

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.467/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000047291-35
Impugnação: 40.010145568-39, 40.010145569-10 (Coob.), 40.010145570-96 (Coob.)
Impugnante: Girlani Bordoni Silva
CPF: 582.402.416-20
GNI Participações Ltda. (Coob.)
CNPJ: 13.780757/0001-97
João Bosco da Silva (Coob.)
CPF: 109.489.026-04
Proc. S. Passivo: Érica de Carvalho Esteves Rodrigues/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – ITCD – DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. Exigência de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD decorrente da doação de quotas de capital de empresa em face do não acatamento do negócio jurídico de cessão onerosa. Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial o disposto no art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e no art. 83 do RPTA.

Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD.

Segundo relatório fiscal foi constatado que a Autuada deixou de recolher o imposto no valor original de R\$ 27.451,79 (vinte e sete mil quatrocentos e cinquenta e uma reais e setenta e nove centavos), referente a 42.400 (quarenta e duas mil e quatrocentas) cotas recebidas da empresa JBA Participações Ltda, CNPJ nº 14.135.956/0001-05, doadas por João Bosco da Silva, conforme 1ª Alteração Contratual de 13/04/12. O doador foi colocado no polo passivo da obrigação tributária como Cobrigado, bem como a empresa donatária (GNI Participações Ltda).

Exige-se ITCD, acrescido de Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II e ainda a Multa Isolada do art. 25, ambos da Lei nº 14.941/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformados, Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta de fls. 33/53.

Preliminarmente, arguem os impugnantes a ilegitimidade passiva da Sra. Girlani Bordoni Silva, sob o fundamento desta não ter qualquer relação com o negócio jurídico realizado. O contrato analisado foi firmado pela pessoa jurídica da qual é sócia, entretanto inexistente nos autos qualquer atribuição de responsabilidade nos termos do art. 124, inciso II e art. 135, ambos do Código Tributário Nacional (CTN) ou mesmo caracterização da desconsideração da personalidade jurídica.

Arguiu-se também nulidade do lançamento por ausência de demonstração dos critérios para fixação da base de cálculo, pois a Fiscalização de forma unilateral atribuiu aos imóveis o valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) por hectare, sem qualquer justificativa. Referido valor é muito superior ao valor de registro dos bens e até mesmo o valor venal atribuído para fins de apuração do Imposto Territorial Rural – ITR, elevando significativamente o patrimônio da JBA Participações Ltda.

No mérito, os Impugnantes suscitam prejudicial de decadência do lançamento como base no art. 150, § 4º do CTN e defendem a inexistência de fato gerador do ITCD.

É explicado que a Sra. Girlani Bordoni Silva é sócia da empresa Gni Participações Ltda., sendo que esta pessoa jurídica celebrou com o Sr. João Bosco, contrato particular para compra de parte da sua participação societária na empresa JBA Participações Ltda. Destaca que, conforme documento apresentado com a impugnação, as partes estipularam no citado instrumento que o preço de venda das cotas seria de R\$ 42.400,00 (quarenta e dois mil e quatrocentos reais), valor este que pode ser pago até 30/09/21. Foram apresentadas ainda as cópias das alterações contratuais das empresas registradas na Junta Comercial do Estado.

Subsidiariamente, sendo mantida a exigência fiscal, aduz as Impugnantes que a base de cálculo adotada pela Fiscalização está equivocada, os valores atribuídos aos imóveis superam o valor venal dos mesmos, razão pela qual se deve utilizar como base os valores declarados nas respectivas DITRs - Declaração de Imposto Territorial Rural.

A Fiscalização se manifesta pela procedência do lançamento. Explica que:

- em 13 de abril de 2012, por meio do Contrato Particular de Compra e Venda de Quotas e outras Avenças, João Bosco da Silva, detentor de 211.999 Cotas (99,9995% - noventa e nove vírgula nove mil novecentos e noventa e cinco por cento) da empresa JBA Participações Ltda, vende para GI Participações Ltda 42.400 cotas pelo valor de R\$ 42.400,00 (quarenta e dois mil e quatrocentos reais);

- a GNI Participações Ltda, é uma holding familiar, cujo sócia majoritária Girlani Bordoni Silva, filha do vendedor, detém 99,9991% (noventa e nove vírgula nove mil novecentos e noventa e um por cento) do capital social;

- a forma de pagamento do valor acertado (R\$ 42.400,00) poderá ocorrer até 30/09/21 (quase dez anos). Trata-se de um bom negócio de Pai para filha (fls. 79 a 82);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- idênticos Contratos de Compra e Venda de cotas da JBA Participações Ltda, o Sr. João Bosco da Silva firmou com os outros 04 (quatro) filhos.

E ainda esclarece quanto a base de cálculo apurada:

- no balanço, de 31/12/12, identificamos que no imobilizado constavam diversos imóveis rurais, que anteriormente pertenciam à Pessoa Física João Bosco da Silva, passando a pertencer JBA Participações Ltda na constituição da empresa com integralização pelo sócio João Bosco da Silva;

- tais imóveis lançados no imobiliário por valor histórico de aquisição, foram reavaliados pelo valor de mercado considerando o valor do hectare em R\$ 8.000,00 (valor médio de terra nua na região – Conforme EMATER – Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado de Minas Gerais);

- ao reavaliar os imóveis tomou-se o cuidado de lançar as contrapartidas Provisão para IR e Provisão de CSLL previstos na Lei Federal nº 9249 de 26/12/95; conforme conta no Balanço Patrimonial Ajustado de JBA Participações Ltda (fls. 05 e 06).

Originalmente pautado para sessão do dia 06/06/19, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscal apresentasse a documentação que justificou a base de cálculo adotada para fins de apuração do crédito tributário, isso porque apenas foi mencionado que os dados foram retirados de relatórios emitidos pela EMATER – Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado de Minas Gerais.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 172/174 e ratifica o valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) atribuído ao hectare.

DECISÃO

Conforme descrito no relatório, o lançamento tem como objeto a exigência de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, em operação considerada pela Fiscalização como antecipação de legítima/doação realizado entre pai e filho por meio da criação de empresas que compõem “holding familiar”.

Para a Fiscalização, o contrato de compra e venda apresentado pelas partes deve ser desconsiderado, pois ao constituir a holding familiar JBA Participações Ltda (sociedade fictícia), o sócio majoritário João Bosco da Silva detentor de 99,9995% (noventa e nove vírgula nove mil novecentos e noventa e cinco por cento) da empresa, teve como objetivo final distribuir aos herdeiros seus imóveis.

Em que pese toda a discussão e apontamentos feitos tanto pela Fiscalização quanto pelos Impugnantes, deve ser destacado que o presente lançamento é nulo em razão da violação ao art. 205-A da Lei nº 6.763/75, o qual prevê procedimento específico a ser seguido sempre que forem apurados elementos capazes de conduzir a desconsideração do negócio jurídico originalmente celebrado entre as partes.

Caso semelhante foi tratado no Acórdão nº 21.504/14/3ª, cujos fundamentos serão utilizados, com as devidas adaptações, para fundamentar o presente voto.

O contribuinte em sua peça de impugnação faz juntar aos autos “Contrato Particular de Compra e Venda de Quotas e Outra Avenças”, contrato que cumpre as formalidades da legislação civil, inclusive em relação a apresentação de testemunhas. Neste contrato consta que o negócio celebrado se perfaz com a cessão onerosa das quotas do sócio João Bosco da Silva à empresa da qual é sócia a Autuada.

Embora a Fiscalização, em momento posterior, tenha entendido que o contrato e os demais elementos do processo demonstram uma operação simulada (“trata-se de um bom negócio de pai para filha”) de antecipação de legítima por meio da doação de quotas, fato é que tal condição não foi atestada quanto da lavratura do Auto de Infração, não tendo sido feita menção ao art. 83, § 7º do RPTA - Decreto 44.747/08 ou art. 205, parágrafo único, os quais dispensam o procedimento de desconsideração do negócio jurídico nos casos em que se verificar dolo, fraude ou simulação.

Constata-se nos autos que a sustentação do lançamento com os fundamentos utilizados pela Fiscalização é de dissimulação do negócio jurídico. No presente caso, não se está diante de uma simulação, mas sim, de uma suposta dissimulação de um negócio jurídico.

Ainda que a diferença entre a natureza jurídica de uma e outra modalidade suscite dúvidas, encontra-se quase pacificado na doutrina e jurisprudência que na “simulação” procura-se aparentar um negócio jurídico inexistente, enquanto na “dissimulação” procura-se ocultar um negócio jurídico verdadeiro.

A legislação tributária deste Estado, desde 2005 já dispunha sobre os procedimentos para fins da desconsideração do ato ou negócio jurídico, conforme previsão do art. 205 da Lei nº 6.763/75 e do art. 55-A da CLTA/MG (Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais), vigente à época, introduzidos em face do parágrafo único do art. 116 do CTN, que trouxe para o ordenamento jurídico a chamada norma geral antielisão.

Assim, por opção do legislador mineiro, preferiu-se tratar apenas sobre os procedimentos da desconsideração no Regulamento do Processo Tributário Administrativo, atualmente previsto no art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Com a publicação da Lei nº 19.978 de dezembro de 2011, acrescentou-se na Lei nº 6.763/75 o art. 205-A, com o objetivo de explicitar as situações sujeitas à desconsideração do ato ou negócio jurídico, *in verbis*:

Art. 205-A. 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial;

II - abuso de forma jurídica.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º 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.

§ 5º O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.

(...)

(Grifou-se)

No entanto, a lei manteve o entendimento de que a forma a ser adotada para a desconsideração deverá constar do regulamento do contencioso administrativo fiscal, conforme dispõe o § 4º do art. 205-A acima citado.

No caso dos autos, as Impugnantes juntam documentos que procuram demonstrar a ocorrência da cessão onerosa de quotas de capital da empresa. Na visão da Fiscalização, porém, estes documentos trazidos são insuficientes para demonstrar a efetivação do negócio jurídico de cessão onerosa de quotas de capital.

Na alegação da Fiscalização houve a dissimulação da verdadeira natureza do negócio jurídico, o qual afirma ser verdadeira hipótese de antecipação de legítima, e neste cenário a ela compete comprovar, além dos indícios e evidências ressaltados, que ocorreu a doação e não a venda, em sintonia com os procedimentos previstos no art. 83 do RPTA, assim descritos:

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.

§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros

aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

Efeitos de 11/10/2013 a 1º/10/2019 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.329, de 10/10/2013:

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

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

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 desconsideração.

§5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§6º A multa de revalidação não exigida nos termos do §5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II- descumprimento do parcelamento.

§7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

Efeitos de 1º/03/2008 a 10/10/2013 - Redação original:

Obs.: A partir do dia 11/10/2013 o Art. 83 passou a ter uma nova redação.

“Art. 83. Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela desconsideração, discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.”

(...)

É certo que a norma antielisiva introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por força da Lei Complementar nº 104/01, é instrumento destinado a fortalecer o Fisco, ao autorizar a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Porém, a leitura do parágrafo único do art. 116 do CTN não autoriza, também, uma interpretação simplesmente literal do texto normativo, nem pode desvinculá-lo de outros dispositivos legais igualmente importantes.

É que remanesce a necessidade de o Agente Fiscal demonstrar, mediante elementos de provas, a inexistência de um ato ou negócio jurídico realizado entre as partes intervenientes.

Neste sentido, doutrina e jurisprudência, entendem que a simples “aparência” de ilicitude não pode ser o bastante para desconsiderar o ato/negócio de jurídico de transferência de propriedade. Daí porque a exigência do art. 83 do RPTA se coaduna com os princípios da ampla defesa e do contraditório, possibilitando aos Autuados contestar a exigência e a desconsideração promovida.

Portanto, além de adotar o rito previsto na norma, a Fiscalização deve discriminar os elementos ensejadores da dissimulação praticada em virtude de sua acusação de que o mencionado instrumento particular revelou-se com abuso de forma, nos termos que estabelece o art. 84 do RPTA abaixo transcrito:

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

(Efeitos de 1º/03/2008 a 10/10/2013 - Redação original:)

“Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.”

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Tem-se, então, que a consequência de não adoção do rito para desconsideração do negócio jurídico de que trata o art. 83 do RPTA é a declaração de nulidade do lançamento.

(...)

Tem-se, então, que a consequência de não adoção do rito para desconsideração do negócio jurídico de que trata o art. 83 do RPTA é a declaração de nulidade do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Revisor) e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Relatora

Marco Túlio da Silva
Presidente

CC/MG