6.763/75 e de conformidade com o estatuído no § 8º do art. 205-A da citada lei, inadmissível a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória nesses casos. Veja-se:

Art. 205-A. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

Efeitos a partir de 1º/08/2013 - Acrescido pelo art. 6º e vigência estabelecida pelo art. 30, ambos da Lei nº 20.824, de 31/07/2013.

§ 8º O crédito tributário formalizado exclusivamente em razão do disposto neste artigo não enseja a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

O mesmo procedimento é orientado no inciso II do § 4º do art. 83 do RPTA, como segue:

Efeitos a partir de 11/10/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.329, de 10/10/2013.

Art. 83. (...)

§4º Para efeitos de descon sideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

(...)

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela descon sideração.

É cediço que os dispositivos enumerados entraram em vigor em data posterior à entrega da DBD, 16/10/12 e da transmissão do imóvel no cartório, 14/02/13. Contudo, restringem a aplicação da penalidade isolada nos casos de lançamento com base na descon sideração do ato ou negócio jurídico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, deve ser considerado para o lançamento em questão, as disposições da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, por ser mais benéfica aos Autuados, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Não bastasse a vedação legal, há de se ponderar que o início da investigação fiscal surgiu com a entrega da DBD espontaneamente pelo Coobrigado e pelo que consta nos autos, ela foi validada no sistema da SEF/MG, gerando os procedimentos de avaliação administrativa e emissão do DAE para o pagamento do ITCD. Por ato de justiça, no mínimo deve ter interpretação mais favorável aos acusados, com base no art. 112, inciso II do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em acatar a descon sideração do negócio jurídico. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da multa isolada, por inaplicável à espécie. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências sobre o valor da dação em pagamento e rejeitar a avaliação fiscal. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2018.

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

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.146/18/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000043188-52	
Impugnação:	40.010144581-79, 40.010144580-98 (Coob.)	
Impugnante:	Eveline Cristine Rodrigues de Freitas CPF: 072.169.616-33 Alvicio Bibiano de Oliveira Junior (Coob.) CPF: 050.182.786-25	
Proc. S. Passivo:	Janaína Diniz Ferreira de Andrade	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

No dia 09/05/17, constatou-se a doação de um imóvel, localizado em Rio Piracicaba – MG, entre o Coobrigado para a Autuada, sua ex-esposa, visto que o Fisco procedeu à desconsideração do negócio jurídico de dação em pagamento, que foi registrada em cartório, no dia 14/02/13, em que, inclusive, foi recolhido o ITBI para o Município.

A desconsideração do negócio jurídico ocorreu devido a uma série de fatos:

1) *No dia 16/10/2012, o Coobrigado teria protocolizado na AF/João Monlevade, uma declaração de doação plena para a Autuada, o que deixaria clara seu “animus donandi” no entender do Fisco;*

2) *O bem, objeto da doação, foi avaliado pela Fazenda Pública Estadual em R\$582.000,00, sendo apurado o ITCD a recolher no importe de R\$29.100,00;*

3) *No dia 03/12/2013, o contribuinte teria desistido da doação do imóvel por motivos de foro íntimo. Mas, em 14/02/2013 transfere o mesmo imóvel para a Autuada, mediante realização de dação em pagamento;*

4) *Argumenta que o negócio jurídico de mútuo entre os ex-nubentes teria ocorrido, durante a constância do casamento dos sujeitos passivos, sendo que a Autuada seria credora da quantia de R\$110.000,00, todavia, teriam obtido imensa vantagem com o novo negócio, pois o imóvel foi avaliado pela Prefeitura de Rio Piracicaba, no valor de R\$132.912,00, o que gerou um ITBI no valor de R\$2.659,44;*

5) Destaca que os sujeitos passivos estavam casados, sob o regime de separação total de bens, e que o mesmo teria sido celebrado no dia 15/09/06, conforme a certidão de casamento de fl.61;

6) Devido ao regime de bens, o coobrigado sustentou que era comum o empréstimo de valores por parte da autuada, porém, o mesmo não teria comprovado a origem dos recursos financeiros da ex-esposa;

7) A consubstanciação do empréstimo financeiro entre os sujeitos passivos ocorreu por meio da emissão de uma nota promissória, no ano de 2013, ou seja, após a formalização e desistência da doação na AF/João Monlevade;

8) A autuada argumenta que passou a declarar renda para a União Federal, apenas a partir do exercício de 2012/2013, o que significa que não tinha declaração de renda na época em que realizava empréstimos para o ex-esposo;

9) Assevera que o coobrigado não tinha noção dos rendimentos da sua ex-esposa, conforme seu depoimento prestado de fl.59/60.

Primeiramente, o bem objeto de autuação fiscal descrito no relatório fiscal de fl.06 é “uma **área de terras** com 553,80 metros quadrados, com limites e confrontações seguintes: (...), situada nesta cidade de Rio Piracicaba, conforme informações do Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Rio Piracicaba.

Já na escritura pública de doação em pagamento do imóvel, objeto da autuação, de fls.20/22, a qual seria objeto de ato de descon sideração de negócio jurídico pelo Fisco, tem a seguinte descrição: “**uma área de terras** com 553,80 metros quadrados, com limites e confrontações seguintes: pela frente com a Rua Antônio Saturnino com 14,80 metros, fundos com o rio Piracicaba com 12,00 metros, lateral direita com o espólio de José de Arruda com 38 metros, situada nesta cidade de Rio Piracicaba,”.

Portanto, como se pode depreender da descrição dos fatos narrados no Auto de Infração, não existe menção à área edificada do lote doado, sendo que dos elementos dos autos se desconhece a que título de negócio jurídico foi realizado a construção de edifício no lote, objeto da autuação. Não pode o Fisco descrever uma transferência de “área de terras”, ou seja, de um loteamento urbano e após, proceder à quantificação da base de cálculo do ITCD, tomando como referência suposta edificação do lote, objeto da autuação, em inovação da autuação fiscal, o que contraria o inciso IV do art.89 do RPTA e art.17 e seguintes do RITCD/MG.

Como se não bastasse, o procedimento regular de descon sideração de negócio jurídico envolve apenas a transferência de “área de terras”, sem qualquer descrição da edificação no lote urbano, o que, data venia, ainda levantaria sérias questões sobre a extensão da descon sideração do negócio jurídico, no que pertine à edificação também, uma vez que o desiderato da medida da fiscalização é descon stituir negócio jurídico, aparentemente, válido e registrado em cartório, em que ainda se recolheu o ITBI municipal, que condiz ao negócio jurídico formal ali descrito.

O procedimento de desconsideração de negócio jurídico é medida fiscal séria e depende de um conjunto de provas aptas a corroborar, que teria havido um abuso de formas jurídicas ou ainda que desvela a falta de propósito negocial entre os contraentes.

Nada obstante, o que se extrai dos autos são meras presunções *hominis* e conjecturas por parte da Fiscalização Estadual, no sentido de se intentar transmitir uma idéia de que os sujeitos passivos, quando se depararam com um valor vultoso de ITCD a recolher, junto à repartição fazendária de João Monlevade – MG, almejavam realizar um planejamento tributário evasivo, no sentido de reduzir o montante de imposto a se recolher para os cofres públicos.

Alheando-se essa análise da probabilidade ou da razoabilidade da presunção *hominis* tomada pela Fiscalização, uma simples conjectura de planejamento tributário evasivo pelos sujeitos passivos, sem lastro probatório por parte da Fiscalização, *data venia*, aos entendimentos em contrário, não é possível.

Em primeiro lugar, não se pode transferir o ônus probatório aos sujeitos passivos de comprovarem a coincidência entre a vontade real e a vontade declarada no instrumento de dação em pagamento, que consubstancia o negócio jurídico formal, por eles celebrado, até mesmo porque o ponto de partida da prova de intenção das partes contraentes se consubstancia no próprio instrumento contratual registrado em cartório. E se houve instauração de procedimento fiscal de desconsideração de negócio jurídico, quando se pretende demonstrar que a intenção inicial não era a transmissão onerosa do bem, objeto da dação em pagamento, o ônus da prova cabe a quem alega a invalidade do negócio celebrado, nos moldes do art.373 c/c o art.15, ambos do CPC.

Por último, a prerrogativa da Fiscalização Fazendária Estadual, estampada no art.197, VII, do CTN, de que as entidades que a lei designe deverão prestar informações de seu interesse jurídico, com relação à bens, negócios ou atividades de terceiros, segundo o princípio da aptidão para a prova, o Fisco mineiro poderia ter diligenciado no sentido de se obter certidão do processo judicial de separação e divórcio dos Sujeitos Passivos, que remonta ao ano de 2009, com a finalidade de se comprovar a existência ou não do empréstimo amigável entre os ex-cônjuges, no valor de R\$110.000,00 (cento e dez mil reais), o que tornaria indubitável o propósito negocial dos sujeitos passivos.

A realização de empréstimo amigável entre os ex-cônjuges é possível, pois haviam se casado, sob o regime da separação total de bens, consoante se confere das fls.61 dos autos.

Além disso, a controvérsia sobre o ano de emissão da nota promissória, que concretiza a dívida dos *ex-consortes*, também poderia ter sido solucionada, mediante a solicitação de certidão das informações pertinentes dos autos do Processo de separação Judicial n.055709012606-0, que tramitou, junto à secretaria da vara cível da Comarca de Rio Piracicaba – MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em adição, a expressão das “entidades que a lei designe” do inciso VII do art.197 do CTN deve-se reportar ao § 2º do art.189 do CPC, que contém a seguinte redação textual, *in litteris*:

Art.189 do CPC. Os atos processuais são públicos, todavia tramitam em segredo de justiça os processos:

(...) **II - que versem sobre casamento, separação de corpos, divórcio, separação, união estável, filiação, alimentos e guarda de crianças e adolescentes;**

(...) **§2º. O terceiro que demonstrar interesse jurídico pode requerer ao juiz certidão do dispositivo da sentença, bem como de inventário e de partilha resultantes de divórcio ou separação.**
(grifou-se)

Portanto, se a lei comete a terceiro interessado a possibilidade de se obter certidão de inventário e partilha de bens, resultantes de processo judicial sigiloso de divórcio ou separação, quanto mais, a Fiscalização Fazendária, segundo suas prerrogativas fiscais, e no interesse público de se averiguar a ocorrência de fato gerador de sua competência fiscal, apta a engendrar a arrecadação de receitas públicas derivadas para o erário.

Destarte, não existem escusas justificáveis, que poderiam, em hipótese, subsidiar a impossibilidade de produção probatória por parte da Fiscalização Estadual e, ainda menos, que meras conjecturas, no âmbito da probabilidade, possam infirmar negócio jurídico oneroso válido, que foi celebrado pelos sujeitos passivos e registrado em cartório. A prova da falta de propósito negocial, apta a se legitimar a desconsideração de negócio jurídico pela Fiscalização, não se encontra nos autos, apesar de ser condição necessária ao seu implemento, conforme se determina o §1º do art.83 do RPTA mineiro.

Noutro giro, sob um crivo percuciente, ainda existem elementos nos autos que corroboram a validade do negócio jurídico de dação em pagamento avençado entre os sujeitos passivos, senão vejamos:

Existe confissão do Fisco, no item 4.2 da fl.12, do relatório fiscal de que “*o bem imóvel referente à doação pretendida foi avaliado pela Fazenda Pública Estadual, em 05/12/2012, pelo valor total de R\$582.000,00 (quinhentos e oitenta e dois mil reais), sendo apurado o ITCMD a recolher no montante de R\$29.100,00.*”

Desta feita, a avaliação do bem imóvel foi feita, antes da realização do negócio jurídico de transferência do bem imóvel a título oneroso (dação em pagamento), **datado de 14/02/2013**, conforme se pode perceber do documento de fls.20/22, quando ainda inexistia qualquer tipo de fato gerador.

Se a autuação fiscal se baseia em ato de desconsideração de negócio jurídico, não pode haver a avaliação do valor do imóvel, objeto de suposta doação, antes mesmo deste aludido negócio se concretizar, seja a que título for, isto é, oneroso ou gratuito. Nada obstante, é isso o que se depreende dos autos, porquanto, em cumprimento à diligência de fl.204 solicitada por esta Câmara Julgadora, a “planilha de vistoria de imóveis” de fls.206/207 apresentada pelo Fisco, indica que foi realizada na data de 30/11/12, ou seja, antes do negócio jurídico de transferência do bem imóvel registrado no dia 14/02/13.

Este tipo de violação formal ao procedimento de avaliação do imóvel traduz um indício de que o procedimento fiscal foi construído de trás para frente, o que lhe retira a legitimidade, além de prejudicar o princípio do contraditório e da ampla defesa dos contribuintes do imposto estadual, os quais não poderiam à época apresentar avaliação contraditória do imóvel, até mesmo porque o Coobrigado ainda não havia realizado nenhum tipo de negócio jurídico com a autuada, e, logo, ainda que houvesse a intimação formal para se manifestar sobre a concordância com o arbitramento do valor do imóvel, essa intimação poderia ser menoscabada pelos Sujeitos Passivos, ante a inexistência de negócio celebrado entre eles.

Em seguida, inexistente prova da aludida edificação no terreno transferido para a Autuada, uma vez que a autuação fiscal se refere à transferência de “área de terras”, sem qualquer menção à descrição de edificação, restando apenas um documento unilateral e sem assinatura do emissor, correspondente à “planilha de vistoria de imóveis” de fls.206/207, que não representa documento novo, nos termos legais, mas que foi juntado extemporaneamente nos autos, em prejuízo do princípio do contraditório e da ampla defesa, insculpida no art.5º, LV, da CF/88.

Sob estes fatos e fundamentos, rechaça-se a avaliação do valor do imóvel, objeto da autuação, realizada pelo Fisco e acolhe-se a avaliação do valor do imóvel apresentada no documento 7 da Impugnação, de modo a ajustar o valor, objeto da doação pretendida pelo Fisco, em R\$132.000,00 (Cento e trinta e dois mil reais).

Após o saneamento do feito, impende-se a análise das demais questões de mérito. Quanto à aparência do negócio jurídico de dação em pagamento de fls.20/22, este negócio foi celebrado por agentes capazes, o objeto é possível e determinado e a forma utilizada foi aquela prescrita no art.108 e art.541, ambos do CC/02. Além disso, houve a emissão e o pagamento do tributo incidente sobre a transmissão onerosa de bem imóvel, ou seja, o ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter vivos) Municipal, conforme está comprovado nas fls.169/171.

Como já foi aqui fustigado, na hipótese de defeito ou simulação de negócio jurídico entre as partes, alegação da Fazenda Pública Estadual aqui encarada como desconsideração de negócio jurídico, com a qual não se confunde, caberia ao Fisco o ônus da prova de demonstrar seu vício material, de modo a se respaldar a desconstituição do negócio jurídico de dação em pagamento, ex vi do art.373, I, do CPC c/c o art.15 do CPC. Assim sendo, a desconstituição de negócio jurídico aparentemente válido e eficaz depende de prova robusta, no sentido de se evidenciar o

intuito dos sujeitos passivos de celebrar negócio simulado de doação, sob as vestes de doação em pagamento.

Em sua Manifestação Fiscal de fls.181/185, o Fisco destaca vários fundamentos para o ato de desconsideração do negócio jurídico, os quais serão, doravante, analisados item por item.

Quanto aos argumentos expendidos pelo Fisco, de que o cancelamento da DBD (Declaração de Bens e Direitos), para o lançamento do ITCD, não teria sido justificado pelo Coobrigado doador, o qual se cingiu a alegar motivos de foro íntimo, e de que a declaração de imposto de renda original teria indicado a transferência do imóvel por doação, entendo que existe boa-fé dos contribuintes, os quais por não serem versados em Direito, estão sujeitos a cometerem equívocos, quanto ao tipo legal de negócio a ser realizado e ao tipo de tributo a ser recolhido.

Ademais, se ainda não houve a concretização de fato gerador de imposto de competência tributária estadual, não estavam os contribuintes obrigados legalmente a justificar de forma pormenorizada os motivos de cancelamento da doação informada ao Fisco, inicialmente. À semelhança dos sujeitos passivos, a contadora do Coobrigado podia muito bem desconhecer os meios de adimplemento e extinção das obrigações civis, dentre eles, a doação em pagamento, visto que a doação é espécie mais conhecida do público em geral, logo, *data maxima venia*, aos entendimentos em contrário, entendo perfeitamente possível o equívoco do erro de digitação, quiçá erro de conhecimento, perpetrado e declarado pela contadora, no documento de fl.62.

Quanto ao argumento da celebração posterior de negócio jurídico oneroso, com o mesmo imóvel, informado para a doação e, posteriormente, cancelado pelo próprio Coobrigado, este fato isolado não justifica a simulação de negócio jurídico, até mesmo porque dos elementos dos autos se extrai a boa-fé dos contribuintes e não o contrário, até mesmo porque a conduta ordinária dos contribuintes de má-fé é a de permanecer na clandestinidade, o que não ocorreu *in casu*.

No tocante à falta de apresentação de declaração do imposto de renda por parte da Autuada, no período em que estava casada com o Coobrigado, não significa, necessariamente, que a Autuada não tinha nenhuma renda à época da realização dos empréstimos amigáveis para seu ex-marido. Os motivos da Autuada, que ensejaram sua opção por não declarar ao Fisco Federal sua renda, podem decorrer de diversas causas, as quais não cabem aqui se especular.

Quanto à retificação da DIRPF de 2013 do Coobrigado, que excluiu a exigência tributo estadual, é possível, desde que observe os requisitos do §1º do art.147 do CTN, ou seja, comprovação do erro em que se funde e antes de notificado do lançamento. Nesta esteira, o erro, quanto ao tipo legal de negócio jurídico celebrado, foi cometido pela contadora do Coobrigado e confessado em declaração particular de fl.62, bem como a retificação ocorreu, antes da notificação do AIAF de fl.58, datado de 19/12/16.

Em contraponto à alegação vaga do Fisco, acerca da data de emissão da nota promissória do empréstimo amigável avençado entre os ex-cônjuges, no ano de 2013, os Impugnantes informam, na fl.139, que ela ocorreu no dia 17/01/09, com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intuito de se regularizar o processo de separação judicial dos ex-cônjuges e que teria culminado, ulteriormente, na prolação da sentença, registrada no dia 10/08/09. Destarte, ante ao esclarecimento específico dos Contribuintes, poderia ter o Fisco consultado a referida decisão judicial para se certificar sobre a exatidão da data de emissão da nota promissória, visto que era seu o *onus probandi*, como já foi aqui fundamentado alhures.

Por todos estes fatos e fundamentos, considero válido e legítimo o negócio jurídico formalizado pelos sujeitos passivos do presente Auto de Infração, o qual se refere à dação em pagamento, decorrente de quitação de empréstimos amigáveis, realizados na constância do casamento dos *ex-consortes*.

Nada obstante, se a avaliação escoreita do imóvel é de R\$132.000,00 (cento e trinta e dois mil reais) e a dívida entre os cônjuges era de R\$110.000,00 (cento e dez mil reais), o saldo remanescente de R\$ 22.000,00 (vinte dois mil reais), que deveria ter sido repassado ao Coobrigado, e integrou o patrimônio da Autuada caracteriza evidente liberalidade e, portanto, é fato gerador do ITCD.

Desta feita, o numerário histórico de R\$ 22.000,00 (vinte e dois mil reais) obtido pela Autuada, após a quitação do empréstimo amigável realizado entre os *ex-consortes*, deverá figurar como base de cálculo do ITCD, após a sua conversão em UFEMGs, segundo determina o art.4º da Lei nº 14.941/03, e sobre o qual incidirá a alíquota de 5% (cinco por cento) do ITCD, segundo prevê o art.10 da Lei nº 14.941/03.

No tocante à Multa Isolada do art.25 da Lei nº 14.941/03, a conduta infratora descrita no preceito do tipo de ilícito tributário é a de deixar de entregar a DBD (Declaração de Bens e Direitos) sobre doação realizada em favor da Autuada, logo, ainda que estivesse correta, quanto ao recolhimento do ITBI sobre a transmissão onerosa do bem imóvel para o seu nome (dação em pagamento), não houve a entrega de DBD (Declaração de Bens e Direitos) sobre o saldo remanescente da conversão em pecúnia da quitação de empréstimo, mediante dação em pagamento, que foi apropriado pela Autuada.

Diante do exposto, como medida saneadora do processo administrativo fiscal, ajusto a base de cálculo do imposto para o valor histórico de R\$132.000,00 (cento e trinta e dois mil reais), e, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para que o ITCD incida apenas sobre o saldo remanescente da quitação do empréstimo pelo Coobrigado, relativo à conversão em pecúnia da dação em pagamento. Sobre este valor convertido em UFEMGs, incidirão as multas fiscais capituladas neste Auto de Infração. É esse o meu voto.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro