

Acórdão: 23.414/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000072776-18
Impugnação: 40.010155426-11, 40.010155427-93 (Coob.)
Impugnante: Fernando Paiva Frota
CPF: 096.895.246-15
Heliane Maria Paiva Frota (Coob.)
CPF: 919.071.106-82
Proc. S. Passivo: Pedro Miranda Roquim/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

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 integral do negócio jurídico de compra e venda de quotas, relativamente à diferença (deságio) entre o valor nominal das quotas e o valor efetivamente pago na compra e venda dessas quotas, que foi considerada como doação. Exigiu-se ainda, a Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03, pela falta de pagamento do imposto, bem como a Multa Isolada do art. 25 da referida lei, em razão da falta de entrega Declaração de Bens e Direitos (DBD). 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, vencido em 05/12/17, incidente sobre a doação de quotas da empresa Agropecuária HMPF LTDA, CNPJ nº 24.940.288/0001-42, efetuada pela Coobrigada Heliane Maria Paiva Frota ao Autuado Fernando Paiva Frota, relativamente à diferença (deságio) entre o valor nominal das quotas e o valor efetivamente pago no negócio jurídico de compra e venda dessas quotas, de acordo com as informações constantes no item II da segunda alteração contratual da empresa citada.

Constatou-se, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Doadora e o Donatário foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária com base, respectivamente, no art. 21, inciso III e no art. 12, inciso II, ambos da Lei nº 14.941/03.

Inconformados, Autuado e Coobrigada apresentam, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta de fls. 37/56, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 169/176.

Dizem que a Autuação é nula, pois é baseada em presunção equivocada de que toda transferência de bens por valor inferior ao valor nominal ou com deságio seria uma doação indireta e, portanto, sujeita à incidência do ITCD.

Afirmam que não se pode mudar a natureza das operações realizadas pelos contribuintes para criar fato gerador do ITCD e que a Fiscalização está transmutando um contrato de compra e venda de quotas em uma compra e venda de quotas cumulada com doação.

Entendem que a Fiscalização fez a desclassificação/desconsideração do ato jurídico de compra e venda, mas que precisava ter comprovado que a sua prática se deu com abuso de forma (ou finalidade evasiva) e mediante simulação, o que não ocorreu no caso.

Alegam que está evidente a ausência de fundamentação de fato e de direito para a desqualificação do negócio jurídico (mudar a venda e compra para venda e compra com doação cumulada), o que viola frontalmente o art. 110 e 142 do CTN.

Afirmam ainda, que houve a decadência dos valores exigidos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, porque se trata no caso, de Auto de Infração lavrado em 05/12/22 para cobrança de ITCD decorrente da suposta doação de quotas da empresa Agropecuária H.M.P.F, realizada pela Sra. Heliane ao Sr. Fernando, a qual ocorreu em 20/11/17.

Pedem, em conclusão, pelas razões expostas, que seja reconhecida a insubsistência total do Auto de Infração, caso antes não seja reconhecida sua nulidade ou a extinção do crédito tributário pela decadência, além da redução/cancelamento das multas, em razão da inadequação aos fatos, falta de razoabilidade e proporcionalidade, ofensa ao princípio do não confisco e a exclusão da Coobrigada Heliane do presente feito fiscal.

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

- não foi feita a descaracterização da operação de compra e venda, nem tampouco a desconsideração da documentação apresentada, haja visto que foram considerados todos os pagamentos feitos, mesmo que as parcelas em atraso tenham sido quitadas de uma única vez e não de forma parcelada como previsto no contrato social e mesmo que recolhidas após o recebimento da intimação para sua apresentação, sendo os valores pagos abatidos no cálculo do ITCD;

- não há impeditivo legal para que o valor estabelecido em uma operação de compra e venda de quotas do capital social seja inferior ao valor nominal. No entanto, a diferença entre o valor nominal e o de venda implica em incidência do ITCD por configurar uma doação;

- a transferência de bens a valor ínfimo, ao percentual de 8,54% (oito inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento) do valor nominal destas quotas, mesmo que a operação esteja revestida com as formalidades de um contrato de compra e venda, sempre estará sujeita à tributação do ITCD em razão de ser caracterizada como operação de doação pelo princípio da primazia da realidade, no qual se considera a prevalência dos fatos sobre as formas;

- não procede a alegação de decadência da Impugnante, pois, no caso, não cabe a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando há o pagamento antecipado do imposto, mas, sim, a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN, conforme dispõe a Súmula nº 555 do Superior Tribunal de Justiça, por não ter havido a declaração do débito;

- a multa de revalidação e a multa isolada estão plenamente embasadas, adequadas às infrações identificadas, conforme as capitulações legais relacionadas no Auto de Infração.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD incidente sobre a doação de quotas da empresa Agropecuária HMPF LTDA, CNPJ nº 24.940.288/0001-42, efetuada pela Coobrigada Heliane Maria Paiva Frota ao Autuado Fernando Paiva Frota, relativamente à diferença (deságio) entre o valor nominal das quotas e o valor efetivamente pago no negócio jurídico de compra e venda dessas quotas, de acordo com as informações constantes no item II da Segunda Alteração Contratual da empresa citada.

Constatou-se, 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, 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.

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 e ao art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que preveem procedimento específico a ser seguido sempre que forem apurados elementos capazes de conduzir à desconsideração do negócio jurídico originalmente celebrado entre as partes.

Constata-se nos autos, que a sustentação do lançamento com os fundamentos utilizados pela Fiscalização é de dissimulação do negócio jurídico,

embora não o afirme explicitamente, mas é o que se deduz pela fundamentação da Fiscalização.

Conforme se verifica, a Fiscalização entendeu que a diferença entre o valor nominal das quotas e o valor pago na compra e venda, o deságio, configura uma doação.

No entanto, a própria Fiscalização admite que não há impeditivo legal para compra e venda com deságio, mas presume que essa diferença tenha sido à título de doação.

Se a doação não estava explícita no negócio jurídico original e se a Fiscalização admite que houve uma doação com relação à diferença entre o valor nominal das quotas e o valor efetivamente pago na compra e venda, fundamentando-se no “princípio da primazia da realidade, no qual considera-se a prevalência dos fatos sobre as formas”, tem-se que entender que a Fiscalização presumiu que houve uma dissimulação do negócio jurídico, que houve uma compra e venda cumulada com uma doação dissimulada relativa à parte do deságio na compra e venda de quotas.

Assim, no presente caso, conforme o entendimento implícito ou presumido da Fiscalização, 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.

No caso, conforme se depreende das alegações da Fiscalização, teria havido uma compra e venda abaixo do valor nominal, com deságio, para ocultar uma doação.

A dissimulação, enquanto propósito de ocultar o verdadeiro negócio jurídico e seus verdadeiros efeitos tributários, está subsumida no teor do art. 205-A da Lei nº 6.763/75, *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.

§ 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 desconconsideração 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 desconconsideração do ato ou negócio jurídico.

(...) (Grifou-se)

No mesmo sentido, mas detalhando os procedimentos para a devida constatação da desconconsideração do ato ou negócio jurídico, assim dispõe o art. 83 do RPTA:

Art. 83. São passíveis de desconconsideração 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 desconconsideração 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 desconconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, 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 desconconsideração.

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 desconconsideração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...) (Grifou-se)

Nos termos do disposto no § 4º acima, a Fiscalização deve preliminarmente intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e, depois, 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.

Conforme se extrai dos autos, a Fiscalização não seguiu os procedimentos devidos para a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Não intimou o Sujeito Passivo, nos termos do § 4º do art. 83 do RPTA, a prestar esclarecimentos sobre a questão objeto de suspeição de desconsideração do negócio jurídico, para, depois desse esclarecimento, então, analisar e extrair a sua conclusão.

A doutrina e jurisprudência entendem que a simples “aparência” de ilicitude não pode ser o bastante para desconsiderar o ato/negócio de jurídico compra e venda de quotas. 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.

Em acréscimo, além de adotar o rito previsto na norma, a Fiscalização deve discriminar no Auto de Infração os elementos ensejadores da dissimulação, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Pela Impugnante Fernando Paiva Frota, sustentou oralmente o Dr. Pedro Miranda Roquim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de abril de 2023.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator

André Barros de Moura
Presidente

P