

**PROCESSO** - A. I. Nº 279268.0044/15-6  
**RECORRENTE** - SÉRGIO LINS LIMA BRAGA FILHO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0056-05/20-VD  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/04/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0043-11/21-VD

**EMENTA:** ITD. DOAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Imposto de Transmissão “causa mortis” e doações de quaisquer bens e direitos. Transferências de cotas sociais de pessoa jurídica. Base de cálculo sobre o valor das cotas, apurada a partir do patrimônio líquido da sociedade empresária. Disposição expressa no art. 10 da Lei Estadual nº 4.826/89. No caso concreto, as partes firmaram negócio jurídico por valor ínfimo em relação ao valor patrimonial das cotas da sociedade empresária. O negócio jurídico aparente foi a compra e venda das cotas do capital social, estabelecido entre os agentes de forma enganosa para fraudar a lei, ou seja, não recolher o imposto devido, enquanto o negócio jurídico oculto, que consistiu naquele verdadeiramente almejado, envolveu a doação. Desconsideração de negócios particulares. Configurada a evasão fiscal. Indeferidos os pedidos de remessa dos autos para a realização de novas diligências ou perícias fiscais. Não acolhida a prejudicial de decadência. Afastadas as arguições de nulidade do procedimento fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 14/12/2015, para formalizar a exigência de crédito tributário, no valor principal de **R\$580.294,10**, em decorrência do cometimento da seguinte infração relacionada à legislação do ITD:

***Infração 01 - 41.01.03** - Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de direitos. Consta que o contribuinte deixou de recolher o ITD sobre doação de 11.787.887 cotas de capital da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ nº 06.234.797/0001-78, recebida em 08/02/2011. O Demonstrativo de Cálculo do ITD encontra-se no ANEXO I deste Auto de Infração (fls. 5/8). Fato gerador verificado em 08/02/2011. O imposto foi quantificado a partir da base de cálculo de R\$ 29.014.705,00, à alíquota de 2%, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 13, II, da Lei nº 4.826/89.*

Serviram de lastro documental do ato de lançamento do imposto: 1) Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas e Outras Avenças da Sociedade Empresarial denominada Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. (Anexo II – fls. 13/17); 2) Vigésima Primeira Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Empresária denominada Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., datada de 08/02/2011; (Anexo III, fls. 19/33); 3) Diário nº 103 contendo Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício e outros Demonstrativos Financeiros - exercícios findos de 2010 e 2011 (Anexo IV – fls. 35/45); 4) DIRPF ‘Declaração do Imposto de Renda – pessoa física – donatário, sr. Sérgio Lins Lima Braga Filho – exercício 2012, ano-calendário 2011 (Anexo V, fls. 47/54); 5) DIRPF ‘Declaração do Imposto de Renda – pessoa física –doador, sr. Matheus Ribeiro Lima Braga – exercício 2012, ano-calendário 2011 (Anexo VI, fls. 56/63); 6) Notificação ao contribuinte para pagamento espontâneo do ITD e correspondente Demonstrativo de Cálculo do tributo (Anexo VII – fls. 65/72); 7) intimações fiscais que deram início ao

procedimento de fiscalização (Anexo VIII, fls. 74/76); **8)** Impugnação à Notificação Fiscal e correspondente processo nº 041608/2015-8, contendo inclusive o ato decisório do Inspetor Fazendário de indeferimento da impugnação (Anexo IX, fls. 79/139).

Após a devida instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide, exige crédito tributário referente ao Imposto sobre Transmissões “CAUSA MORTIS” e doação de quaisquer bens ou direitos - ITD, em decorrência da falta de recolhimento do imposto incidente sobre doação de 11.787.887 cotas de capital da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ nº 06.234.797/0001-78, recebidas pelo autuado em 08/02/2011, através de negócio jurídico em que constou como doador o sr. Matheus Ribeiro Lima Braga.*

*A defesa sustenta que o negócio jurídico em exame é intributável pelo ITD, considerando que as transferências das cotas do capital social se deram por ato oneroso (**contrato de compra e venda e cessão de cotas e outras avenças da sociedade empresária denominada Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.**), mediante o pagamento da quantia de R\$75.036,00, na forma documentada nos instrumentos contratuais, registros contábeis e declarações de imposto de renda (DIRFs) dos envolvidos na operação, cujas peças foram apensadas à impugnação, em cópias reprográficas, às fls. 90 a 125 e fls. 159 a 210 deste processo.*

*A fiscalização, por sua vez, a partir das informações contábeis apresentadas pela empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda, apuradas em 31/12/2010, constatou que o capital social e o patrimônio líquido dessa sociedade empresarial perfaziam os montantes, respectivamente de R\$47.451.690,52 e R\$116.796.936,52. Considerando que à época o capital social estava dividido em 47.451.960 cotas, resulta que o valor de cada cota era de R\$2,4614 (R\$116.796.936,52/R\$47.451.960). Frente a esses números, concluiu haver incompatibilidade entre o valor da alienação das cotas, pactuadas em R\$75.036,00, e o valor patrimonial da empresa. As 11.862.923 cotas transferidas, representativas de 25% do capital social, correspondiam ao valor patrimonial de R\$29.199.398,67 (R\$2,4614 x 11.862.923 cotas). Portanto, frente a essa discrepância, a fiscalização considerou que o negócio jurídico de transmissão das cotas do capital social envolveu uma parte onerosa, ajustada no valor de R\$75.036,00, e uma parcela não onerosa, avaliada em R\$29.014.702,60, esta última apurada a partir da diferença aritmética entre o valor patrimonial das 11.862.923 cotas, e o valor pactuado a título oneroso (R\$29.199.398,67 – R\$75.036,00).*

*Reside nas apurações do valor patrimonial das cotas transmitidas, a discussão de mérito travada neste processo. Porém, antes de analisá-las, deveremos enfrentar as arguições de nulidade suscitadas pela defendente.*

*No sentido de restabelecer o devido equilíbrio processual e visando preservar as garantias do contraditório e da ampla defesa, o colegiado desta Junta de Julgamento converteu o presente PAF em diligência para que, entre outras medidas, o contribuinte e seu advogado tomassem ciência do inteiro teor dos elementos de prova que serviram de base para lastrear a autuação. Determinou-se também, no mesmo ato, que fossem entregues à defesa, em cópia reprográfica, as manifestações posteriores juntadas ao processo, abarcando as intervenções do autuante inseridas às fls. 248/268, e a íntegra do Parecer da Procuradoria Estadual, apensada às fls. 293/302. Por fim, ao contribuinte foi devolvido o prazo integral de 60 (sessenta dias) para que apresentasse nova impugnação, em conformidade com as disposições da norma de regência do processo administrativo fiscal. Saneadas, portanto, as situações reclamadas anteriormente pelo contribuinte, que poderiam configurar cerceamento ao seu direito de defesa ou supressão de instância.*

*Rejeito as arguições de nulidade do presente Auto de Infração.*

*Também indefiro o pedido de produção de nova prova revisional do lançamento, através de diligência fiscal ou perícia fiscal, pois vislumbro presentes nos autos a existência de elementos fáticos e probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal, conforme será melhor detalhado no exame das questões de mérito. Destaco ainda, que em atendimento ao princípio da economia processual, ficam preservados todos os atos instrutórios anteriormente praticados neste PAF, especialmente em razão dos mesmos terem sido submetidos ao crivo do autuante e do autuado, para que pudessem exercer o direito ao contraditório.*

*Quanto à alegação de decadência, 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, 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, juntado pelo contribuinte na peça de defesa (doc. fls. 24/28), indicando a transferência do total de 11.862.923 cotas do capital social da empresa Expressa Distribuidoras de Medicamentos Ltda para o autuado, não configurou o fato gerador do tributo em discussão. A efetiva transmissão ou transferência das cotas do sócio Matheus Ribeiro Lima Braga para o sócio Sérgio Lins Lima Braga Filho (ora autuado), 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. 159/170).*

*Apesar do Contrato ser datado de 03/05/2010, a efetiva transmissão das cotas, ou seja, o fato gerador do ITD, só ocorreu a partir da inserção da Vigésima Primeira Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Empresária, denominada EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., em 08/02/2011, e com o posterior registro dessa alteração perante a Junta Comercial do Distrito Federal, fato verificado em 17/03/2011.*

*Por sua vez, a transmissão das cotas só foi informada pela autuada na sua Declaração de Imposto de Renda - DIRPF, do Exercício de 2012 - Ano-Calendário 2011. E mais, 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, na forma do art. 173, I do CTN, de 05 anos para lançar o tributo (ITD), contados do 1º dia do exercício da 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 a Junta Comercial, quando efetivamente se tornou de conhecimento público, inclusive para o fisco, a respectiva operação.*

*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 14/12/2015, com ciência ao contribuinte, via correios, em 22/01/2016 (doc. fl. 144).*

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

*No mérito, restou evidenciado que o Autuante apurou a base de cálculo da operação pelo valor venal, mediante a divisão do valor do Patrimônio Líquido pelo número de cotas que compunham patrimônio da sociedade empresária. Esta metodologia de cálculo está em conformidade com a legislação de regência do ITD, considerando que o art. 10 da Lei nº 4.826/89, que instituiu esse imposto no Estado da Bahia contém a seguinte disposição:*

***“Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, com base nos valores de mercado correspondente ao bem, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial.” (grifos nossos)***

*No caso dos autos, a nosso ver, algumas peculiaridades evidenciam que as partes envolvidas no negócio jurídico pactuaram preço fictício para as transmissões das cotas de capital, com o objetivo de fraudar a lei tributária. Conforme detalhado linhas acima, não nos parece razoável que o sócio cotista Matheus Ribeiro Lima Braga tenha transmitido ao sócio Sergio Lins Lima Braga Filho (autuado), a titularidade de 11.862.923 cotas da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda, pela quantia de R\$75.036,00, como indicado no contrato de compra e venda, considerando que o valor patrimonial desse ativo foi avaliado em R\$29.199.398,98.*

*A própria Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRF 2012/2011, apresentada neste PAF pelo contribuinte autuado (doc. fl. 51), indica que essas cotas, adquiridas em fevereiro de 2011 pelo valor de R\$75.036,00, no final do mesmo exercício fiscal, propiciaram o recebimento de dividendos da empresa no importe R\$4.106.683,60, cifra 55 vezes maior que o valor pago na aquisição.*

*Essas evidências reforçam a conclusão de que houve verdadeiro contrato de doação simulado em contrato de compra e venda, conclusão a que chegou a Procuradoria do Estado da Bahia, no Parecer Jurídico exarado nos autos (fls. 293/302). As partes firmaram, portanto, negócio jurídico por valor ínfimo em relação ao valor patrimonial das cotas da sociedade empresária. O negócio jurídico aparente foi a compra e venda das cotas do capital social, estabelecido entre os agentes de forma enganosa para fraudar a lei, ou seja, não recolher o imposto devido, enquanto o negócio jurídico oculto, que consistiu naquele verdadeiramente almejado, envolveu a doação.*

*Nesse contexto, nossa conclusão é no sentido do acerto da exigência fiscal que apurou a base impositiva do ITD a partir dos valores reais das cotas patrimoniais da sociedade empresária.*

*Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base no que segue.

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

Aponta a preliminar de supressão de instância por entender que a Decisão nº 0015-11/17, a qual proveu o Recurso de Ofício e mandou retornar os autos a instância de piso para que fosse apreciada as razões de mérito, afrontou o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, já que a instância superior analisou matéria não apreciada na ocasião do julgamento do Acórdão nº 0112-05/2016.

Alega que a decisão da segunda instância favoreceu o sujeito ativo e avançou no julgamento adentrando ao mérito do lançamento fiscal, e mais, emitindo um verdadeiro juízo de valor pela procedência da autuação.

Nota que temas como, valor da base de cálculo, se o fato gerador se enquadra nas hipóteses de incidência do ITD, valor do capital social, análise do balanço patrimonial, integralização de capital social, variações positivas e que o método adotado pelo fiscal para apuração da base de cálculo está explícito na legislação tributária, sequer chegaram a ser examinado pela primeira instância, além de demandar a análise de fatos e provas.

Frisa que o próprio RPAF em seu art. 154 afirma que o mérito somente poderá ser analisado após ultrapassada a questão preliminar.

*Art. 154. A matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas.*

Adita que o próprio Relator do Recurso de Ofício, afirma que adentrou nas razões meritórias, entretanto, segundo ele, sem configurar juízo de valor, conforme se extrai do trecho do seu voto:

*“Preliminarmente, entendo que não há como apreciar estas questões sem adentrar ao mérito. Como o reexame da Decisão trata de nulidade material, as questões serão apreciadas sem configurar juízo de valor, quanto à procedência ou não do lançamento para não suprimir instância de julgamento”.*

Repisa que todas essas matérias não foram analisadas no primeiro julgamento de piso (Acórdão JJF nº 0112-05/16), e posteriormente foram copiadas na íntegra em todos os julgamentos, desta feita procedente, conforme determinado nos acórdãos das Juntas de Julgamento Fiscal de números JJF Acórdão Nº 0077-03/18 e Acórdão JJF nº 0056-05/20.

Neste sentido, o presente lançamento deverá ser considerado nulo por ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, caracterizado pela supressão de instância de julgamento. Aduz, ainda, que a JJF não se debruçou sobre a questão, ferindo de morte o devido processo legal.

Cita a composição incorreta da junta, já que o art. 6º do RPAF/99 determina a composição da JJF com 3 auditores e no acórdão ora recorrido somente tiveram dois conselheiros, tornando nula a sessão.

No mérito, alega que no caso em concreto a autoridade fiscal cria por si próprio, suposta hipótese de incidência, elucubrando sob a definição da suposta base de cálculo, tudo sem que haja o único dispositivo legal que lhe dê qualquer suporte.

Não bastasse a ausência de legislação no Estado da Bahia, a autoridade fiscal chega ao inconcebível de socorrer-se de legislações de outros Estados da Federação para, de forma atabalhoada, justificar a absurda conduta meramente arrecadatória de seus agentes.

Salienta que a autuação é tão descabida que, como já mencionado, o próprio CONSEF, em primeiro julgamento, Acórdão JJF nº 0112-05/16, admitiu a ausência de previsão legal, portanto a ilicitude da cobrança, julgou NULO este mesmo Auto de Infração.

Neste contexto, indaga que se o Contrato de Venda, Compra e Cessão Cotas, a DIRPF 2011 – exercício 2012 do Sr. Matheus Ribeiro Lima Braga, a DIRPF 2011 – exercício 2012 da Autuada, a 21ª alteração contratual (doc. apresentado na impugnação), indicam que houve uma cessão onerosa de cotas, como pode o preposto do fisco concluir que houve uma cessão não onerosa?

Ademais, entende que a simples ilação de ocorrência do instituto da doação por parte do fisco estadual, não pode prosperar, seja pela inexistência de previsão legal para tal presunção, seja repita-se, pela falta de qualquer prova ou indícios da ocorrência de cessão gratuita das cotas da Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.

Salienta que não existe na legislação baiana do imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos - ITD, previsão para cobrança do tributo objeto da lide por presunção legal ou arbitramento com que faz crer a autoridade fiscal.

Neste sentido, fica totalmente evidenciado que o presente lançamento não observou o que preconiza o art. 18, inciso IV, alínea “a” do Decreto nº 7.269 de 1999, por conta de não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, em ofensa ao princípio da verdade material, onde está claro nos autos que não se sabe se o crédito objeto da autuação é decorrente de ganhos obtidos por operações sujeitas ao Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Cita jurisprudências do CONSEF.

Defende a inocorrência do fato gerador e que a operação realizada está fora das hipóteses de incidência.

Assevera que a operação em comento é uma compra e venda das cotas empresariais da expressa distribuidora de medicamentos Ltda., operação intributável pelo ITD, por não fazer parte do rol de hipóteses de incidência prevista na Lei nº 4.826/89; que a operação está registrada nas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas, comprador e vendedora como aquisição/venda, onerosa, de cotas de capital social; que na DIRPF 2011 – exercício 2012 (**doc. 03 da peça defensiva**) do vendedor Matheus Ribeiro Lima Braga, a operação de cessão onerosa de cotas, foi devidamente lançada no campo “Declaração de Bens e Direitos” com a seguinte descrição: “... tendo vendido no ano de 2011, 74% por R\$222.000,00, valor integralizado em espécie...”; que na DIRPF, não existem nenhum registro no campo Pagamentos e Doações Efetuadas, comprovando que a operação objeto do presente lançamento trata-se na verdade de uma venda e compra de cotas empresariais; que na DIRPF 2011 – exercício 2012 do Autuado (**doc. 04 da defesa**), a operação também foi devidamente lançada como aquisição onerosa de cotas da Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., do Sr. Matheus Ribeiro Lima Braga; que em todos os documentos analisados é informado que houve uma operação de compra e venda onerosa de cotas empresariais.

Cita jurisprudência do CONSEF e consigna a insustentabilidade do guerreado auto de infração, por ter o fisco tributado o ITD sob a compra e venda de cotas empresariais, em flagrante descompasso à previsão legal e normativa vigente.

Reitera que o Autuado adquiriu onerosamente através do Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas e Outras Avenças da Sociedade Empresária denominada Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. (doc. 02 da defesa), do sócio Matheus Ribeiro Lima Braga, 11.862.923 (onze milhões, oitocentos e sessenta e dois mil, novecentos e vinte e três) cotas do capital social, no valor de R\$75.036,00 (setenta e cinco mil e trinta e seis reais), equivalente a 25% das cotas do capital social.

Frisa que o valor objeto da operação foi registrado na DIRPF/2011 – exercício 2012, do comprador no campo bens e direitos da declaração (doc. 04 da peça defensiva) e na DIRPF/2011 do sócio vendedor (doc. 03 da defesa), também no campo bens e direitos da declaração, ambos no valor de R\$75.036,00 (setenta e cinco mil e trinta e seis reais).

Sucedo que apesar da operação de compra e venda de cotas empresariais em comento, ocorrer no valor constante no Contrato e nas DIRPF/2011 – exercício 2012, do comprador e do vendedor, erroneamente o fisco estadual arbitrou o valor da operação em absurdos R\$29.014.705,06 (vinte e nove milhões, catorze mil, setecentos e cinco reais e seis centavos).

Ademais, pontua que a base de cálculo do Imposto é o valor venal das cotas de capital, objeto de

doação, conforme art. 10 da Lei nº 4.826/89. Entender que a legislação baiana, ao determinar a apuração da base de cálculo, valor venal, com base no patrimônio líquido das empresas, não se ajusta à Constituição Federal e afronta o art. 38 do Código Tributário Nacional – CTN, é uma ficção não permitida no sistema tributário nacional.

Por fim, requer sejam acolhidas as razões supra expendidas, julgando pela nulidade e ou improcedência total do auto hostilizado e, caso o CONSEF entenda insuficientes as provas apresentadas, designe que se faça Perícia Fiscal, com intuito de esclarecer ou evidenciar a consequente verdade material.

## VOTO

O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento da falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de direitos.

Inicialmente nos cabe apreciar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

Entende a recorrente que houve supressão de instância e violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa em razão de a decisão proferida no Acórdão nº 0015-11/17 ter anulado o julgamento de primeiro grau apreciando questões de mérito.

Não vislumbro tais alegações no processo. Quanto à suposta análise de mérito em decisão de nulidade, observo que houve, em verdade, a fundamentação da nulidade e não a análise meritória, como equivocadamente entendeu a recorrente. O voto do Conselheiro Eduardo Ramos de Santana somente salientou as razões apontadas pela autoridade fiscal, tanto na informação fiscal de fls. 213/215, quanto na manifestação do autuante às fls. 248/268, as quais não foram observadas pelo julgador piso do Acórdão nº 0112-05/2016 e que motivaram a nulidade da decisão.

Ademais, ao retornar para a Junta de Julgamento Fiscal, o processo foi convertido em diligência para que o contribuinte e seu patrono fossem cientificados do inteiro teor dos elementos de prova que serviram de base para lastrear a autuação. Repisando as palavras do julgador de piso, *foram entregues à defesa, em cópia reprográfica, as manifestações posteriores juntadas ao processo, abarcando as intervenções do autuante inseridas às fls. 248/268, e a íntegra do Parecer da Procuradoria Estadual, apensada às fls. 293/302. Por fim, ao contribuinte foi devolvido o prazo integral de 60 (sessenta dias) para que apresentasse nova impugnação, em conformidade com as disposições da norma de regência do processo administrativo fiscal.*

Assim, não procede a alegação do contribuinte de que a Junta de Julgamento Fiscal não se debruçou sobre as nulidades apontadas.

No pertinente a alegação da composição incorreta da junta, em afronta ao artigo 6º do Regimento Interno e não do RPAF/99, como mencionou o recorrente, informo que a ausência de um dos julgadores não é impedimento para a deliberação, desde que respeitada a presença mínima de 2/3 dos julgadores que a integre. Veja-se:

*Art. 60. As Juntas e as Câmaras de Julgamento só poderão deliberar com a presença mínima de 2/3 (dois terços) dos Julgadores ou Conselheiros que as integrem.*

Deste modo, descabem as alegações de nulidade aventadas pela recorrente.

Nulidades superadas.

No mérito, ao contrário do alegado pelo contribuinte, o auto de infração teve por base legal o art. 10 da Lei Estadual 4.826/89 que instituiu o Imposto de Transmissão de Doação (ITD), a saber:

*Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, com base nos valores de mercado correspondente ao bem, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial.*

Ao analisar os trabalhos da autuação, observo que a base de cálculo utilizada pelo autuante (valor venal), foi obtida pela divisão do valor do Patrimônio Líquido pelo número de quotas que compõem o seu patrimônio, sendo este o entendimento dos nossos Tribunais.

Ademais, através dos elementos trazidos pela autuação, verifica-se que os valores da transação onerosa das quotas realizada são incompatíveis com o valor do Patrimônio Líquido da empresa, o que, de maneira indiciária, levou o fisco ao entendimento de que houve uma compra e venda simulada. Para se reconhecer a fraude, é necessário conhecer os indícios. E este foi o caminho percorrido pela fiscalização.

Da manifestação do autuante (fls. 248/268) observa-se que:

1. O sócio cotista Matheus Ribeiro Lima Braga transmitiu ao sócio Sergio Lins Lima Braga Filho (autuado), a titularidade de 11.862.923 cotas da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., pela quantia de R\$75.036,00, como indicado no contrato de compra e venda, considerando que o valor patrimonial desse ativo foi avaliado em R\$29.199.398,98.
2. A própria Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRF 2012/2011, apresentada neste PAF pelo contribuinte autuado (doc. fl. 51), indica que essas cotas, adquiridas em fevereiro de 2011 pelo valor de R\$75.036,00, no final do mesmo exercício fiscal, propiciaram o recebimento de dividendos da empresa no importe R\$4.106.683,60, cifra 55 vezes maior que o valor pago na aquisição.

Deste modo, pelo exposto e por tudo quanto demonstrado, entendo pelo acerto da fiscalização e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão de piso.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Em que pese a acertada decisão proferida pela ilustre relatora do presente processo, permito-me discordar apenas da fundamentação pela mesma adotada, como a seguir explano.

A fundamentação da autuação e da decisão foi o artigo 10 da Lei nº 4.826/89 que instituiu o Imposto de Transmissão de Doação (ITD), a saber:

*Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, com base nos valores de mercado correspondente ao bem, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial.*

Por se tratar de doação de cotas de capital, não há que se falar em “valor venal” e sim em valores constantes dos registros cartoriais (Junta Comercial) e/ou registros contábeis da empresa cujas cotas estão sendo doadas.

Este ato de doação está compreendido nas hipóteses de incidência do ITD, conforme descreve o Decreto nº 2.487, de 16.06.1989, abaixo transcrito:

*Art. 2º Compreendem-se na definição das hipóteses de incidência do ITD:*

*X - cessão e outros quaisquer atos ou contratos que importem em transmissão gratuita por ato entre vivos de quaisquer bens ou direitos.*

*§ 1º Considera-se doação para efeito de cobrança do ITD qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.*

*§ 2º A estipulação de condições de fazer não desvirtua a gratuidade da doação.*

No caso em lide, o autuado adquiriu através Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas e Outras Avenças, do sócio Matheus Ribeiro Lima Braga, 11.862.923 cotas de capital da sociedade empresária Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., equivalente a 25% do capital da empresa, pelo valor de R\$75.036,00 (setenta e cinco mil e trinta e seis reais).

Como constante no processo, a “operação” realizada através o Contrato acima referenciado ocorreu em 03.05.2010, quando, segundo peças contábeis acostadas ao processo, o capital social da empresa era do valor de R\$47.451.690,00, tendo, portanto, as cotas “negociadas” o valor de face de R\$11.862.923,00 (onze milhões, oitocentos e sessenta e dois mil, novecentos e vinte e três reais).

Ao “vender” as cotas cujo valor real é R\$11.862.923,00 (onze milhões, oitocentos e sessenta e dois mil, novecentos e vinte e três reais) por R\$75.036,00 (setenta e cinco mil, trinta e seis reais),

ocorreu a cessão gratuita do equivalente a R\$11.787.887,00 (onze milhões, setecentos e oitenta e sete mil, oitocentos e oitenta e sete reais).

Caso ocorresse avaliar o valor das cotas com base no Patrimônio Líquido da empresa, à época da negociação, R\$116.796.936,52 (cento e dezesseis milhões, setecentos e noventa e seis mil, novecentos e trinta e seis reais, cinquenta e dois centavos), o valor da cessão correspondendo a 25% do montante, seria R\$29.199.234,13 (vinte e nove milhões, cento e noventa e nove mil, duzentos e trinta e quatro reais e treze centavos).

O valor da operação entre os vendedor e comprador não elide a cobrança do tributo conforme estabelecido no Decreto nº 2.487/89, no artigo 12, que assim estabelece:

*Art. 12. A base de cálculo do imposto é:*

*IX - nas cessões de atos, contratos ou direitos o valor dos mesmos no momento da cessão, observado o disposto no § 4º deste artigo;*

E o valor das cotas de capital negociadas era no momento da operação R\$11.862.923,00 (onze milhões, oitocentos e sessenta e dois mil, novecentos e vinte e três reais).

Saliente-se ainda que o donatário, pois restou configurado no decorrer do processo que em realidade ocorreu uma simulação de venda, também não efetuou o recolhimento do ITD no prazo regulamentar, conforme estabelecido no artigo 39 do Decreto nº 2.487/89, assim definido:

*Art. 39. Nas transmissões por instrumento público entre vivos sujeitas ao ITD o imposto será pago antes da lavratura do ato ou contrato*

Desta forma, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgou PROCEDENTE o Auto de Infração em apreço, mantendo inalterada a decisão de piso.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Com todo o respeito à ilustre Conselheira Relatora divirjo do entendimento manifestado.

Penso que é hipótese de nulidade absoluta, que se confunde inclusive com o mérito da discussão.

O Código Tributário Nacional estabelece a competência privativa da autoridade administrativa para lançar o tributo, desde que verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente (art. 142 do CTN). Mas, ao exercer sua atividade vinculada, a autoridade não pode se afastar da definição, do conteúdo e alcance dos institutos, bem como dos conceitos e formas de direito privado (art. 110 do CTN), sendo certo ainda que o emprego da analogia não pode resultar em imposição de tributo não previsto em lei (art. 108 do CTN).

É certo, por outro lado, que a denominação e demais características formais adotadas pela lei bem como a destinação do produto da arrecadação são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica do tributo, a qual é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (art. 4º do CTN). Entretanto, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados somente é possível se identificada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (art. 116, parágrafo único do CTN).

Com efeito, a Constituição Federal tem como um de seus fundamentos a livre iniciativa (art. 1º da CF/88), na qual se insere a liberdade contratual, limitada pela função social do contrato (art. 421 do CC).

Diante dessas premissas entendo que o autuante não se desincumbiu do seu ônus probatório quanto à necessidade de justificativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelo recorrente, pois, não se verifica nos autos qualquer afirmação sequer de que o contrato celebrado tinha como intuito a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos da obrigação tributária correspondente.

Aliás, a legislação tributária baiana não possui dispositivo legal que regule este tipo de procedimento, ao contrário, por exemplo, da legislação do Estado de Minas Gerais, onde se pode destacar, na Lei Mineira nº. 6.763/1975, os seguintes dispositivos:



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

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

*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 desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.*

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

*§ 6º No caso de exigir-se tributo do sujeito passivo, nos termos deste artigo, ele poderá ser quitado ou parcelado, desde que atendidas as condições previstas em regulamento, até o termo final do prazo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.*

*§ 7º Posteriormente à efetivação da quitação ou do parcelamento a que se refere o § 6º, a multa de revalidação será integralmente exigida, caso ocorra a discussão judicial do crédito tributário ou o descumprimento do parcelamento.*

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

*§ 9º O disposto no § 6º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática, pela mesma pessoa, da mesma conduta que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico, 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 irreversível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.*

Como esclarece a legislação acima reproduzida, a existência de um procedimento próprio de desconsideração de atos ou negócios jurídicos é requisito de validade indispensável da autuação, não podendo persistir lançamento tributário que não observa a necessária formalidade legal, por inequívoca violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, da segurança jurídica, bem como da ampla defesa.

Neste sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais corrobora a necessidade de respeito ao procedimento mencionado, conforme ementas a seguir transcritas:

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

**Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.** (Acórdão 23.464/19, Rel. Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 1ª Câmara de Julgamento, Diário de 11/12/2019)

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – ITCD – DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.** *Exigência de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD decorrente da doação de quotas de capital de empresa em face do não acatamento do negócio jurídico de cessão onerosa. Entretanto, restou comprovado*

***nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial o disposto no art. 205-A da Lei no 6.763/75 e no art. 83 do RPTA.***

***Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.*** (Acórdão 23.466/19, Rel. Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 1ª Câmara de Julgamento, Diário de 11/12/2019)

Não se está aqui a apontar a indiscutível necessidade de lei ordinária formal para regular o § único do art. 116 do CTN.

A hipótese de nulidade que macula o presente Auto de Infração é ainda um pouco mais grave pois diz respeito à impossibilidade de a autoridade administrativa praticar o ato administrativo sem lei que lhe permita tal atuação, conforme art. 37 da Constituição Federal. Se o agente público somente pode agir de acordo com o que a lei permite, é pressuposto de validade da atuação a existência de legislação estabelecendo as formalidades legal no procedimento do lançamento, notadamente por se tratar de hipótese de desconsideração de negócio jurídico e arbitramento de base de cálculo.

Apesar disso, a nulidade não se esgota apenas na falta de procedimento regular previsto na legislação baiana. A atuação sequer aponta qualquer hipótese de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, inexistência de acusação de existência de qualquer vício do negócio jurídico celebrado que poderia justificar sua desconsideração.

Não indica sequer qual lei teria sido fraudada ou demonstra qual seria o abuso de direito cometido ou, ainda, a ausência de propósito negocial, hipóteses que comumente são arguidas para fundamentar desconsiderações de negócios jurídicos em lançamentos realizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apesar de não haver previsão expressa de sua aplicação.

Limita-se apenas a cobrar o valor que entende devido, com base em arbitramento também realizado ao arrepio da legislação, considerando que o dispositivo indicado para fundamentar o lançamento (art. 10 da Lei nº 4.826/89) não regula qualquer procedimento para arbitrar valor, em hipóteses como a presente, o que seria imprescindível, inclusive, para garantir a ampla defesa e o contraditório do contribuinte.

Entendo que, quando da lavratura do Auto de Infração, deve o(a) Auditor(a) Fiscal reunir e apresentar as provas necessárias à comprovação dos fatos nela indicados, sobretudo em matéria de descaracterização de atos praticados pelo contribuinte, hipótese na qual se pretende afastar a higidez de sua documentação e negócios jurídicos celebrados.

As disposições do contrato firmado entre as partes não impedem a fiscalização de demonstrar que a relação jurídica ou ato praticado, na prática, é outra(o), ou seja, a afirmação de que houve efetiva alienação de cotas sociais e outras avenças de sociedade empresarial, por si só, não afasta a tributação da atividade, desde que fique claro na atuação os elementos considerados para afirmar qual foi o negócio efetivamente realizado, indicando inclusive quais são as provas que confirmam a acusação, a fim de garantir a ampla defesa e o contraditório do contribuinte.

Da mesma forma, em se tratando de lançamento de ofício sobre transmissão de direitos, especificamente os mesmos direitos que foram objeto de Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas e Outras Avenças da Sociedade Empresarial, a desconsideração do aludido negócio era imprescindível, não apenas para justificar o lançamento como também para evitar a situação absurda e anômala que acabou se criando: o contribuinte celebrou e recolheu tributo municipal pela transmissão das mesmas cotas sociais sobre as quais está recaindo o imposto de doação aqui cobrado.

Ora, não prospera o quanto sustentado pelo Exmo. Procurador do Estado em sessão de julgamento, de que o imposto sobre doação seria cobrado apenas sobre percentual das cotas não abarcado pela venda e compra, pois, em primeiro lugar, o instrumento do negócio jurídico (contrato de cessão) é específico quanto à quantidade de cotas que estão sendo ali transmitidas pela contraprestação financeira mencionada e, em segundo lugar, não há qualquer instrumento

jurídico formal para sustentar esse outro suposto negócio jurídico agora alcançado pela tributação sobre doação, de maneira que o contribuinte sequer precisa de nada além do documento já celebrado para promover os devidos registros no órgão responsável.

O negócio jurídico celebrado constitui ato jurídico perfeito que somente poderia ser afastado para fins de tributação mediante procedimento próprio de desconconsideração, conforme art. 116, § único do CTN, inclusive para que possa surtir efeitos para terceiros, uma vez que, se ocorreu doação de fato, este negócio pode influenciar direitos de sucessores das partes envolvidas. Logo, são insuperáveis as nulidades da presente autuação, independentemente de estar certo ou errado o contribuinte.

Assim, meu voto é por reconhecer de ofício a nulidade do Auto de Infração, na forma do art. 30, inciso XIII do RI CONSEF, e julgar IMPROCEDENTE a autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279268.0044/15-6**, lavrado contra **SÉRGIO LINS LIMA BRAGA FILHO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$580.294,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 13, II da Lei nº 4.826/89, com os acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS EM SEPARADO (Quanto à fundamentação)\* e DISCORDANTE (Improcedência)\*\* – Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios\* e Anderson Ítalo Pereira\*\*.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO QTO A FUNDAMENTAÇÃO I

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE II

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS