

A. I. N° - 279268.0043/15-0
AUTUADO - MARIANA BRAGA AITKEN
AUTUANTE - RAFAEL LIMA SERRANO
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13.02.2019

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0220-05/18

EMENTA: ITD. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INCIDÊNCIA SOBRE DOAÇÕES. COTAS DE CAPITAL. Infração comprovada após retorno dos autos para a 1^a instância para novo julgamento. Caracterizada a doação apesar das partes envolvidas no negócio jurídico declararem que foi celebrado um contrato de compra e venda. Configurada a simulação e a correta apuração da base de cálculo com base no valor patrimonial das cotas do capital da sociedade empresária. Não acolhido pedido de extinção do crédito tributário em razão da decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Auto de Infração lavrado em 22/12/2015, que reclama exigência de ITD, fato gerador doação, no valor de R\$557.087,53, imputando ao autuado a seguinte infração: *"Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de direitos. A contribuinte deixou de recolher o ITD sobre doação de 11.316.477 de cotas de capital da Empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ 06.234.797/0001-78, recebida em 08/02/2011. O Demonstrativo de Cálculo do ITD encontra-se no ANEXO I deste Auto"*. Multa de 60%. art. 13, II, da Lei nº 4.826/1989;

O presente PAF retornou a essa instância originária para novo julgamento em razão da 1^a Câmara deste CONSEF ter declarado a nulidade da decisão anterior, formatada através do Acórdão nº 0125-05/16, de relatoria do Aud. Fiscal Ângelo Mário de Araújo Pitombo. A decisão da instância superior foi formalizada pelo Acordão nº 0064-11/15, datado de 14/03/2017.

O PAF foi redistribuído no retorno a essa 1^a instância em razão da aposentadoria do relator originário, de forma que os atos processuais praticados serão objeto de reexame.

O autuado apresentou defesa, às fls. 148 a 157, por advogado habilitado (Procuração anexa fl. 159), que inicialmente consignou a tempestividade da inicial e fez em seguida um descriptivo da imputação fiscal.

Alegou a inocorrência do fato gerador do ITD na operação objeto do lançamento, com base nas disposições do art. 155, I, § 1º, da CF/88, e a total inconsistência da base de cálculo quantificada na autuação.

Suscitou ainda a decadência do crédito tributário aduzindo que operação de cessão de cotas da sociedade empresária, de natureza onerosa, que ensejou o presente lançamento se deu 03/05/2010. Ainda que fosse de caráter gratuito, caracterizando operação tributável pelo ITD, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário já estaria decaído, vez que o Auto de Infração foi lavrado somente em 28/12/2015.

Neste sentido, verifica que a matriz constitucional definiu que o ITD é um imposto Estadual devido por toda pessoa física ou jurídica que receber bens ou direitos como herança, diferença de partilha ou doação, tendo como fato gerador a transmissão, a qualquer título, por ato não oneroso, de imóveis e de direitos a eles relativos, inclusive bens móveis, títulos e créditos.

Explicou que a transação que motivou o presente lançamento de ofício envolveu um contrato de compra, venda e cessão de cotas e outras avenças da sociedade empresária denominada Expressa

Distribuidora de Medicamentos Ltda (doc. 2, fls. 105/109). Teria a autuada (Mariana Braga Aitken), adquirido do sócio Matheus Ribeiro Lima Braga 11.388.405 cotas do capital social, no valor de R\$71.928,00, caracterizando uma avença bilateral e onerosa. Essa operação foi declarada à Receita Federal, na Declaração do Imposto de Renda de 2011, exercício de 2012 (doc. 03, fls. 111/118), pelo cessionário das cotas no campo “Declaração de Bens e Direitos”, com a seguintes descrição: “... *tendo vendido no ano de 2011, 74% por R\$222.000,00, valor integralizado em espécie*”. Que não existem lançamentos da DIRPF (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física), a título de pagamentos e doações efetuadas. Acrescentou que essa cobrança não observou o que determina o art. 18, inc. IV, “a”, do RPAF/99, por não conter elementos suficientes para de determinar com segurança a infração e por contrariar o princípio da verdade material.

O autuante, porém, a despeito do valor declarado no contrato de compra, venda e cessão onerosa e na declaração de imposto de renda (DIRP/2011), teria arbitrado o valor da operação, segundo a defesa, nos absurdos 27.854.376,48, ficando caracterizada a nulidade de todo o procedimento que culminou na notificação da dessa cobrança.

Pede que seja declarada a improcedência total do Auto de Infração e em caso de necessidade de produção de novas provas, requer que os autos sejam encaminhados para a realização de perícia fiscal.

O autuante prestou informação fiscal, peça processual que foi juntada às fls. 215/218. De início informou que intermédio de convênio de cooperação técnica firmado com a Receita Federal, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia deu início ao cruzamento de informações prestadas nas Declarações de Imposto de Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas domiciliadas neste Estado, relativas a situações que indiquem possível falta de recolhimento do ITD instituído pela Lei Estadual nº 4.826/89.

Com base nessas informações, disse que a Srª. MARIANA BRAGA AITKEN, inscrita no CPF sob o nº 016.780.705-64, foi autuada em 28/12/2015 pela falta de recolhimento do ITD sobre doação de 11.316.477 (onze milhões trezentos e dezesseis mil quatrocentas e setenta e sete) cotas de capital da Empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ 06.234.797/0001-78, recebida em 08/02/2011. Anexo ao Auto de Infração está o Demonstrativo de Cálculo do ITD e os documentos que lhe dão a sustentação legal.

Pontuou, em seguida, que o autuado não efetuou o recolhimento e, em 18/03/2016, através de advogada legalmente constituída, ingressou com a defesa administrativa, pela qual impugna a presente cobrança.

Sobre a alegação de decadência, o autuante informou que do Demonstrativo de Cálculo do ITD que acompanha o Auto de Infração às fls. 05 a 08 do PAF, apurou-se que o capital social e o patrimônio líquido da Expressa declarados para 31/12/2010 foram de, respectivamente, R\$47.451.690,52 e R\$116.796.936,52. Dessa forma, frente à incompatibilidade do valor da alienação da participação societária na Expressa com o valor patrimonial da empresa e considerando o princípio da substância sobre a forma, configura-se a operação como uma doação e não como uma mera alienação de bens, estando sujeita, portanto, a incidência do ITD sobre a diferença entre o valor patrimonial das cotas transferidas e o valor efetivamente pago e declarado.

Afirmou que não houve arbitramento da base de cálculo. Que em se tratando de transmissão de cotas de capital, a base de cálculo do ITD é o seu valor patrimonial e o valor patrimonial da cota corresponde ao quociente da divisão do valor do patrimônio líquido pelo número de cotas que forma seu capital social. No Demonstrativo de cálculo às fls. 05 a 08 deste PAF, consta que a base de cálculo da presente cobrança do ITD foi obtida em função da transmissão não onerosa das cotas de capital pelo seu valor patrimonial, já abatidos os valores pagos e informados no Contrato e nas DIRPFs do Ano Calendário 2011 da compradora e do vendedor.

Ressaltou mais a frente que a Srª MARIANA BRAGA AITKEN, CPF nº 016.780.705-64, em sua DIRPF do Exercício de 2012 - Ano Calendário 2011, informou as aquisições de 11.388.405 cotas da

empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, CNPJ nº 06.234.797/0001-78 pelo valor de R\$71.928,00, ficando com um total de 11.862.922 cotas. Registrhou que um elemento que comprova o caráter da transmissão não onerosa das cotas patrimoniais é que a propriedade de 11.862.922 cotas da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, CNPJ nº 06.234.797/0001-78 no exercício de 2011, propiciou a distribuição de Dividendos para a sócia MARIANA BRAGA AITKEN no montante de R\$4.120.822,58, não sendo crível que 11.388.405 cotas tenham sido compradas por apenas R\$71.928,00, ficando evidenciado que se tratou realmente de doação.

Reiterou que no caso concreto ficou caracterizado que houve transmissão não onerosa de cotas, configurando deste modo fato gerador do ITD. Como não houve recolhimento do imposto, estaria caracterizada a infração, tendo como sujeito passivo o beneficiário, neste caso a donatária, Srª MARIANA BRAGA AITKEN, na condição de infratora à legislação do ITD.

Também, disse que não há porque se falar em decadência. Apesar do Contrato ser datado de 03/05/2010, a efetiva transmissão das cotas, ou seja, o fato gerador do ITD, só ocorreu com a Vigésima Primeira Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Empresária Denominada EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., datada de 08/02/2011 e com registro na Junta Comercial do Distrito Federal em 17/03/2011. Que a transmissão só foi informada pela autuada na sua DIRPF do Exercício de 2012 - Ano-Calendário 2011, e a própria cláusula sétima do Contrato de Venda de 03/05/2010 remete à Alteração Contratual como o momento da chancela das Cessões das Cotas Patrimoniais.

Finalizou a peça informativa formulando pedido pelo não acolhimento impugnação apresentada pelo contribuinte, esperando que este Conselho de Fazenda julgue procedente o Auto de Infração.

A 5ª JJF, através do Acórdão nº 0125-05/16, datado de 15/07/2016, de relatoria do Aud. Fiscal/julgador Ângelo Mário de Araújo Pitombo, decretou a nulidade do Auto de Infração, ocasião em que externou a fundamentação contida na Ementa da decisão a seguir reproduzida:

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0125-05/16

EMENTA: ITD. DOAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos, o ITCMD ou ITD tem previsão no art. 155, inciso I, da CF 88, art. 35 e seguintes do CTN e sua instituição é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Não há na legislação tributária do Estado da Bahia fundamento ou orientação para se caracterizar como doação as transferências de cotas de participação societária efetuadas com o preço menor do que as cotas calculadas com base no patrimônio líquido da empresa (conforme cálculo da fiscalização). A inexistência de previsão legal ou mesmo regulamentar para a metodologia de cálculo utilizada para a apuração da ocorrência do fato gerador do ITD, aplicada pela fiscalização, não oferece segurança para se determinar a ocorrência da materialidade ou mesmo do montante do tributo devido. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

A decisão “a quo” foi submetida a reexame na 2ª instância deste CONSEF, através do processamento do Recurso de Ofício, previsto no art. 169, inc. I, letra “a” do RPAF/99. Na esfera recursal a decisão da JJF foi revista com a devolução dos autos para novo julgamento na 1ª instância, com a seguinte fundamentação resumida na Ementa do Acórdão da Câmara, “in verbis”:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0064-11/17

EMENTA: ITD. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. Restou comprovado que demonstrativo e

descrição do fato evidencia a ocorrência de infração a legislação tributária. Base de cálculo apurada com critério objetivo para determinação do valor venal. Ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial. Inexistência de preterição de direito de defesa. Reformada a Decisão recorrida que declarou nulidade do Auto de Infração. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova Decisão com apreciação das razões de mérito. Recurso de Ofício PROVIDO. Decisão unânime

Após retorno o PAF à instância, o feito foi convertido em diligência à Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), ocasião em que foi exposto pelo relator originário do processo que a intervenção da PGE objetivava dar mais subsídios à decisão que seria elaborada pela 5ª JJF. Nessa etapa foram formuladas duas questões relacionadas ao mérito da lide:

- 1 – se o fato ocorrido se enquadra em hipótese de incidência do ITDCM; e,*
- 2 – se a base de cálculo foi constituída em conformidade com a legislação tributária do ITDCM.*

A PGE através do Parecer apensado às fls. 295 a 299verso emitiu Parecer Jurídico acerca das questões suscitadas no pedido de diligência, de lavra da Procuradora Estadual Paula Gonçalves Morris Matos, na função de Procuradora Assistente em exercício, datado de 06/09/2017. Abaixo são reproduzidas as principais conclusões do órgão jurídico do Estado acerca das questões de mérito da autuação:

Disse a representante da PGE que a autoridade autuante entendeu que apesar de ter sido declarado à Receita Federal a venda de 24% das cotas do capital social a empresa Expressa Distribuidora de medicamentos Ltda pelo sócio Matheus Ribeiro Lima Braga a sócia Mariana Braga Aitken, tanto peça compradora, quanto pelo vendedor, tratou-se a operação em questão de verdadeira doação, sujeita à incidência do ITDCM.

Que o preposto do fisco reputou que ao apurar a base de cálculo da operação para fins da quantificação do imposto considerou o valor venal das referidas cotas (divisão do patrimônio líquido da empresa pelo número de cotas do capital social), consoante estabelecido na legislação de regência.

Diante desse quadro fático observou a representante da PGE que a CF/88 ao definir o Sistema Tributário Nacional preconizou competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações de quaisquer bens e direitos – ITD, conforme positivado no art. 155, I, § 1º, incs. I e II da carta Magna. Nessa tônica a Lei Estadual nº 4.826/89, instituiu o ITD no Estado da Bahia, estabelecendo a sua incidência sobre as doações a qualquer título, de direito, dentre os quais se enquadram as cotas do capital social.

Disse ainda ser cediço, que pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa corpórea ou incorpórea e, o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro ou valor fiduciário correspondente.

Ponderou que no caso dos autos algumas peculiaridades revelaram que as duas partes envolvidas no negócio jurídico pactuaram um preço fictício para a transmissão das cotas do capital social com o fito de fraudar a lei. Reproduziu parte voto proferido na instância recursal acerca da questão, com destaque para os seguintes trechos:

Pelo exposto, o Capital Social original da empresa de R\$300.000,00 com as variações positivas (lucros), cujas Reservas foram integralizadas constituía um Capital Social de R\$47.452 mil no fim do exercício de 2010, ou tomando como base o documento de fl. 14, R\$47.451,690,00, além de Reservas que poderiam vir a ser integralizadas totalizando R\$80.473(mil) no fim do exercício de 2011.

Logo, a parte comercializada de 11.388.405 cotas, correspondente a 24% do Capital, com base no Balanço Patrimonial com valor de R\$116.796.936,52 dividido pelo total de

47.451.960 cotas resulta em valor de cada cota em R\$2,4614 que multiplicada pelo número de cotas transacionadas de 11.388.405 resulta em valor de R\$28.031.420,06.

Entretanto, as 11.388.405 que corresponde a 24% do PL totalizando R\$28.031.420,06 foi comercializada por R\$71.928,00.

Por sua vez, a fiscalização considerou como:

- A) *Parte onerosa R\$71.928,00;*
- B) *Parte transmitida e não onerosa R\$27.854.376,48 [(11.388.405 – 71.928 cotas) x R\$2,4614 = R\$27.854.376,48].*

Pelo exposto, não é razoável que o sócio cotista tenha transmitido a titularidade de 11.388.405 cotas de capital da empresa [Expressa] que patrimonialmente corresponde a R\$28.031.420,06 por um valor de R\$71.928,00 como indicado no contrato de compra e venda.

Ressaltou a PGE que a Declaração de Imposto de Rendas Pessoa Física – DIRPF 2012/2011 apresentada pela sócia autuada indicou que tais cotas foram por ela adquiridas no exercício de 2011 no valor de R\$71.928,00 e que no final do mesmo exercício recebeu dividendos da empresa no importe de R\$4.120.822,58 (fl. 51). Em decorrência conclui de que houve a celebração de um verdadeiro contrato de doação simulado como contrato de compra venda.

Disse que a simulação ocorre quando, em um negócio jurídico, a declaração das partes não corresponde às suas efetivas vontades, buscando, com isso, fraudar a lei ou lesar terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas. Com efeito, consiste em declaração propositadamente apresentada em descompasso com a real intenção das partes envolvidas no negócio jurídico, que de forma acordada, dissimulam sua verdadeira intenção, apresentada sob a aparência fictícia. Ocorre, portanto, quando há divergência entre a vontade declarada e a interna dos agentes envolvidos no negócio jurídico.

Acrescentou que esse dissenso pode se dar de forma absoluta ou relativa, sendo que, na primeira hipótese, não há realização de nenhum negócio e as partes apenas simulam a sua existência, enquanto na segunda (a relativa), o negócio entabulado tem por objeto encobrir outro, de natureza diversa, gerando um resultado efetivamente desejado pelas partes.

Destacou que o negócio simulado é nulo, conforme prescreve o art. 167, II, do Código Civil Brasileiro. Frisou que quando a simulação é relativa a norma legal preconizou a manutenção dos efeitos jurídicos do negócio jurídico oculto ou dissimulado, desde que válido relativamente à substância e a forma, ainda que seja considerado nulo o negócio aparente ou simulado.

Reportando-se ao caso dos autos a representante da PGE afirmou que o negócio jurídico aparente é a compra e venda das cotas do capital social que foi entabulado com o propósito de fraudar a lei, ou seja, não pagar ou pagar menos imposto, enquanto o negócio jurídico oculto consistiu naquele verdadeiramente almejado pelas partes.

Afirmou não se afigurar razoável, conforme destacado pela instância superior administrativa, que o valor declarado de venda das cotas do capital social, sobretudo à vista das informações constantes do balanço patrimonial da empresa juntado aos autos.

Argumentou que outra não pode ser a conclusão, senão a de que ocorreu a simulação de contrato de compra e venda com a intenção de ocultar a genuína operação de doação, que está dentro do espectro de incidência do ITD.

Concernente à base de cálculo do imposto lançado ressaltou a legislação estadual do ITD estabelece como base imponível do imposto o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador (art. 10, da Lei nº 4.826/89). Disse ainda ser cediço que o valor venal dos bens ou direitos a serem transmitidos é aquele atribuído pelo mercado, que mais se aproxima da realidade fática. No caso dos autos o autuante dividiu o patrimônio líquido da empresa pelo número de cotas transmitidas. Sendo o patrimônio líquido da pessoa jurídica o resultado da

subtração dos débitos/obrigações da sociedade empresária com a totalidade dos bens e direito, o mesmo reflete efetivamente a capacidade econômica resultante da operação. Nesse contexto a representante da PGE entende que a autoridade autuante agiu com acerto uma vez que apurou a base de cálculo do imposto estadual (ITD) de forma a refletir os valores reais das cotas sociais, considerando o balanço atualizado apresentado pela empresa. Transcreveu trechos de decisão judicial que corrobora o entendimento aqui externado pela PGE, que se encontra reproduzido às fls. 298verso a 299verso, originária do TJ de Minas Gerais, proferida em grau de recurso.

O contribuinte e o autuante foram notificados do inteiro teor do Parecer Jurídico da PGE, conforme determinado em diligência aprovada pelo colegiado desta 5ª JJF, em despacho exarado às fls. 307/308 dos autos. A intimação se concretizou via Correios e foi realizada 20/07/18 (doc. fl. 312).

O contribuinte atravessou petição nos autos, subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. fl. 326). A Manifestação defensiva, acostada às fls. 316/325, foi protocolada em 03/08/2018 e nesta peça o contribuinte reiterou todas as argumentações apresentadas na inicial, voltando a pedir a decretação de nulidade de toda autuação e discordando do opinativo da PGE/PROFIS.

O autuante, por sua vez, prestou nova informação fiscal (fls. 330/331), ocasião em que afirmou que todos os pontos suscitados pela defesa foram exaustivamente abordados na primeira informação fiscal (215/218), na Manifestação posterior do autuante (fls. 295/299verso) e no Parecer da PGE. Declarou que nessas peças estão perfeitamente definidos os elementos que caracterizam a infração: a incidência do ITD – fato gerador doação; a base de cálculo e a alíquota incidente assim como infrator (a donatária na condição de sujeito passivo tributário). Finaliza pedindo mais uma vez pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Através do despacho exarado à fl. 334 deste PAF, datado de 03/10/18, houve a redistribuição do presente processo para este Relator que em etapa subsequente fez Termo de Instrução nos autos, de 20/11/2018, declarando que o mesmo se encontrava instruído para julgamento.

VOTO

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir o imposto sobre doações (ITD), contendo a descrição de que se verificou a doação de 11.316.477 cotas do capital social da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda, CNPJ 06.234.797/0001-78, recebida em 08/02/2011.

Quanto à alegação de decadência suscitada na peça defensiva, verifico inicialmente que o ITDCM (imposto transmissão *causa mortis* e doações), é tributo sujeito à modalidade de lançamento por declaração do contribuinte, estando submetido, portanto, às regras estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN) para essa modalidade, contidas no art. 147.

No caso concreto dos autos, o imposto apurado na ação fiscal, sujeito à declaração por parte do contribuinte, não foi objeto de pagamento antecipado aos cofres públicos, antes do início do procedimento fiscalizatório, de forma que a contagem do prazo decadencial se submete, nessa específica situação, às regras do art. 173, I do CTN, atinentes ao lançamento de ofício, com a redação abaixo reproduzida:

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

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

Importante destacar ainda, no que se refere à decadência, que o contrato de compra, venda e cessão de cotas, datado de 03/05/2010, que foi juntado pelo contribuinte na peça de defesa (doc. Fls. 105/109), indicando a transferência do total de 11.388.405 cotas do capital social da empresa Expressa Distribuidoras de Medicamentos Ltda para a autuada, não configurou o fato gerador do tributo em discussão.

A efetiva transmissão ou transferência das cotas do sócio Matheus Ribeiro Lima Braga para a sócia Mariana Braga Aitken (ora autuada), somente se verificou a partir da alteração do contrato

social da sociedade empresária, verificada em 08/02/2011 com o subsequente registro dessa alteração societária na Junta Comercial do Distrito Federal, ocorrida em 17/03/2011 (doc. fls. 92/103).

Apesar do Contrato ser datado de 03/05/2010, a efetiva transmissão das cotas, ou seja, o fato gerador do ITD, só ocorreu com a Vigésima Primeira Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Empresária Denominada EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., datada de 08/02/2011 e com registro na Junta Comercial do Distrito Federal em 17/03/2011. Por sua vez a transmissão das cotas só foi informada pela autuada na sua DIRPF do Exercício de 2012 - Ano-Calendário 2011, e a própria cláusula sétima do Contrato de Venda de 03/05/2010 remeteu à Alteração Contratual como o momento da chancela das Cessões das Cotas Patrimoniais.

Nesse contexto, dispunha o fisco, portanto, na forma do art. 173, I do CTN, de 05 anos para lançar o tributo (ITD), contados do 1º dia do exercício à ocorrência do fato gerador, deflagrador do ato de lançamento tributário, que se verificou em 17/03/2011, com o registro da alteração contratual da sociedade empresária perante à Junta Comercial, quando efetivamente se tornou de conhecimento público, inclusive para o fisco, a respectiva operação.

Portanto, o prazo inicial de contagem da decadência se deu em 1º de janeiro de 2012 (1º dia do exercício seguinte ao fato que desencadearia o lançamento e pagamento do tributo pelo contribuinte), encerrando-se em 31/12/2016. No caso em exame, o ato de lançamento formalizado através do Auto de Infração foi realizado em 28/12/2015, com ciência ao contribuinte via correios, em 25/01/2016 (doc. fl. 146).

Pelas razões acima expostas, não acolho a alegação de decadência suscitada na peça de defesa.

No que se refere às demais questões de mérito, é importante destacar de início que a presente autuação tomou por base as informações geradas através de convênio de cooperação técnica firmado com a Receita Federal, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia deu início ao cruzamento de informações prestadas nas Declarações de Imposto de Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas domiciliadas neste Estado, relativas a situações que indiquem possível falta de recolhimento do ITD instituído pela Lei Estadual nº 4.826/89.

Com base nessas informações, a Srª. MARIANA BRAGA AITKEN, inscrita no CPF sob o nº 016.780.705-64, foi autuada em 28/12/2015, pela falta de recolhimento do ITD sobre doação de 11.316.477 (onze milhões trezentos e dezesseis mil quatrocentas e setenta e sete) cotas de capital da Empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ 06.234.797/0001-78, recebida em 08/02/2011. Anexo ao Auto de Infração foi inserido o Demonstrativo de Cálculo do ITD e os documentos que lhe dão a sustentação legal.

No Demonstrativo de Cálculo do ITD que acompanha o Auto de Infração, juntado às fls. 05 a 08 do PAF, apurou-se que o capital social e o patrimônio líquido da Expressa declarados em 31/12/2010 foram de respectivamente, R\$47.451.690,52 e R\$116.796.936,52. Dessa forma, frente à incompatibilidade do valor da alienação da participação societária na Expressa, com o valor patrimonial da empresa, e considerando o princípio da substância sobre a forma, configurou-se a operação como uma doação e não como uma mera alienação de bens, estando sujeita, portanto, à incidência do ITD sobre a diferença entre o valor patrimonial das cotas transferidas e o valor efetivamente pago e declarado.

Observo que no caso em exame, em contrariedade ao que foi afirmado pela defesa, não houve arbitramento da base de cálculo do imposto. Em se tratando de transmissão de cotas de capital, a base de cálculo do ITD é o seu valor patrimonial, e o valor patrimonial da cota corresponde ao quociente da divisão do valor do patrimônio líquido pelo número de cotas que formam seu capital social. No Demonstrativo de cálculo às fls. 05 a 08 deste PAF, consta que a base de cálculo da presente cobrança do ITD, foi obtida em função da transmissão não onerosa das cotas de capital pelo seu valor patrimonial, já abatidos os valores pagos e informados no Contrato e nas DIRPFs, do Ano Calendário 2011 da compradora e do vendedor.

Ressalto ainda, que a Sr^a MARIANA BRAGA AITKEN, CPF nº 016.780.705-64, em sua DIRPF do Exercício de 2012 - Ano Calendário 2011, informou as aquisições de 11.388.405 cotas da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, CNPJ nº 06.234.797/0001-78, pelo valor de R\$71.928,00, ficando com um total de 11.862.922 cotas. Registrado que um elemento que comprova o caráter da transmissão não onerosa das cotas patrimoniais, é que a propriedade de 11.862.922 cotas da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, CNPJ nº 06.234.797/0001-78, no exercício de 2011, propiciou a distribuição de Dividendos para a sócia MARIANA BRAGA AITKEN no montante de R\$4.120.822,58, não sendo crível que 11.388.405 cotas, tenham sido compradas por apenas R\$71.928,00, ficando evidenciado que se tratou realmente de doação.

Para o autuante, ficou caracterizado que houve transmissão não onerosa de cotas, configurando deste modo fato gerador do ITD. Como não houve recolhimento do imposto, estaria configurada a infração, tendo como sujeito passivo o beneficiário, neste caso a donatária, Sr^a MARIANA BRAGA AITKEN, na condição de infratora à legislação do ITD.

A 5^a JJF, através do Acórdão nº 0125-05/16, datado de 15/07/2016, de relatoria do Aud. Fiscal/julgador Ângelo Mário de Araújo Pitombo, decretou a nulidade do Auto de Infração, ocasião em que externou a fundamentação contida na Ementa da decisão a seguir reproduzida:

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0125-05/16

EMENTA: ITD. DOAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. *Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos, o ITCMD ou ITD tem previsão no art. 155, inciso I, da CF 88, art. 35 e seguintes do CTN e sua instituição é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Não há na legislação tributária do Estado da Bahia fundamento ou orientação para se caracterizar como doação as transferências de cotas de participação societária efetuadas com o preço menor do que as cotas calculadas com base no patrimônio líquido da empresa (conforme cálculo da fiscalização). A inexistência de previsão legal ou mesmo regulamentar para a metodologia de cálculo utilizada para a apuração da ocorrência do fato gerador do ITD, aplicada pela fiscalização, não oferece segurança para se determinar a ocorrência da materialidade ou mesmo do montante do tributo devido. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.*

A decisão “a quo” foi submetida a reexame na 2^a instância deste CONSEF, através do processamento do Recurso de Ofício, previsto no art. 169, inc. I, letra “a” do RPAF/99. Na esfera recursal, a decisão da JJF foi revista com a devolução dos autos para novo julgamento na 1^a instância, com a seguinte fundamentação resumida na Ementa do Acórdão da Câmara, “in verbis”:

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0064-11/17

EMENTA: ITD. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. *Restou comprovado que demonstrativo e descrição do fato evidencia a ocorrência de infração a legislação tributária. Base de cálculo apurada com critério objetivo para determinação do valor venal. Ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial. Inexistência de preterição de direito de defesa. Reformada a Decisão recorrida que declarou nulidade do Auto de Infração. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova Decisão com apreciação das razões de mérito. Recurso de Ofício PROVIDO. Decisão unânime*

Após retorno do PAF à instância, o feito foi convertido em diligência à Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), ocasião em que foi exposto pelo relator originário do processo, que a intervenção da PGE objetivava dar mais subsídios à decisão que seria elaborada pela 5^a JJF. Nessa

etapa, foram formuladas duas questões relacionadas ao mérito da lide:

- 1 – *se o fato ocorrido se enquadraria em hipótese de incidência do ITDCM; e,*
- 2 – *se a base de cálculo foi constituída em conformidade com a legislação tributária do ITDCM.*

A PGE, através do Parecer apensado às fls. 295 a 299verso, emitiu Parecer Jurídico acerca das questões suscitadas no pedido de diligência, de lavra da Procuradora Estadual Paula Gonçalves Morris Matos, na função de Procuradora Assistente em exercício, datado de 06/09/2017. Abaixo são reproduzidas as principais conclusões do órgão jurídico do Estado, acerca das questões de mérito da autuação:

Disse a representante da PGE, que a autoridade autuante entendeu que apesar de ter sido declarado à Receita Federal a venda de 24% das cotas do capital social da empresa Expressa Distribuidora de medicamentos Ltda., pelo sócio Matheus Ribeiro Lima Braga, à sócia Mariana Braga Aitken, tanto pela compradora, quanto pelo vendedor, tratou-se a operação em questão de verdadeira doação, sujeita à incidência do ITDCM.

Que o preposto do fisco reputou que ao apurar a base de cálculo da operação para fins da quantificação do imposto, considerou o valor venal das referidas cotas (divisão do patrimônio líquido da empresa pelo número de cotas do capital social), consoante estabelecido na legislação de regência.

Diante desse quadro fático, observou a representante da PGE, que a CF/88 ao definir o Sistema Tributário Nacional, preconizou competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações de quaisquer bens e direitos – ITD, conforme positivado no art. 155, I, e § 1º, incs. I e II da Carta Magna. Nessa tônica, a Lei Estadual nº 4.826/89 instituiu o ITD no Estado da Bahia, estabelecendo a sua incidência sobre as doações a qualquer título de direito, dentre os quais se enquadram as cotas do capital social.

Disse ainda, ser cediço que pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa corpórea ou incorpórea, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro ou valor fiduciário correspondente.

Ponderou que no caso dos autos, algumas peculiaridades revelaram que as duas partes envolvidas no negócio jurídico pactuaram um preço fictício para a transmissão das cotas do capital social, com o fito de fraudar a lei. Reproduziu parte do voto proferido na instância recursal acerca da questão, com destaque para os seguintes trechos:

Pelo exposto, o Capital Social original da empresa de R\$300.000,00 com as variações positivas (lucros), cujas Reservas foram integralizadas constituía um Capital Social de R\$47.452 mil no fim do exercício de 2010, ou tomando como base o documento de fl. 14, R\$47.451,690,00, além de Reservas que poderiam vir a ser integralizadas totalizando R\$80.473(mil) no fim do exercício de 2011.

Logo, a parte comercializada de 11.388.405 cotas, correspondente a 24% do Capital, com base no Balanço Patrimonial com valor de R\$116.796.936,52 dividido pelo total de 47.451.960 cotas resulta em valor de cada cota em R\$2,4614 que multiplicada pelo número de cotas transacionadas de 11.388.405 resulta em valor de R\$28.031.420,06.

Entretanto, as 11.388.405 que corresponde a 24% do PL totalizando R\$28.031.420,06 foi comercializada por R\$71.928,00.

Por sua vez, a fiscalização considerou como:

C) Parte onerosa R\$71.928,00;

D) Parte transmitida e não onerosa R\$27.854.376,48 [(11.388.405 – 71.928 cotas) x R\$2,4614 = R\$27.854.376,48].

Pelo exposto, não é razoável que o sócio cotista tenha transmitido a titularidade de

11.388.405 cotas de capital da empresa [Expressa] que patrimonialmente corresponde a R\$28.031.420,06 por um valor de R\$71.928,00 como indicado no contrato de compra e venda.

Ressaltou a PGE, que a Declaração de Imposto de Rendas Pessoa Física – DIRPF 2012/2011 apresentada pela sócia autuada, indicou que tais cotas foram por ela adquiridas no exercício de 2011 no valor de R\$71.928,00, e que no final do mesmo exercício recebeu dividendos da empresa no importe de R\$4.120.822,58 (fl. 51). Em decorrência, conclui que houve a celebração de um verdadeiro contrato de doação, simulado como contrato de compra venda.

Disse que a simulação ocorre quando em um negócio jurídico a declaração das partes não corresponde às suas efetivas vontades, buscando com isso fraudar a lei ou lesar terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas. Com efeito, consiste em declaração propositadamente apresentada em descompasso com a real intenção das partes envolvidas no negócio jurídico, que de forma acordada, dissimulam sua verdadeira intenção, apresentada sob a aparência fictícia. Ocorre, portanto, quando há divergência entre a vontade declarada e a interna dos agentes envolvidos no negócio jurídico.

Acrescentou que esse dissenso pode se dar de forma absoluta ou relativa, sendo que na primeira hipótese, não há realização de nenhum negócio, e as partes apenas simulam a sua existência, enquanto na segunda (a relativa), o negócio entabulado tem por objeto encobrir outro, de natureza diversa, gerando um resultado efetivamente desejado pelas partes.

Destacou que o negócio simulado é nulo, conforme prescreve o art. 167, II do Código Civil Brasileiro. Frisou que quanto à simulação relativa, a norma legal preconizou a manutenção dos efeitos jurídicos do negócio jurídico oculto ou dissimulado, desde que válido relativamente à substância e à forma, ainda que seja considerado nulo o negócio aparente ou simulado.

Reportando-se ao caso dos autos, a representante da PGE afirmou que o negócio jurídico aparente é a compra e venda das cotas do capital social que foi entabulado com o propósito de fraudar a lei, ou seja, não pagar ou pagar menos imposto, enquanto o negócio jurídico oculto consistiu naquele verdadeiramente almejado pelas partes.

Afirmou não se afigurar razoável, conforme destacado pela instância superior administrativa, que o valor declarado de venda das cotas do capital social, sobretudo à vista das informações constantes do balanço patrimonial da empresa juntado aos autos.

Argumentou que outra não pode ser a conclusão, senão a de que ocorreu a simulação de contrato de compra e venda com a intenção de ocultar a genuína operação de doação, que está dentro do espectro de incidência do ITD.

Concernente à base de cálculo do imposto lançado, ressaltou que a legislação estadual do ITD estabelece como base imponível do imposto, o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador (art. 10, da Lei nº 4.826/89). Disse ainda ser cediço que o valor venal dos bens ou direitos a serem transmitidos é aquele atribuído pelo mercado, que mais se aproxima da realidade fática.

No caso dos autos, o autuante dividiu o patrimônio líquido da empresa pelo número de cotas transmitidas. Sendo o patrimônio líquido da pessoa jurídica o resultado da subtração dos débitos/obrigações da sociedade empresária, com a totalidade dos bens e direito, o mesmo reflete efetivamente a capacidade econômica resultante da operação.

Frente ao contexto fático acima exposto, é de se concluir, na mesma direção do Parecer Jurídico da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), que a autoridade autuante agiu com acerto, uma vez que apurou a base de cálculo do imposto estadual (ITD), de forma a refletir os valores reais das cotas sociais, considerando o balanço atualizado apresentado pela empresa.

Da mesma forma, no que se refere à incidência do imposto, restou caracterizada que a autuada efetivamente realizou uma operação de doação, sujeita ao ITDCM, visto que a Srª MARIANA

BRAGA AITKEN, ora autuada, em sua DIRPF (DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA), do Exercício de 2012 - Ano Calendário 2011, informou a aquisição de 11.388.405 cotas da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, CNPJ nº 06.234.797/0001-78, pelo valor de R\$71.928,00, ficando com um total de 11.862.922 cotas. O elemento que comprova o caráter da transmissão não onerosa das cotas patrimoniais, é que a propriedade de 11.862.922 cotas da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, no exercício de 2011, propiciou a distribuição de Dividendos para a sócia MARIANA BRAGA AITKEN, no montante de R\$4.120.822,58, não sendo crível que 11.388.405 cotas tenham sido compradas por apenas R\$71.928,00, ficando evidenciado que se tratou realmente de contrato de doação, em que as partes simularam tratar-se de uma avença de compra, venda e cessão de cotas daquela sociedade empresária, por valor bastante inferior ao declarado no correspondente balanço patrimonial.

Pelas razões acima expostas, especialmente com amparo no que foi exposto no Parecer Jurídico da PGE/PROFIS, cujas linhas mestras estão expostas neste voto, nossa conclusão é pela PROCEDÊNCIA integral do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279268.0043/15-0**, lavrado contra **MARIANA BRAGA AITKEN**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$557.087,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, II da Lei nº 4.826/1989, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA