

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.479/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000055207-87
Impugnação: 40.010149648-99, 40.010149674-56 (Coob.)
Impugnante: Ana Carolina Barros Duarte de Oliveira Costa
CPF: 047.582.616-79
Roberto Carlos Duarte (Coob.)
CPF: 000.692.306-25
Proc. S. Passivo: Fabiano Costa Amaral
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - QUOTAS DE CAPITAL DE EMPRESA. Imputação fiscal de que a Autuada recebeu doação de quotas de capital de empresa, conforme constou do registro do contrato social na JUCEMG e na DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), constantes dos autos, sem efetuar o recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Exigências de ITCD e Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da referida Lei. Entretanto restou configurado nos autos que a doação das quotas patrimoniais da empresa RCD Participações e Empreendimentos Ltda à Autuada (donatária) não se consumou. Exigências fiscais canceladas.

Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre acusação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente sobre a doação de 2.152.011 (dois milhões, cento e cinquenta e dois mil, e onze) quotas patrimoniais da empresa RCD Participações e Empreendimentos Ltda, efetuada pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), conforme Terceira Alteração Contratual, assinada pelas partes, em 10/05/14 às fls. 48/57 e Declaração de Bens e Direitos (DBD) às fls. 38.

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

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 190/202, acompanhada dos documentos de fls. 203/299, com os argumentos infra elencados:

- informam que as modificações societárias pretendidas com a 3ª alteração contratual da Sociedade Empresarial RCD Participações e Empreendimentos Ltda (fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

69/79) eram: Aumento de Capital Social através da incorporação de imóveis e transferência da totalidade das quotas patrimoniais, pertencentes unicamente a Roberto Carlos Duarte, para suas filhas Ana Carolina Barros Duarte de Oliveira e Mariana de Barros Duarte de Freitas, de modo a se efetivar um planejamento familiar, societário e sucessório com a transmissão da totalidade do patrimônio conquistado pelos pais para as duas filhas do casal;

- acrescentam que ao apresentar a 3ª Alteração Contratual supracitada na JUCEMG, em 22/07/14, conforme protocolo nº 14/512.757-5 (fls. 68), foi solicitado a apresentação da certidão de pagamento do ITCD;

- registram que a solicitação não foi atendida e, em 28/07/14, o processo da 3ª alteração contratual foi retirado sem a chancela da JUCEMG, não produzindo seus efeitos para o mundo exterior;

- mencionam que em vista da 3ª alteração contratual não ter sido registrada na JUCEMG, a Segunda Alteração Contratual ficou sendo o ato societário válido capaz de produzir efeitos perante terceiros, sendo possível dizer que não houve a alteração contratual de aumento de capital com versão dos imóveis do Coobrigado e de sua esposa, bem como não houve transferência de quotas da RCD Participações e Empreendimentos Ltda para suas filhas;

- destacam que no rol de documentos que embasaram o presente Auto de Infração, verificou-se a inexistência de cópia dos atos solenes exigidos pelos arts. 538/564 do Código Civil/02, a saber: a formalização do ato de doação bem como o consentimento de ambas as partes, doador e donatário, de modo que não foi possível verificar efetivamente os termos da doação e de sua possível revogação, uma vez que o contrato de doação celebrado entre doador e donatário não foi apresentado, muito embora o ato societário não registrado mencione que a transferência das quotas se daria por doação;

- salientam que todos os imóveis usados para cálculo do ITCD, como sendo da RCD Participações e Empreendimentos Ltda, são de propriedade do Coobrigado conforme cópia atualizada de todos os registros, às fls. 213/249, e como a Terceira Alteração Contratual não foi deferida pela JUCEMG, a transferência dos títulos perante os cartórios de Registro de Imóveis ficou descartada. E em nenhum momento foi mencionado que a doação era de imóveis;

- entendem que a doação de quotas somente terá eficácia após averbação do respectivo instrumento perante os órgãos competentes, nos termos do art. 1.057, parágrafo único do Código Civil/02 (CC/02). Como tal fato não ocorreu, não se pode considerar que houve aumento de capital e muito menos doação de quotas, pois não é possível dispor daquilo que não tem;

- esclarecem que o art. 998 do Código Civil/02 dispõe sobre a necessidade de averbação do contrato perante o Registro Civil das Pessoas Jurídicas no prazo de 30 (trinta) dias e o art. 999 do mesmo diploma legal estabelece que em caso de alterações contratuais há que se observar sempre a averbação, sob pena de não produzir nenhum efeito jurídico perante terceiros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- acrescentam que a cessão de quotas terá eficácia somente a partir da averbação do respectivo instrumento, subscritos pelos sócios anuentes. Qualquer outro momento que não seja o da averbação da alteração contratual na Junta Comercial, não pode ser considerado para efeitos do imposto de transmissão por doação;

- mencionam que o art. 32, inciso II, alínea “a” da Lei nº 8.934/94 dispõe que o registro compreende o arquivamento dos documentos relativos à constituição e alteração de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

- pontuam que o art. 36 da retrocitada lei dispõe sobre a necessidade de levar os atos mencionados no art. 32, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, para que seus efeitos sejam retroagidos na data da assinatura, caso contrário só terá validade após o referido registro;

- apontam que como a Terceira Alteração Contratual foi assinada em 10/05/14, ela deveria ter sido apresentada para registro na JUCEMG até 09/06/14 para que começasse a produzir efeitos a partir de 10/05/14. No entanto, o ato societário foi levado a registro somente em 22/07/14, ou seja, se o registro tivesse sido realizado seus efeitos começariam a ser produzidos somente após a chancela da JUCEMG;

- argumentam que o inciso II do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN, considera ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável, ou seja, para que houvesse a definitividade do fato gerador haveria a necessidade de conclusão do registro do respectivo ato societário. Tanto é verdade que o próprio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG entende que a cobrança do ITCD sobre a doação de quotas somente se opera após o registro do ato societário na JUCEMG, conforme Acórdãos nº 22.136/16/1ª, 22.138/16/1ª e 22.139/16/1ª.

Requerem o cancelamento do Auto de Infração por inexistência do fato gerador.

Pedem a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 304/321, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 05/11/20, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 11/11/20, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Carlos Alberto Moreira Alves, que julgavam improcedente o lançamento e Ivana Maria de Almeida (Revisora), que o julgava procedente.

DECISÃO

Conforme relatado a autuação versa sobre acusação fiscal de falta de recolhimento de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente sobre a doação de 2.152.011 (dois milhões, cento e 22.479/20/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cinquenta e dois mil, e onze) quotas patrimoniais da empresa RCD Participações e Empreendimentos Ltda, efetuada pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), conforme Terceira Alteração Contratual, assinada pelas partes, em 10/05/14 às fls. 48/57 e Declaração de Bens e Direitos (DBD) às fls. 38.

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

Conforme art. 1º da Lei nº 14.491/03 o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD – incide:

Lei nº 14.941/03

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

I - na transmissão da propriedade de bem ou direito, por ocorrência do óbito;

II - no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bem ou direito, por meio de fideicomisso;

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

IV - na partilha de bens da sociedade conjugal e da união estável, sobre o montante que exceder à meação;

V - na desistência de herança ou legado com determinação do beneficiário;

VI - na instituição de usufruto não oneroso;

VII - no recebimento de quantia depositada em conta bancária de poupança ou em conta corrente em nome do de cujus.

Considerar-se-á doação o ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmitir bem, vantagem ou direito de seu patrimônio ao donatário, que o aceitará expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se a doação efetuada com encargo ou ônus.

De acordo com o Decreto nº 43.981/05 - RITCD, ocorre o fato gerador do imposto:

Decreto nº 43.981/05

Art. 3º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na transmissão da propriedade de bem ou direito, por ocorrência do óbito;

II - no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bem ou direito, por meio de fideicomisso;

III - na doação a qualquer título, inclusive nas hipóteses previstas no § 3º do art. 2º, ainda que em adiantamento da legítima;

IV - na partilha de bens e direitos da sociedade conjugal ou da união estável, relativamente ao montante que exceder à meação;

V - na desistência de herança ou legado com determinação de beneficiário;

VI - na instituição de usufruto não oneroso;

VII - no recebimento de quantia depositada em conta bancária de poupança ou em conta corrente em nome do de cujus.

Consoante art. 538 do Código Civil Brasileiro considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

O mesmo diploma legal, em seu art. 541, estabelece ainda que a doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Contudo, analisando os autos, em que pese a Declaração de Bens e Direitos – DBD inicialmente apresentada pelos Sujeitos Passivos, verifica-se que não se efetivou a hipótese de incidência do tributo.

A doação das quotas patrimoniais da empresa RCD Participações e Empreendimentos Ltda à Autuada (donatária) não se consumou, seja pela tradição formal do bem pelo registro nos órgãos competentes (JUCEMG/Cartórios), seja pela tradição material, ou seja, pela comprovação de que a Donatária efetivamente recebeu o bem, tendo praticado atos como nova proprietária das cotas da empresa a serem doadas, podendo até mesmo delas dispor, se assim quisesse.

Ao contrário, consta dos autos a 4ª alteração contratual devidamente chancelada pela Junta de Julgamento, na qual permanece o Coobrigado, Sr. Roberto Carlos Duarte, como proprietário das quotas que se pretendia doar.

Sabe-se que o Código Civil Brasileiro, em seu art. 1.267, exige para transferência da propriedade das coisas móveis que se efetive a tradição, não bastando o simples negócio Jurídico.

No caso concreto, objeto de análise, supostamente teria ocorrido a doação de quotas de capital social de uma sociedade empresária, ou seja, doação de bem móvel. Porém, como já dito nas linhas supra, aos bens móveis, nos termos preceituados pela Lei Civil, necessária a tradição para constatação ou efetivação da transferência da propriedade.

Entretanto, em relação a cotas de uma sociedade empresária, impossível a simples tradição com a entrega da coisa por se tratar de patrimônio imaterial. Assim, necessário utilizarmos os preceitos estabelecidos na Lei Civil em vigor, a qual traz a necessidade de formalização da tradição mediante registro da alteração contratual perante o órgão competente, nesse sentido:

Código Civil

Art. 1.057. Na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.

Parágrafo único. A cessão terá eficácia quanto à sociedade e terceiros, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 1.003, a partir da averbação do respectivo instrumento, subscrito pelos sócios anuentes. (Grifou-se).

Desse modo, considerando que o referido registro não se consumou e que a Impugnante não recebeu o bem, não tendo praticado atos como nova proprietária das quotas da empresa, não há que se falar em ocorrência do fato gerador do ITCD, ensejando assim a improcedência do lançamento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/11/20. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Moraes, que o julgavam procedente. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

Sala das Sessões, 11 de novembro de 2020.

Flávia Sales Campos Vale
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.479/20/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000055207-87	
Impugnação:	40.010149648-99, 40.010149674-56 (Coob.)	
Impugnante:	Ana Carolina Barros Duarte de Oliveira Costa CPF: 047.582.616-79 Roberto Carlos Duarte (Coob.) CPF: 000.692.306-25	
Proc. S. Passivo:	Fabiano Costa Amaral	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme identificado no acórdão, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) devido sobre a doação de cotas da empresa RCD Participações e Empreendimentos Ltda, efetuadas por Roberto Carlos Duarte, conforme alteração contratual, assinada pelas partes, em 10/05/14.

Sobre o imposto devido foi cobrada multa de revalidação, nos termos do art. 22, inciso II da Lei Estadual nº 14.941 de 29/12/03.

A decisão majoritária julgou improcedente o lançamento, pelo voto de qualidade.

Não obstante, *data venia*, esta não é a melhor decisão para o tema, conforme passa-se a discorrer.

O entendimento que se defende toma-se por premissa:

1. é patente nos autos a aceitação da doação pelo donatário, ao assinar o contrato de alteração contratual, com a indiscutível validade da doação;
2. o fato gerador do ITCD não ocorre com o registro do contrato de doação na JUCEMG, pois tal registro visa apenas a dar cumprimento ou execução ao contrato.

Da mesma forma que o Fisco, traz-se aqui a análise da questão, adotando os fundamentos do Acórdão nº 20.807/15/2º, que, de forma abrangente e didática, tratou questão similar.

Conforme definido pela Constituição de 1988, compete aos estados e ao Distrito Federal instituir o imposto incidente sobre doação (art. 155, inciso I, da CF/88), *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

No plano infraconstitucional, o estado de Minas Gerais instituiu a tributação sobre doações por meio da Lei nº 14.941/03, nos seguintes termos:

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;

(...)

§ 2º O imposto incide sobre a transmissão de bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos, quando:

I - o doador tiver domicílio no Estado;

(...)

§ 3º Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á doação o ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmitir bem, vantagem ou direito de seu patrimônio ao donatário, que o aceitará expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se a doação efetuada com encargo ou ônus.

Regulamentando a lei estadual, o Governo do Estado decretou o Decreto nº 43.981/05, nele constando o fato gerador do tributo, a saber:

Art. 3º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

III - na doação a qualquer título, inclusive nas hipóteses previstas no § 3º do art. 2º, ainda que em adiantamento da legítima;

(...)

Segundo o Código Tributário Nacional - CTN, nos arts. 109 e 110:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Dessa forma, o contrato de doação deve observar as regras do Direito Civil na sua instituição, podendo o Direito Tributário tributar a doação nestes parâmetros, e é o que exatamente ocorreu no caso dos autos.

Com efeito, segundo o Código Civil Brasileiro (CCB), Lei nº 10.406/02, o legislador estabeleceu as seguintes regras civis para a doação:

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

(...)

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.

(...)

Art. 544. A doação de ascendentes a descendentes, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança.

Assim, vê-se que são três os requisitos exigidos na lei civil para que exista uma doação: a) **disposição gratuita de certos bens ou direitos**, ou assunção de uma dívida em benefício do donatário, ou seja, a atribuição patrimonial sem correspectivos; b) **diminuição do patrimônio do doador**; c) **espírito de liberalidade**.

É o que exatamente ocorreu no lançamento ora analisado.

No contrato celebrado entre doador e donatária, Terceira Alteração Contratual assinada pelas partes em 10/05/14 Cláusula 1.2) RETIRADA DE SÓCIO E ADMISSÃO DE NOVAS SÓCIAS – CESSAO DE TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS, às fls. 72/73, o Sr. Roberto Carlos Duarte (Coobrigado) realizou ato de vontade de disposição gratuita de seus bens, as quotas, em benefício da Autuada, e tal ato implica em diminuição do patrimônio do doador que o fez por completa liberalidade, sem qualquer contrapartida, condição ou arrependimento.

Esse contrato de doação particular possui todos os requisitos legais de validade, nos termos do art. 104 do CCB, *in verbis*:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Vale esclarecer que a atribuição patrimonial, geradora de um enriquecimento, apresenta-se correntemente nas doações sob a forma de uma transferência, do doador para o donatário, de um direito, especialmente de um direito de propriedade ou de outro direito real, mas também de um direito de crédito.

A celebração de um contrato de doação manifestamente aceito pelo beneficiário, constitui verdadeira doação a ser tributada pelo ITCD, na medida em que

cria desde logo um direito de crédito em benefício do donatário à custa do património do doador, por liberalidade deste e nas formas prescritas ou não defesas em lei, como se deu no caso dos autos.

Por sua vez, o contrato de doação também tem efeito translativo, ou seja, celebrado o contrato e ocorrendo a tradição, desde logo o doador se obriga a transferir o bem doado (móvel ou imóvel) para o donatário, que passa a ter a posse da coisa com ânimo de dono, servindo o registro da transferência jurídica do bem nos órgãos competentes como cumprimento ou execução do contrato de doação, e não como requisito de validade da doação em si.

Aliás, de fato é assim que ocorre, eis que o donatário tem a seu favor o direito subjetivo de ação para obrigar o doador a transferir legal e juridicamente o bem doado para o seu nome, mediante competente ação judicial de obrigação de fazer ou de outorga de escritura pública e, tal ação só é possível porque o contrato de doação é perfeito e acabado segundo a lei civil, como é o caso dos autos.

A doação pode, em princípio, ter por objeto mediato bens de qualquer natureza: móveis ou imóveis, coisas simples ou compostas, fungíveis ou não fungíveis, consumíveis ou não consumíveis, divisíveis ou indivisíveis. As quotas doadas neste feito se inserem no campo dos bens possíveis de serem doados.

A aceitação da doação, por sua vez, pode ocorrer por ato de manifestação de vontade do donatário, externada no próprio contrato de doação, ou por declaração de vontade do donatário em instrumento público ou particular, ou por ação ou omissão que indique a aceitação do bem doado (móvel ou imóvel).

No caso dos autos, a donatária, ora Autuada, aceitou o bem doado quando assinou o contrato de doação às fls. 69/79.

À parte o caso de aceitação tácita, previsto no art. 539 do CCB, admite-se legalmente que a simples intervenção do donatário no ato da doação, sem que esse exprima o seu dissentimento, é manifestação bastante e clara de aceitação, nos termos do art. 111 da Lei nº 10.406/02, como se deu no caso dos autos:

Art. 111. O silêncio importa anuência, quando as circunstâncias ou os usos o autorizarem, e não for necessária a declaração de vontade expressa.

Portando, é clara nos autos a aceitação da doação pela donatária, quando assinou o contrato de doação, com a patente validade do contrato de doação.

Com a aceitação do bem doado pela donatária, operou-se a tradição, nos termos do art. 1.267 do CCB, que pode ser real, simbólica ou ficta.

A tradição será real quando a coisa for realmente entregue (fisicamente) a outra pessoa; simbólica quando um ato simbolizar a entrega da coisa (por exemplo, doa-se um casa e entrega as chaves do imóvel e o donatário aceita), e ficta ou presumida quando, em razão de preceito legal ou da natureza existencial do bem doado, o objeto doado é entregue pelo doador ao donatário por contrato, com o aceite do donatário ao assinar o contrato ou firmar declaração de vontade aceitando o bem ou quedando-se inerte ao não recusá-lo.

Segundo J.M de Carvalho Santos (SANTOS, J. M. de Carvalho. Código Civil Brasileiro Interpretado; v. 20., 12ª.ed., RIO DE JANEIRO: Freitas Bastos, 1990):

A tradição ficta ou presumida ocorre quando: a) na abertura da sucessão legítima, ou testamentária aos herdeiros e legatários da coisa certa; b) na celebração do casamento realizado sob regime de comunhão universal, em que a transferência do domínio efetua-se independentemente de tradição, em virtude da solenidade inerente a esse ato; c) por força dos pactos antenupciais, a contar da data do casamento, ao cônjuge adquirente; d) no caso de contrato de sociedade de todos os bens, em que a transferência se opera com a assinatura do referido contrato, entendendo-se haver a tradição tácita; e) idem na sociedade particular, em que a transferência se opera com a simples aquisição dos bens comunicáveis. (grifou-se)

Portanto, na doação de quotas a tradição é ficta ou presumida, e ocorre quando o donatário assina o contrato de doação, aceitando o bem doado, como justamente aconteceu no caso dos autos. O documento representativo do direito transmitido é exatamente o contrato de doação de fls. 69/79, conforme já mencionado.

Se a coisa doada não pode ser entregue fisicamente ao donatário, por necessitar de registro de transferência jurídica do bem em órgão competente para fins de publicização do ato e oposição a terceiros, isso não implica em falta de validade do contrato de doação, mas sim, na importante fase de cumprimento ou execução do contrato; fase, pois, posterior ao contrato de doação.

O registro, portanto, do bem para o donatário trata-se apenas do cumprimento de uma obrigação, ou seja, de uma atribuição patrimonial realizada *solvendí causa*, sem por esse fato deixar de ser uma atribuição gratuita, visto a sua causa repousar no contrato básico de doação, perfeito e acabado legal e juridicamente.

Vale repetir: de fato é assim que ocorre, eis que o donatário tem a seu favor o direito subjetivo de ação para obrigar o doador a transferir legal e juridicamente o bem doado (móvel ou imóvel) para o seu nome, por meio da competente ação judicial de obrigação de fazer ou de outorga de escritura pública que só é possível porque o contrato de doação é perfeito e acabado, como é o caso dos autos.

Cumprir destacar que o fato gerador do ITCD não ocorre com o registro do contrato de doação na JUCEMG, esse visa dar apenas cumprimento ou execução ao contrato de doação, conforme se verifica na jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, *in verbis*:

4 - PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL

1.0145.13.017328-2/001 0173282-44.2013.8.13.0145 (1)

RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA

DATA DE JULGAMENTO: 22/07/14

DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA: 05/08/14

EMENTA: EMENTA: TRIBUTÁRIO - ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO FISCAL - ITCD - **DOAÇÃO DE COTAS SOCIAIS - TRANSAÇÃO REALIZADA ENTRE PARTICULARES SEM QUALQUER PUBLICIDADE - INOCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO AO FISCO - ULTERIOR CONHECIMENTO DA TRANSAÇÃO PELA FAZENDA ESTADUAL MEDIANTE ANÁLISE DOS LIVROS DA SOCIEDADE - LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IMPOSTO NO QUINQUÊNIO SEGUINTE - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - SENTENÇA REFORMADA. 1 - O PRAZO DECADENCIAL DO FISCO PARA LANÇAR DE OFÍCIO O ITCD DECORRENTE DE DOAÇÃO OPERADA ENTRE PARTICULARES É CONTADO A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, CONFORME A DISCIPLINA DO ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 2 - REALIZADA DOAÇÃO DE COTAS SOCIAIS MEDIANTE SIMPLES ANOTAÇÃO EM TERMO PARTICULAR, INDEPENDENTEMENTE DE DECLARAÇÃO AO ENTE ESTADUAL, OU MESMO DE QUALQUER PROCEDIMENTO QUE TENHA DADO PUBLICIDADE OFICIAL À TRANSMISSÃO, SOMENTE TENDO A ADMINISTRAÇÃO CONHECIMENTO DOS ELEMENTOS NECESSÁRIOS AO LANÇAMENTO DO TRIBUTO ATRAVÉS DE VISTA DOS LIVROS DA SOCIEDADE, É ESTE O TERMO INICIAL DE DECADÊNCIA. 3 - SE O LANÇAMENTO FISCAL É PROCEDIDO DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL QUE SEGUE AO EXERCÍCIO EM QUE O FISCO REÚNE OS ELEMENTOS PARA A CONSTITUIÇÃO DO ITCD, NÃO SE CARACTERIZA A DECADÊNCIA, SENDO VÁLIDO O AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. PRECEDENTES.**

Sempre que incida sobre coisa determinada, a doação é um contrato de eficácia real (*quod effectum*), no sentido de que a transferência da propriedade ou da titularidade do direito verifica-se em consequência do próprio contrato, como execução desse, já que celebrado o contrato de doação, nasce, conseqüentemente, para o doador, a obrigação de entregar a coisa doada (móvel ou imóvel).

A Lei Civil preceitua a imediata eficácia constitutiva do contrato de doação.

Neste sentido, correta a compreensão do caso pelo Fisco, emanada da Consulta Interna nº 39/15, de 22/05/15:

CONSULTA INTERNA Nº 039/15 – 22/05/15

Assunto: ITCD – Doação de Cotas de Capital –

Consumação do Ato Jurídico

Origem: DF/BH-1

Consulente: José Marcio de Almeida Paulino

Exposição/Pergunta:

Na Orientação DOLT/SUTRI n° 002/2006, pergunta 15, há a seguinte questão:

15) Na hipótese de doação de cotas de sociedade, quando ocorrerá o fato gerador referente ao ITCD, na data da assinatura do contrato de Doação ou na data do registro na Junta Comercial?

R: Ocorrerá a incidência do ITCD no momento em que se verificar a realização da doação, ou seja, quando da assinatura do contrato respectivo, independentemente do registro na Junta Comercial.

Por meio da Consulta por Telefone n° 430/2000, a SUTRI respondeu:

“O contrato social deve ser registrado no cartório de Registro Civil, não se caracterizando como escritura pública. Logo, havendo cláusula no contrato atestando a doação, estará correta a transação e será devido o ITCD, com vencimento em 15 dias contados da data da assinatura”.

Em alteração do contrato de sociedade empresária limitada foi inserida cláusula de doação de cotas de capital de um dos sócios para outro sócio da sociedade, com reserva de usufruto para outra sócia.

Ao ser protocolizada a alteração na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG), a autarquia solicitou a comprovação do pagamento do ITCD. Feitos os cálculos, os interessados desistiram da Doação, por entenderem que o valor do imposto era elevado.

Por esse motivo, alteraram novamente o contrato social, com cláusula expressa de desistência da Doação, mantiveram a composição societária original integralmente e efetuaram o registro na JUCEMG.

Sem conhecer a desistência da doação, o Fisco lavrou Auto de Infração (AI) para exigir o ITCD. Na impugnação, os documentos da desistência foram apresentados, o que levou a fiscalização a concordar com os argumentos e propor o arquivamento do AI, com os seguintes fundamentos:

a) o art. 1.267 do Código Civil Brasileiro (CCB) vigente prevê que “a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição”.

b) nos termos do art. 538 do CCB “considera-se Doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio, bens ou

vantagens para o de outra”. No presente caso, ainda não teria ocorrido a transferência das cotas, seja pela não concretização do registro, seja pela não comprovação da efetiva tradição do bem/direito.

c) as hipóteses de incidência previstas no art. 1º, inciso III, da Lei nº 14.941/2003 e no art. 2º, §§ 2º e 3º, do RITCD, não estabelecem expressamente o momento da ocorrência da incidência do imposto, nem as hipóteses de consumação da doação. Por isso, vigoram, para fins de tributação, as normas gerais previstas no CCB e as normas tributárias do ITCD. Como estas não possuem formalidades expressas relativas ao recebimento da doação, prevaleceria, para fins de tributação, o ato inequívoco do recebimento, pelo donatário, dos bens ou vantagens transmitidas do patrimônio do doador. Tal recebimento pode se dar pela tradição formal (registro do contrato/alteração na JUCEMG) ou pela tradição material (ato inequívoco praticado pelo donatário na qualidade de novo proprietário do bem ou direito).

d) como não existiu, neste caso, provas de que a Doação foi consumada por nenhuma das formas de tradição, conforme acima explicitado, resta ao Fisco acatar a desistência do ato, por entender que o mesmo ainda não havia concretizado.

Pergunta:

Diante do acima exposto, à luz das considerações jurídicas expostas, no caso concreto relatado, houve a consumação da Doação?

Resposta:

No caso em tela, foi realizada alteração no contrato de sociedade empresária limitada, inserindo-se cláusula de Doação de cotas de capital de um dos sócios para outro sócio da sociedade, com reserva de usufruto para uma terceira sócia.

Nos termos dos incisos V e VI do art. 13 da Lei nº 14.941/2003, o imposto devido na hipótese de Doação de bem, título ou crédito deverá ser pago antes da lavratura da respectiva escritura pública, ou no prazo de até 15 (quinze) dias contados da data da assinatura, quando formalizada por escrito particular.

O entendimento desta Diretoria, conforme a Orientação DOLT/SUTRI nº 002/2006, pergunta nº 15 (quinze), é de que “ocorrerá a incidência do ITCD no momento em que se verificar a realização da Doação, ou seja, quando da assinatura do

contrato respectivo, independentemente do registro na Junta Comercial”.

Pela redação do art. 539 do CCB, depreende-se que a aceitação do donatário pode ser expressa ou tácita, salvo no caso de condição não implementada aposta expressamente no contrato, o que não é o caso.

Na letra do art. 541 do CCB, verifica-se ainda que a Doação pode ser efetivada por meio de instrumento particular, já que os direitos doados, cotas de capital, não exigem escritura pública como formalidade essencial.

Destaca-se que, materializada a doação de forma perfeita, tanto que se pretendeu averbar junto ao registro da sociedade empresarial a respectiva alteração do ato constitutivo, foi requerido o cálculo do respectivo ITCD, através do preenchimento da declaração de bens e direitos via SIARE.

Desta forma, provado está que a Doação se efetivou no ato da assinatura, pelo doador e pelo donatário, da referida alteração contratual.

Saliente-se que a doação pode ser revogada por ingratidão do donatário ou por inexecução do encargo, conforme arts. 555 e 557 do Código Civil. Porém, nenhuma destas hipóteses legais foi aventada.

Uma vez aceita a doação, qualquer ato ou negócio jurídico não oneroso, que decorra de liberalidade das partes, do qual resulte o retorno do bem, direito ou vantagem ao antigo doador, significaria uma nova Doação, caracterizando novo fato gerador do ITCD.

Assim já se posicionou esta Diretoria, conforme a Consulta de Contribuinte nº 201/2013.

Registra-se que o artigo 1.003 do CCB deixa claro que a averbação da alteração junto ao registro da sociedade empresária, não é requisito de validade da alteração, que é eficaz entre doador e donatário, mas sim é ato necessário para a produção de efeitos frente à sociedade e a terceiros.

Nessa linha, convém retomar o entendimento constante do item VII do Parecer DOLT/SUTRI nº 013/2014, *in verbis*:

“A doação se caracteriza como o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens (direitos) para o de outra, que os aceita.

Por se tratar de contrato, se insere no âmbito do direito das obrigações. Este aspecto é importante porque para se efetivar a Doação basta a aceitação do donatário, ou seja, decorre disto a produção de efeitos pessoais (obrigacionais) não sendo necessária a produção de efeitos reais (tradição na hipótese de bens móveis ou registro no caso de bens imóveis).

Assim, ainda que não haja a produção de efeitos reais a Doação já se encontra perfeita e já se reputa ocorrido o fato gerador relativo ao ITCD.

Também, o desfazimento posterior do contrato por distrato ou condição resolutória não afeta o fato gerador do ITCD. Neste propósito, o inciso II, art. 117 do CTN dispõe que, sendo resolutória a condição, reputam-se perfeitos e acabados os atos ou negócios jurídicos condicionais desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Destarte, considerando a relação interpessoal entre doador e donatário estabelecida desde a assinatura da alteração contratual, neste momento já se consuma a doação, assim, face à nova alteração contratual em que se reestabelece o *status quo* ante ao se devolver as quotas ao antigo doador, haverá uma nova Doação e, portanto, novo fato gerador do imposto.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

Por outro turno, as teses de defesa não subjugam o lançamento fiscal. A uma porque o contrato de doação é válido segundo o Direito Civil aplicável na espécie. A duas porque a doação assim consumada é fato gerador do ITCD, segundo a legislação tributária aplicável na espécie. A três porque a comprovação de pagamento do ITCD, exigida pela JUCEMG, não é caso de pendência ou invalidade do contrato de doação, mas um dever legal tributário (sob pena de responsabilidade tributária) da autarquia.

E, ainda, porque o lançamento do ITCD é por “homologação”, tendo início na Declaração de Bens e Direitos firmada pelo doador junto ao Fisco (fl. 38), sendo certo que é dever do estado cobrar o tributo conforme a legislação tributária do estado e do CTN. E, não há a hipótese legal de arrependimento que leve a nulidade do lançamento tributário, ou a extinção do crédito tributário, como pretendido pela Autuada, ou cláusula condicional ou de arrependimento no contrato de doação que impeça a ocorrência do fato gerador do ITCD na espécie dos autos.

O novo contrato registrado na JUCEMG e apresentado pelo doador às fls. 90/94, com a mesma numeração da alteração contratual anterior é inexistente juridicamente ou nulo de pleno direito, já que o doador, uma vez doado o bem com o aceite da donatária, não tem mais a disposição sobre a coisa doada, que, pela tradição, agora é da donatária, não podendo o doador celebrar contrato de um bem que já não lhe pertence.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outrossim, a doação foi feita em 10/05/14 (fls. 69/79) e a nova alteração contratual de mesmo número que a anterior (TERCEIRA), reiterando, que é inexistente ou nula de pleno direito, somente surgiu em 05/05/17 (fls. 90/94), muito tempo após o lançamento por homologação do tributo à fl. 38, em 05/09/14. É, pois, impróprio para anular ou tornar nula a Terceira Alteração Contratual de fls. 69/79, a qual se observou os requisitos de validade previstos no CCB, suficiente para justificar a tributação do imposto exigido.

Por fim, há que se dizer que o doador manifestou sua vontade de doação expressa na Declaração de Bens e Direitos, apresentada à Secretaria de Estado da Fazenda, em 05/09/14, cuja cronologia dos fatos é demonstrada abaixo:

- 05/09/14 – O doador apresenta DBD e junta a 3ª Alteração Contratual (assinada pelas partes aos 10/05/14 sem registro na JUCEMG), integralizando Capital Social com a incorporação de imóveis, doando 50% (cinquenta por cento) das quotas patrimoniais para cada herdeira, como antecipação da legítima;

- 19/11/14 – O contribuinte é intimado a apresentar: a) Balanço Patrimonial/2013 e última alteração contratual das empresas “Empreendimentos Boulevard LTDA” e “SCP – Juiz de Fora”, registradas na conta “Investimento” da RCD; b) Cópia da guia de IPTU e Declaração do ITR do “Edifício Oncocentro” e “Terrenos”, registrados na conta “Imóveis para renda de aluguel”, da RCD; c) Guia do IPTU ou cronograma financeiro das construções de apartamentos em andamento, registradas no Imobilizado da RCD (fl. 60);

- 23/03/15 - Apresentado o cálculo pela Administração Fazendária com reavaliação do valor declarado considerando os imóveis incorporados (fl. 62);

- 23/02/16 - O contribuinte apresenta contraditório confirmando a doação, porém rechaçando os cálculos e se negando a apresentar os documentos supra requeridos, os quais não foram entregues até o momento da lavratura deste Auto de Infração (fls. 63/64);

- 22/03/16 – A Administração Fazendária informa à Contribuinte que o contraditório foi indeferido, reapresenta o cálculo do imposto devido e comunica que a empresa estará sujeita a reavaliação após apresentação dos documentos requisitados pela Delegacia Fiscal, em 19/11/14 (fl. 36);

- 24/04/19 – O Fisco comunica o início de procedimento fiscal exploratório ao Contribuinte (fl. 84);

- 30/04/19 – O doador apresenta ao Fisco nova petição informando que a doação não foi efetivada e apresenta 3ª Alteração Contratual (registrada na JUCEMG, em 06/05/17), sem incorporação de imóveis e com transferência de 10% (dez por cento) das quotas para a cônjuge, diferente da 3ª Alteração Contratual anteriormente apresentada (fls. 86/94);

- 16/05/19 – São lavrados Autos de Início de Ação Fiscal (AIAF nº 10.000030013.58 para a donatária Autuada e AIAF nº 10.000030012.77 para doador Coobrigado (fls. 02 e 04);

- 10/06/19 – Os Impugnantes apresentam resposta aos AIAF supracitados, contestando a ocorrência da doação com os mesmos argumentos apresentados nesta impugnação, inclusive afirmando que as alterações pretendidas na 3ª Alteração Contratual apresentada à SEF/MG, na Declaração de Bens e Direitos, era um aumento de Capital Social através da incorporação de imóveis de propriedade de Roberto Carlos Duarte para suas duas filhas, em destaque à fl. 105.

Após análise da cronologia dos fatos, percebe-se claramente que, motivado pela JUCEMG, a qual exigiu a apresentação da Certidão de Pagamento do ITCD, o doador declarou à Secretaria da Fazenda a doação estampada na Terceira Alteração Contratual.

Ao ver que as quotas não foram avaliadas pelo valor do Capital Social, mas sim pelo valor de mercado, em decorrência da avaliação dos imóveis incorporados à empresa, em evidente antecipação da legítima, os Impugnantes registraram na JUCEMG uma nova 3ª alteração contratual na pretensa intenção de anular a 3ª alteração contratual apresentada inicialmente à SEF/MG.

Patente a doação, tem-se que o Fisco avaliou as quotas patrimoniais da Sociedade Empresarial RCD Participações e Empreendimentos Ltda, demonstrada no Relatório Fiscal (fls. 09/12) e documentada às fls. 13/33, nos termos do art. 4º, §1º da Lei Estadual nº 14.941/03, *in verbis*:

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 obediência ao § 1º acima, a Fazenda Pública, por meio de convênio, realizou a avaliação dos imóveis discriminados na 3ª Alteração Contratual de 10/05/14, os quais foram incorporados à empresa em questão, a partir dos dados do Sistema Informatizado da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte - PMBH, denominado SIATU (Sistema de Administração Tributária e Urbana). Esse sistema estabelece o valor da base de cálculo, na data da ocorrência do fato gerador, para cobrança do ITBI (Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso "*Inter Vivos*"), a mesma base utilizada para fins de cálculo do ITCD.

Esclareça-se que, para fins do ITCD, considera-se o valor venal como sendo o valor de mercado do imóvel, obtido da base de cálculo do ITBI, extraída do SIATU, como visto anteriormente. A avaliação dos imóveis foi feita para reajustar os valores registrados no Balanço Patrimonial da RCD, encerrado em 31/12/13 (fl. 58), em observância ao disposto no art. 5º, §1º, da Lei Estadual nº 14.941/03 c/c art. 13, §2º, do Decreto Estadual nº 43.981/05, *in verbis*:

Lei Estadual nº 14.941/03

Art. 5º (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos cento e oitenta dias, admitir-se-á seu valor patrimonial na data da transmissão, nos termos do regulamento.

RITCD

Art. 13 (...)

§ 2º O valor patrimonial da ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade será obtido do balanço patrimonial e da respectiva declaração do imposto de renda da pessoa jurídica entregue à Secretaria da Receita Federal, relativos ao período de apuração mais próximo da data de transmissão, observado o disposto no § 4º deste artigo, facultado ao Fisco efetuar o levantamento de bens, direitos e obrigações. (Grifou-se)

Mencione-se que a alíquota foi corretamente aplicada.

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

Lei Estadual nº 14.941/03

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:

(...)

Destaca-se, por fim, que a inserção do doador no polo passivo da obrigação tributária fez-se em observância do disposto no art. 21, inciso III da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

Lei Estadual nº 14.941/03

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

(...)

Vê-se, portanto, que o lançamento fiscal atende a todos os requisitos legais exigidos pelo art. 142 do CTN, tendo sido constituído pela autoridade administrativa competente, verificado a ocorrência do fato gerador do tributo devido, determinada a matéria tributável, calculado o montante devido, identificado o sujeito passivo e, por fim, proposta a aplicação da penalidade cabível à espécie.

Assim, entendo que restou materializada a doação, estando integralmente corretos os cálculos fiscais do imposto e multa de revalidação, razão de julgar procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 11 de novembro de 2020.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CCMIG