

A. I. Nº - 280080.0012/20-0  
AUTUADO - JOSÉ RENATO DE ALMEIDA GONÇALVES  
AUTUANTE - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFAS ITD  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17/05/2021

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0048-03/21-VD**

**EMENTA:** ITD. DOAÇÃO. IMPOSTO TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. PAGAMENTO A MENOS. É devido o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITD, sobre as transmissões *causa mortis*. Avaliação dos bens feita inicialmente, menor que a devida. Parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado confirma acerto da autuação. O sujeito passivo não recolheu integralmente o valor do imposto devido. Infração subsistente. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Indeferido pedido de diligência. Não acatado pedido de cancelamento dos acréscimos moratórios e da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/10/2020, exige crédito tributário no valor de R\$15.537.672,74, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento ou recolhimento a menos, do ITD incidente sobre transmissão causa mortis de direitos, no mês de novembro de 2018. (Infração 41.02.03). Consta na descrição dos fatos, que o contribuinte recolheu a menor o ITD devido no Inventário Formal de Partilha do espólio de Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho - Proc. SIPRO nº 040398/2019-0, conforme processo 0570302-52.2018.8.05.0001, que tramitou na 13<sup>a</sup> Vara de Família de Salvador. Procede-se à constituição de crédito complementar referente ao ITD, em razão de conhecimento pela Fazenda Pública, de “Fato Relevante” publicado, nos termos do art. 157 da Lei 6404/76, pela Cia. de Participações da Bahia, que comunica ao mercado a alienação do controle acionário do S/A Hospital Aliança, ao Hospital Esperança S/A, com reflexos na avaliação das cotas e ações que o “*de cuius*” detinha, direta e indiretamente, junto às empresas Cia. de Participações Aliança da Bahia, Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda. e Companhia de Seguros Aliança da Bahia, o que modificou o quinhão de partilha do ora autuado. Este lançamento complementar é feito com fundamento no art. 10 da Lei Estadual 4826/89 e à vista das normas constantes dos arts. 145, inciso III, cc art. 149, incisos IV e VIII da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional.

O autuado impugna o lançamento fls.16/34, através de advogados, procuração fl.36. Diz que vem apresentar defesa administrativa tempestiva, em relação ao lançamento em epígrafe, pelas razões que passa a expor. Sintetiza os fatos conforme seguem.

Afirma que em 15.11.2018, houve o falecimento do Sr. Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho, pai do ora impugnante, que junto a sua irmã, Sra. Thereza de Almeida Gonçalves Tourinho, são os únicos herdeiros do *de cuius*.

Em 20.11.2018, os herdeiros promoveram a abertura do Inventário Judicial nº 0570302-52.2018.8.05.0001, que tramitou de forma consensual perante a 4<sup>a</sup> Vara de Sucessões de Salvador - BA.

Em 07.02.2019, o Dr. Rodrigo Ribeiro Accioly, inventariante do espólio, iniciou perante a SEFAZ/BA o processo SIPRO n° 040398/2019-0 (doc. 03), a fim de viabilizar o recolhimento do ITD, segundo o procedimento estabelecido na Portaria Conjunta PGE/SEFAZ n° 04/2014.

No curso do procedimento administrativo, houve uma fase inicial de conferência de documentos, na qual a SEFAZ/BA solicitou ao inventariante, o envio de uma série de documentos e informações complementares. Aduz que o inventariante atendeu a diversas intimações fiscais, prestando esclarecimentos e enviando vários documentos solicitados pelo auditor fiscal, já que o falecido constituiu em vida, um patrimônio extenso e diversificado, com participações societárias em diversas empresas, com destaque para a sociedade anônima de capital aberto, Companhia de Participações Aliança da Bahia e da Sociedade Limitada Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda.

Nesse contexto, explica que após diversas interações com o inventariante, no dia 22.08.2019, o auditor fiscal enviou a planilha intitulada “Memória de Cálculo das Ações e Relação da Participação Societária e Ações”, contendo as premissas para determinação da base de cálculo referente às participações societárias detidas pelo falecido. Na oportunidade, as companhias abertas foram avaliadas, com base na cotação média das ações no mês do óbito, já que não houve negociação no dia do falecimento em razão do feriado da Proclamação da República.

Prossegue informando, que em 28.08.2019, o inventariante concordou formalmente com as premissas utilizadas pelo auditor fiscal, fazendo ressalvas apenas, quanto à quantidade de ações de titularidade do espólio nas companhias abertas, inclusive na Companhia de Participações Aliança da Bahia. Em virtude disso, em 03.09.2019, o auditor enviou planilha descrevendo o cálculo do imposto a ser recolhido, tendo feito as correções apontadas anteriormente, quanto ao número de ações detidas pelo espólio nas companhias abertas.

Ato contínuo, em 23.09.2019, o auditor enviou intimação fiscal para que o inventariante promovesse a juntada de Balanço Patrimonial Ajustado para o valor de mercado de venda de duas sociedades limitadas e duas sociedades anônimas fechadas, incluindo a Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda. Em anexo à intimação, o auditor enviou um “Roteiro para Avaliação de Quotas ou Ações de Empresa com Escritura Contábil Para Efeito de Cobrança de ITD”. (doc. 04).

Aduz que após o cumprimento da determinação fiscal, em 12.12.2019, o inventariante do espólio recebeu a planilha definitiva contendo a memória de cálculo do ITD referente às participações societárias. O critério de avaliação das companhias abertas, pelo valor da cotação de suas ações em bolsa no mês do óbito foi mantido.

Em seguida, no dia 19.12.2019, foi recebida a intimação para pagamento do ITD, acompanhada de memória de cálculo total do inventário e respectivas guias para pagamento, no valor de R\$48.732.452,68. Finalmente, diz que em 30.12.2019, a Impugnante e seu irmão efetuaram o pagamento integral do ITD, tendo a SEFAZ/BA emitido em 03.01.2020, o parecer final, com a homologação do pagamento do imposto (doc. 05), pondo fim ao procedimento administrativo.

Comenta que não houve novos contatos por parte da SEFAZ/BA após a homologação do cálculo do ITD e o encerramento do processo administrativo, até que em 09.06.2020, os herdeiros foram surpreendidos com uma cobrança complementar de ITD no valor total de R\$34.191.647,45, ao argumento de que, um dos bens que integrariam o patrimônio do falecido teria sido informado em montante inferior ao real valor de mercado.

Afirma que a cobrança do complemento do ITD foi justificada pela alienação das ações representativas de 80% do capital social da Sociedade Anônima Hospital Aliança (“Hospital Aliança”), pelo preço de R\$800.000.000,00, conforme *Fato Relevante* divulgado pela compradora, Rede D’Or São Luiz S/A, em 17.02.2020. Nesse sentido, reproduz *e-mail* enviado pela SEFAZ/BA (doc.06): “Tendo em vista o Fato Relevante da venda de 80% das ações do S/A Hospital Aliança, a

PGE autorizou a cobrança do ITD - “Causa Mortis” complementar, vide os anexos, portanto, os herdeiros terão 30 dias para pagarem os DAE’s anexos a este e-mail”.

Explica que de acordo com o parecer da Procuradoria Geral do Estado (PGE/BA), proferido no processo SEI nº 013.0278.2020.0008794-30 (doc. 07), teria havido “erro na mensuração da base de cálculo do tributo por uma decorrência direta da falta de informações e/ou do fornecimento de dados inexatos/incompletos acerca da real situação patrimonial do “Hospital Aliança” pelo inventariante, ato que conduz à revisão do lançamento com supedâneo no art. 149 e incisos, c/c art. 145, III, do Código Tributário Nacional.

Entende que na visão da PGE/BA, a partir dessa operação societária, seria possível concluir que o valor de mercado do Hospital Aliança seria de R\$1.000.000.000,00, o que legitimaria a cobrança complementar do ITD, na medida em que o falecido detinha 46,78% (quarenta e seis vírgula setenta e oito por cento) das ações representativas do capital social do Hospital Aliança, e o imposto teria sido calculado pela SEFAZ considerando o valor das ações como R\$172.000.000,00, segundo parâmetro, supostamente informado pelo inventariante.

Aduz que, por não concordar em absoluto com a cobrança complementar do ITD, no dia 19.06.2020 o inventariante do espólio manifestou sua discordância com o procedimento levado a efeito em conjunto pela SEFAZ/BA e PGE/BA (doc. 08), fundamentalmente pelo fato de que o Hospital Aliança, simplesmente não era parte integrante do patrimônio detido pelo falecido, mas apenas um dos ativos integrantes do patrimônio da Companhia de Participações Aliança da Bahia, sua controladora, onde o falecido detinha participação societária.

Em resposta, afirma que a SEFAZ/BA disponibilizou a planilha *excel* com o demonstrativo de cálculo utilizado para subsidiar a cobrança complementar do ITD (doc. 09), ao passo que o inventariante reiterou o seu entendimento quanto à impossibilidade de revisão do lançamento tributário e irrelevância da alienação do Hospital Aliança para efeito de cálculo do imposto de transmissão, postulando pelo cancelamento das guias DAE geradas pela SEFAZ.

Assim, assevera que como não houve o pagamento voluntário do ITD complementar, a SEFAZ/BA procedeu à lavratura do presente Auto de Infração ora impugnado, por meio do qual exige o recolhimento complementar do ITD, com fulcro nos arts. 1º, inc. III e 10, ambos da Lei Estadual nº 4.826/1989, acrescido de multa de 60% prevista no art. 13, inc. II, da mesma lei baiana. Reproduz a planilha elaborada que exterioriza o racional utilizado pelo Agente Fiscal.

Como indicado no relato fático, afirma que o patrimônio constituído pelo falecido, Sr. Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho, transmitido aos herdeiros legítimos por força de sua morte, era extenso e diversificado, constituído por diversos bens e direitos, em destaque para participações societárias em inúmeras empresas.

Entende que a pretensão da SEFAZ/BA, por sua vez, é promover a cobrança complementar do ITD a partir da alegação de que a Sociedade Anônima Hospital Aliança teria sido subavaliada e que tal fato traria consequências para a avaliação da participação societária das demais empresas componentes do patrimônio do *de cuius*.

Salienta que o ponto nodal do pretenso lançamento complementar é a suposta subavaliação do valor de mercado da Sociedade Anônima Hospital Aliança, em decorrência da aquisição de 80% do seu capital social, pela empresa Rede D’Or São Luiz S/A, em valor superior ao considerado no cálculo do ITD, como se essa operação pudesse influenciar de alguma forma no patrimônio do *de cuius*.

De fato, aduz que a Companhia de Participações Aliança da Bahia tinha participação direta de 99,8% no capital social da Sociedade Anônima Hospital Aliança. Por sua vez, a Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda. é titular de ações da Companhia de Participações Aliança da Bahia e, portanto, acionista indireta da Sociedade Anônima Hospital Aliança. Elabora o organograma societário e retrata a participação societária envolvendo a

Companhia de Participações Aliança da Bahia, destacando os principais Itens do Patrimônio através do Organograma Societário da Companhia de Participações Aliança da Bahia.

Assim, diz que na premissa fazendária, a alienação de parcela do capital social da Sociedade Anônima Hospital Aliança, pelo preço de R\$800.000.000,00, teria influência na avaliação das participações do *de cuius* sobre três pessoas jurídicas indicadas: Companhia de Participações Aliança da Bahia, Companhia de Seguros Aliança da Bahia, e Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda.

Aduz que, com o devido respeito, as premissas adotadas pela SEFAZ e pela PGE para a exigência do complemento no pagamento do ITD estão totalmente desconectadas da realidade, de modo que o procedimento levado a efeito por esta SEFAZ/BA, de avaliar o valor de mercado do Hospital Aliança, para inclusão e avaliação do valor venal desse ativo na relação de bens e direitos integrantes do patrimônio do falecido, não pode prevalecer.

De início, salienta que a Sociedade Anônima Hospital Aliança, não é parte integrante do patrimônio detido pelo falecido transmitido aos herdeiros, incluindo a Impugnante, já que a referida sociedade é apenas um dos ativos integrantes do patrimônio da Companhia de Participações Aliança da Bahia, sua controladora, onde o falecido, efetivamente detinha participação societária direta e indiretamente através da empresa Adrecor Administração Representações e Corretagens. Isso porque, para fins de incidência do ITD, a transmissão de direitos e deveres em virtude de doação ou da morte de seu titular só pode atingir, obviamente, os direitos e deveres de que era titular o *de cuius*. Valendo-se das palavras do jurista Pontes de Miranda: “Na transmissão da propriedade ou da posse, o que se transmite é o patrimônio de que o *de cuios* era titular, e também se transmite dívidas do *de cuios*, as pretensões e ações contra ele, porque a herança compreende o ativo e o passivo. Aliás, não só a propriedade, em sentido exato e estreito, se transmite: transmitem-se todos os direitos, pretensões, ações e exceções, de que era titular o falecido, se transmissíveis”.

Diz que tudo aquilo que não integra o patrimônio do *de cuius* não pode, por óbvio, ser por ele transmitido. Não por outra razão, explica que o Código Civil, ao tratar do legado - disposição testamentária pela qual o testador deixa um ou mais bens específicos para certa pessoa -, prescreve que este será ineficaz se abrange bens que não pertençam ao testador (total ou parcialmente), nos termos do art. 1.912 e art. 1.914 que reproduz.

Entende, que nem poderia ser diferente, pois, se o bem não integra o patrimônio, inexiste relação jurídica na qual o *de cuius* possa ser sucedido. Se aparentemente, essa afirmação parece ser óbvia, no presente caso ela precisa ser destacada, já que a Sociedade Anônima Hospital Aliança não compunha o patrimônio do *de cuius*. Não se pode confundir participação societária por meio de quota ou ações, com a propriedade em si.

Afirma que por força da autonomia patrimonial, que rege a relação entre a pessoa jurídica e seus sócios, ocorrendo o falecimento de um sócio da pessoa jurídica, comporão o seu patrimônio - e, portanto, serão passíveis de transmissão aos herdeiros e legatários - unicamente as ações ou quotas que este detém sobre a sociedade. Nesse mesmo sentido, cita lição consignada em Parecer, do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Portanto, aduz que o patrimônio detido pela pessoa jurídica, evidentemente, não é transferido aos herdeiros com a abertura da sucessão, uma vez que o *de cuius* não figura como proprietário desse acervo e, portanto, não integra relações jurídicas de propriedade da pessoa jurídica.

Assevera não ser à toa, que o Professor Paulo de Barros Carvalho, ao responder à consulta formulada pelos herdeiros, esclareceu a separação e a distinção existente, entre o patrimônio efetivo transmitido pelo *de cuius* e aqueles ativos detidos pelas respectivas pessoas jurídicas, nas quais, o falecido detinha participação societária. Reproduz trechos da Consulta, com respostas a quesitação feitas ao ilustre Professor.

Portanto, frisa que jamais, poderia a SEFAZ/BA pretender exigir o ITD sobre o valor isolado de um dos ativos (Hospital Aliança), que integrava o patrimônio da Companhia de Participações Aliança da Bahia, uma sociedade anônima aberta, com ações cotadas em bolsa de valores. É dizer, o *de cuius* não detinha as ações pertencentes a Companhia de Participações Aliança da Bahia no ativo (Sociedade Anônima Hospital Aliança). E como não se pode transmitir por sucessão aquilo que não integrava o patrimônio do sucedido, tem-se que não ocorreu, quanto a essas ações, o “fato gerador” do ITD.

Assevera que a titularidade das ações da Sociedade Anônima Hospital Aliança viu-se inalterada com o advento do procedimento sucessório: eram de Companhia de Participações Aliança da Bahia, e seguiram sob a titularidade de Companhia de Participações Aliança da Bahia. Interpretar que elas teriam sido transferidas aos herdeiros seria atentar contra os preceitos de direito privado adotados pelo CTN nos arts. 109 e 110.

Nesse contexto, observa que, em sendo o Hospital Aliança apenas um dos ativos da Companhia de Participações Aliança da Bahia e de outras sociedades, o valor do respectivo investimento já estava refletido no balanço patrimonial da sociedade controladora, que serviu de base para o cálculo do ITD. Daí porque, o imposto deve recair apenas sobre o valor patrimonial dos bens e direitos detidos diretamente pelo falecido, inclusive quando se está diante de participações societárias, sob pena de se incorrer em dupla tributação.

Isso porque, os investimentos em controladas são avaliados, para fins de elaboração de balanço da investidora, pelo método da equivalência patrimonial (MEP), mediante aplicação do percentual de sua participação no Patrimônio Líquido da investida, o qual é refletido na consolidação das demonstrações financeiras. É o que está previsto no art. 248, da Lei nº 6.404/76, que reproduz.

Assim, afirma que, quando a SEFAZ/BA efetuou o cálculo do imposto sobre o valor venal da Companhia de Participações Aliança da Bahia, tendo por base o valor da cotação de sua ação na bolsa de valores, como prevê o art. 12, inc. X, do Decreto nº 2.487/89, já considerou o valor do investimento detido por esta empresa no Hospital Aliança.

De todo modo, diz que, para que não restem dúvidas sobre a ilegitimidade dos cálculos que lastrearam o lançamento complementar ora combatido, aponta mais detidamente, os reflexos pretendidos em cada uma das 3 sociedades, cujas participações societárias foram herdadas pelo Impugnante, tomando por base as informações indicadas pelo Auditor Fiscal nas planilhas de recálculo. Reproduz em detalhes a memória de cálculo elaborada pelo Autuante, relativamente:

a) *Dos efeitos do recálculo na valoração da Companhia de Participações Aliança da Bahia* – apresenta entendimento, de que o procedimento fazendário está em descompasso com a prescrição do art. 248, II, da Lei nº 6.404/76, que determina que os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados mediante percentual do patrimônio líquido da investida e não pelo valor de mercado dessa participação, que é a informação registrada no *fato relevante*. Além disso, frisa que não é exagero afirmar, mais uma vez, que a exigência do ITD pela SEFAZ/BA, diretamente sobre o valor venal do Hospital Aliança é ilegítima e ilegal, violando diversos preceitos do ordenamento jurídico. Enquanto o valor das participações societárias inicialmente foi calculado pelo valor da cotação em bolsa, em cumprimento ao que prevê o art. 12, inc. X, do Decreto nº 2.487/89, no novo cálculo, o critério utilizado foi o do percentual do patrimônio líquido, que fica nítido no quadro que colaciona, extraído da planilha fazendária;

b) *Dos efeitos do recálculo na valoração da Companhia de Seguros Aliança da Bahia* - Rememora o organograma colacionado, e diz que a Companhia de Seguros Aliança da Bahia é acionista da Companhia de Participações Aliança da Bahia, de modo que também, teve o valor do patrimônio líquido reajustado no mesmo procedimento fiscal. Diz que partindo da mesma diferença entre a avaliação utilizada na cobrança originária e o patrimônio líquido “Ajustado”, a Autoridade Fazendária promoveu o cálculo proporcional à participação da Companhia de Seguros Aliança da Bahia, sobre a Companhia de Participações Aliança da Bahia, equivalente a 6%. Com isso, obteve um efeito líquido do ajuste patrimonial na ordem de R\$49.741.420,58. Afirma que o

Autuante acresceu o efeito líquido do ajuste ao patrimônio líquido de Companhia de Seguros Aliança da Bahia, concluindo que o resultado a menor obtido pelo novo critério foi ignorado pelo auditor fiscal no momento do recálculo do tributo complementar, mantendo-se nesse caso, de forma seletiva, o critério da cotação em bolsa conforme planilha.

c) *Dos efeitos do recálculo na valoração da Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda.*- Em relação à empresa Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda., importa rememorar que sua participação na Sociedade Anônima Hospital Aliança é indireta, já que é titular de 30,9% das ações da Companhia de Participações Aliança da Bahia e 29,3% da Companhia de Seguros Aliança da Bahia.

Desse modo, nota que o Auditor Fiscal aplicou o percentual de 30,9% àquele ajuste de R\$828.413.992,39 apontado no recálculo da Companhia de Participações Aliança da Bahia, obtendo o valor de R\$ 255.617.392,38 a ser ajustado na participação da Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda. E sendo a Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda. uma sociedade limitada, diferentemente das duas anteriores, sua participação não é fracionada em títulos negociáveis em bolsa.

Portanto, diz que a partir da análise mais detida de cada pretenso efeito da aplicação do valor de mercado do Hospital Aliança às sociedades que o *de cuius* detinha participações societárias, indicadas nos *itens (a), (b) e (c)*, torna-se evidente, a ilegitimidade da pretensão fazendária. Entende que sequer era preciso adentrar aos cálculos, para a demonstração de que há nítida opção por critério jurídico novo e seletivo pela SEFAZ/BA, já que a simples opção fazendária de considerar a alienação do Hospital Aliança como elemento motivador para o recálculo das participações societárias, a partir do seu valor de mercado, enseja afronta à legislação societária e fiscal de regência e a inviabilidade do lançamento complementar, que representa, em última análise, uma indevida revisão do lançamento, já que o investimento das controladoras no Hospital Aliança já estavam refletidos em seus balanços patrimoniais.

Reitera a análise assertiva do Professor Paulo de Barros Carvalho acerca da questão jurídica posta em discussão, relativamente à inviabilidade de se considerar o valor venal da Sociedade Anônima Hospital Aliança para fins de incidência do ITD. Reproduz tais considerações. Conclui ser mandatório, portanto, o reconhecimento da insubsistência do lançamento sob análise.

Explica que o ITD encontra sua materialidade prevista no art. 155, inciso I, da Constituição Federal, que prevê a competência dos Estados para instituir impostos sobre “*transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos*”. Portanto, afirma não haver dúvidas, de que em função da transmissão da herança pela morte do Sr. Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho, os “*adquirentes dos bens e direitos transmitidos*” (art. 5º, I, da Lei baiana), isso é, os herdeiros, precisariam proceder ao recolhimento do ITD. Em relação ao aspecto temporal de incidência do ITD, isso é, o instante em que se efetivará o fato gerador do imposto, diz ser importante buscar abrigo no conceito de sucessão dado pelo direito privado, à luz do art. 110 do CTN. Para tanto, reproduz o art. 1.784, do Código Civil, que estabelece que a transmissão se dá com a abertura da sucessão, ou seja, com a morte do *de cuius*.

Explica que se trata do Princípio da *Saisine* aplicado no direito brasileiro, pelo qual, não se faz distinção temporal entre o acontecimento da morte e a transmissão do patrimônio do *de cuius* aos herdeiros. Significa dizer, que no momento exato da sua morte, os bens da pessoa falecida não ficam sem donos, pois são transmitidos aos herdeiros legais. Sobre o tema cita lições de Pontes de Miranda.

Apresenta entendimento que estabelecido como critério temporal da incidência do ITD, o momento de ocorrência da sucessão, a consequência lógica há muito pacificada na doutrina e jurisprudência é de que todos os aspectos a serem considerados no cálculo do tributo devem se reportar também, à data do óbito, seja para aplicação da legislação em vigor, seja para a valoração dos bens, *ex vi* do artigo 144 do CTN. Assim, é que a Lei nº 4.826/89 ao tratar da base de cálculo do imposto em seu art. 10, deixa claro que o valor venal dos bens e direitos para efeito de

cálculo do ITD, deve ser aquele apurado na data da ocorrência do fato gerador (= data do óbito), conforme reproduz.

Assevera que o artigo 10 da Lei nº 4.826/89, em nenhum momento, autoriza o Auditor Fiscal a considerar atos ou negócios jurídicos posteriores à data do óbito no cálculo do ITD. Pelo contrário, o referido dispositivo - que fundamenta a lavratura do Auto de Infração - prevê que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, que como visto, se dá com o óbito e a abertura da sucessão, quando os bens são transferidos aos herdeiros.

Sobre a matéria, cita as Súmulas do STF nº 112, 113 e 590. Frisa que o respeito ao Princípio da *Saisine* na incidência do ITD é consagrado também pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e nos precedentes do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, conforme reproduz.

Friza que o próprio Conselho Estadual de Fazenda (CONSEF) possui precedente no qual reconhece que eventual negociação das ações por valor superior àquele refletido no patrimônio líquido da empresa, não deve influenciar no valor venal para cálculo do ITD. Logo, seja diretamente pela interpretação da legislação tributária à luz dos conceitos de direito privado, como exige o art. 110 do CTN, seja pelo respeito à contiguidade dos critérios jurisprudenciais, impõe-se considerar o momento da abertura da sucessão como o critério temporal.

Portanto, sustenta que a posterior alienação da Sociedade Anônima Hospital Aliança pela sua controladora, a Companhia de Participações Aliança da Bahia, jamais poderia dar ensejo à revisão do lançamento e à cobrança complementar do ITD pela SEFAZ/BA.

Nesse sentido, mais uma vez, invoca respostas prestadas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, em resposta ao quesito formulado pelo Impugnante. Diz que está claro, que o valor venal dos bens e direitos para efeito de cálculo do ITD deve ser aquele apurado na data da ocorrência do fato gerador (data do óbito), sem que atos ou negócios jurídicos posteriores possam influenciar no cálculo do imposto.

Anota que embora o art. 10 da Lei nº 4.826/89 preveja, como regra geral, que a base de cálculo do ITD será valorada tendo por base “os valores de mercado correspondente ao bem”, à época da ocorrência do fato gerador (em linha com o critério temporal antes especificado), coube ao Decreto Estadual nº 2.487/89 delimitar com precisão os parâmetros a serem considerados. Nesse sentido, transcreve o que dispõe o seu art. 12 em relação à transmissão *causa mortis*,

Observa, que além da imposição de que a base de cálculo reflita o valor dos bens homologados por esta SEFAZ/BA, o referido diploma tratou de especificar a metodologia para cálculo do valor de mercado do bem ou direito numa situação específica, de enorme importância para o presente caso: bens e direitos com cotação em bolsa de valores ou de mercadorias serão valorados pelo “valor da cotação” (art. 12, X). Trata-se de regra específica, que pelo critério da especialidade, deve ser aplicada sempre que o tributo recair sobre bens e direitos com cotação em bolsa de valores ou mercadorias. Afinal, o Decreto, na sua função regulamentadora, delimitou os critérios para apuração do valor de mercado na situação específica, em que os bens e direitos possuem cotação em bolsa de valores ou de mercadorias, prevendo que, nessas hipóteses, os bens e direitos devem ter sua base de cálculo apurada pelo “valor da cotação” (art. 12, X).

Nesse contexto, deve-se notar que o patrimônio herdado pelo Impugnante era composto, para além de outros bens e direitos, de participações tanto em sociedades que têm ações negociadas em bolsa como em entidades cujos títulos societários não circulam pelo mercado bursátil. Essa distinção, à luz da legislação baiana, foi levada em conta pela SEFAZ/BA no cálculo do ITD, que observou as duas metodologias para valoração:

- a) para as companhias abertas, a Administração Fazendária valeu-se do comando do art. 12, inc. X, do Decreto nº 2.487/89, que determina o cálculo, a partir da cotação em bolsa de valores; e

b) para as companhias fechadas e sociedades limitadas, o valor de mercado foi calculado a partir da fração do patrimônio líquido dessas entidades, que correspondia ao percentual dos títulos detidos pelo *de cuius*.

Mostra que os cálculos realizados pela SEFAZ/BA tomaram por base, exatamente os critérios de valoração, a depender se a empresa possui ou não ações negociadas em bolsa, concluindo pela exigência do valor total de ITD devido de R\$ 48.792.429,21, devidamente pago pelos herdeiros legítimos, cujo cálculo já foi homologado.

Desta feita, afirma que apurado o montante de ITD devido com base nos parâmetros e limites legais, não há qualquer espaço para a pretensa reavaliação do cálculo do imposto, já que o Decreto Estadual nº 2.487/89 prevê expressa e taxativamente que, para fins de avaliação de participações em companhias abertas, deve-se quantificar o tributo devido tomando por referência a cotação em bolsa do dia em que houve a abertura da sucessão.

Frisa que, muito embora o Decreto nº 2.487/89, autorize a retificação da base de cálculo do ITD quando o valor dos bens e direitos transmitidos sofrer variação antes do pagamento do tributo (art. 12, § 4º) ou na hipótese de retificação do seu título aquisitivo (art. 16, § 3º), tais regras não são aplicáveis ao presente caso.

Explica que no caso do art. 12, § 4º, do Decreto Estadual nº 2.487/89, é inaplicável ao presente caso, pois a suposta variação positiva no valor do bem (Hospital Aliança), se deu após a data do pagamento do imposto pelos herdeiros. De fato, a situação em exame, nem mesmo se enquadra na hipótese delimitada no art. 12, § 4º, pois o aumento nele mencionado - apto a justificar eventual majoração do tributo devido - é somente aquele verificado entre a morte do testado e o pagamento do imposto, que no presente caso, já foi realizado e homologado pela Autoridade Fiscal.

Além disso, o dispositivo desconsidera, de maneira ilegal, a data da ocorrência do fato gerador do ITD, autorizando a utilização de valor diverso daquele atribuído ao bem no momento da transmissão *causa mortis*, sem fundamento de validade na Lei Estadual nº 4.826/89 e contrariando frontalmente a jurisprudência pátria do STF, STJ e TJ/BA.

No caso do art. 16, § 3º, do Decreto Estadual nº 2.487/89, é igualmente inaplicável ao presente caso, porque essa modalidade de retificação pretende corrigir erro de fato, verificado no título aquisitivo da propriedade de bem imóvel. A aplicação analógica, além de expressamente vedada no art. 108, § 1º, do CTN, pressupõe a existência de ato jurídico, praticado no escopo do processo sucessório, que levasse à modificação do alcance dos direitos abrangidos na sucessão, o que não ocorreu no caso em tela. Invoca mais uma vez, conclusão a respeito do tema, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, de que a previsão constante do § 4º, do artigo 12 do Decreto nº 2.487/89, é válida frente aos preceitos constitucionais e precedentes e súmulas do Supremo Tribunal Federal (STF), que definem a base de cálculo do ITCMD, como sendo o valor venal do imóvel na data da abertura da sucessão.

Conclui que esse dispositivo não poderia subsidiar a revisão do lançamento e a cobrança complementar do ITCMD no caso específico aqui analisado, visto que a alienação da Sociedade Anônima Hospital Aliança pela sua controladora (em 14.02.2020), se deu em momento posterior ao pagamento do imposto pelos herdeiros (em 30.12.2019) e sua homologação pela SEFAZ/BA no dia 03.01.2020, através do Parecer Final nº 035, de 02 de janeiro de 2020.

Apresenta entendimento de que não se verificou “erro de fato” na apuração do valor dos bens, porque as avaliações apresentadas nos balanços patrimoniais das empresas examinadas estavam corretas, pois apuraram o investimento em controladas e coligadas a partir do seu valor patrimonial, como manda a legislação societária e a legislação tributária baiana.

Contudo, a SEFAZ/BA não poderia ter pretendido “revisar” o lançamento tributário e exigir o complemento de ITD com base nos artigos 145, III, e 149 do CTN, tendo por base a posterior alienação da Sociedade Anônima Hospital Aliança pela sua controladora, já que foi a própria

autoridade administrativa (SEFAZ/BA) foi quem fixou as premissas para determinação da base de cálculo do imposto referente às participações societárias detidas pelo falecido, incluindo a Companhia de Participações Aliança da Bahia, elaborando os cálculos e definindo os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, à luz do artigo 146 do CTN. Afirma que as companhias afetadas, corretamente registravam os investimentos sobre as outras, e sobre a Sociedade Anônima Hospital Aliança, cumprindo rigorosamente as exigências da Lei das Sociedades Anônimas, isto é, pelo percentual detido sobre o patrimônio líquido das investidas.

Chama a atenção, de que prova maior da inexistência do erro de fato, é que, embora a Companhia de Participações Aliança da Bahia e a Companhia de Seguros Aliança da Bahia tenham sido corretamente reavaliadas pela SEFAZ/BA, ao perceber que os ajustes promovidos em relação aos efeitos do recálculo na Companhia de Seguros Aliança da Bahia reduziriam a base de cálculo do ITD, o Auditor Fiscal ignorou tal fato, mantendo para essa participação societária a avaliação original feita com base na cotação em bolsa, como determina o art. 12, X, do Decreto nº 2.487/89. Comenta que outra prova do objeto puramente arrecadatório na pretensa revisão do lançamento, é a afirmativa do parecer da PGE/BA, no sentido de que o falecido deteria 46,78% das ações representativas do capital social do Hospital Aliança, e que o inventariante teria omitido informações da SEFAZ/BA acerca da negociação desse ativo.

Assevera que o valor venal de R\$172.000.000,00 atribuído ao Hospital Aliança, não foi informado à SEFAZ/BA pelo inventariante do espólio, mas extraído pela SEFAZ/BA, direto do balanço da Companhia de Participações Aliança da Bahia pela equivalência patrimonial.

Entende que as Autoridades Fazendárias lançam mão desses argumentos, para tentar legitimar uma injurídica revisão do lançamento do ITD, cujo pagamento já foi homologado por esta SEFAZ/BA, quando se sabe que tal providência é inadmissível dentro do ordenamento jurídico, considerando ainda, que o valor venal dos bens e direitos se reporta à época da ocorrência do fato gerador (data do óbito), não sofrendo influência de fatos posteriores.

Insiste que o novo valor atribuído às ações detidas pelo *de cuius*, nas companhias com ações negociadas em bolsa, foi apurado com base não mais no valor da cotação, ao arrepio da própria lei baiana, mas sim, no valor do patrimônio líquido, o qual, por sua vez, foi “ajustado” após a reavaliação das participações societárias, conduta esta, que contraria o comando do art. 248, II, da Lei das Sociedades Anônimas.

Explica que, em termos mais diretos, considerando que o critério jurídico para apuração da base é o valor da cotação das ações em bolsa, erro de fato haveria, se ficasse demonstrado que o montante utilizado na primeira apuração não correspondia ao valor da cotação. Ao promover o lançamento complementar, porém, o Auditor Fiscal diz que se fundamenta em erro de fato, mas está a fazer valer notória mudança de critério jurídico, que foi seletiva, afetando apenas a participação societária na que culminou no aumento do imposto. Tal pretensão, no entanto, encontra vedação expressa no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que veda a alteração do conteúdo material dos lançamentos tributários, em decorrência do Princípio da Imutabilidade do Lançamento.

No presente caso, frisa que como não há qualquer das hipóteses do art. 149, do CTN, a autoridade administrativa não poderia alterar os critérios jurídicos do lançamento depois de realizado. Ou seja, embora a lei tributária confira a possibilidade de a Autoridade administrativa rever seus atos e modificá-los, o poder de alteração do ato administrativo tributário não é ilimitado, pois não se confere à Administração Tributária um cheque em branco, havendo limites legais.

Arremata que desse modo, por força da disciplina do art. 146, do CTN, jamais poderia a SEFAZ/BA alterar os parâmetros da definição da base de cálculo do ITD, ainda mais quando o pagamento já foi realizado e devidamente homologado pela própria SEFAZ/BA, pois caso contrário, estar-se-á indiretamente reconhecendo o erro do Fisco na avaliação inicial.

Reitera que o fato de a Sociedade Anônima Hospital Aliança ter sido alienada em momento posterior, em nada influi para o cálculo do ITD. Afirma que o entendimento firmado no Superior Tribunal de Justiça (STJ) é no sentido de que é inviável a revisão de lançamento do imposto por erro de direito, inclusive fundado em Recurso Especial Repetitivo. Portanto, diz que não houve qualquer erro de fato que possa subsidiar a cobrança complementar do ITD, mas, ao contrário, a SEFAZ/BA alterou o critério jurídico de avaliação dos bens transmitidos, em clara ofensa à própria legislação societária e baiana, o que não pode ser validado, à luz do art. 146 do CTN.

Por fim, afirma que, apenas para fins argumentativos, já que confia e espera que o lançamento complementar do ITD será cancelado diante dos robustos argumentos jurídicos aduzidos, é preciso que se reconheça que, mesmo que a pretensão fazendária pudesse ser mantida, ainda assim não poderia prevalecer a imposição de quaisquer penalidades e/ou acréscimos moratórios. Isso porque, cumpriu fielmente ao que prescrevia a legislação tributária e às determinações impostas pela própria Autoridade Fiscal, o que impõe a aplicação da regra prevista no art. 100, inc. I, parágrafo único, do CTN. Ora, o cálculo inicial do ITD seguiu as disposições na legislação baiana e a própria orientação do Auditor Fiscal, que ao final procedeu o cálculo do imposto tendo por base as informações prestadas pelo inventariante do espólio e, ainda, homologou o pagamento previamente realizado pelo Impugnante. Desse modo, a boa observância a tais comandos e interpretações pelos administrados, deve servir como evidência de que não será lícito imputar-lhes quaisquer efeitos relativos a penalidades, juros de mora ou mesmo atualização do valor da base de cálculo. Essa é a prescrição do parágrafo único do mesmo art. 100. Portanto, ainda que se entenda como caracterizada a pretensa incorreção da valoração inicial dos bens, ainda assim, não poderia a autuação fiscal prevalecer integralmente, eis que a imposição da penalidade prevista no art. 13, inc. II, da Lei nº 4.826/89, bem como de juros de mora e correção monetária, viola o disposto no art. 100, inc. I, c/c parágrafo único, do CTN.

Por todo o exposto, requer: a) seja admitida, processada e julgada a Impugnação, produzindo os efeitos que lhe são próprios, dentre os quais, se destaca a suspensão da exigibilidade do crédito tributário; b) no mérito, seja integralmente acolhida a presente defesa, afastando-se a exigência complementar de ITD, pelos fartos argumentos supramencionados; c) subsidiariamente, na remota hipótese de o auto de infração não ser integralmente cancelado (o que se admite apenas para fins de argumentação), pugna-se pela exclusão da multa de ofício e dos acréscimos moratórios, por força do disposto no art. 100, inciso I, c/c parágrafo único, do CTN.

Protesta, ainda, em homenagem ao princípio da verdade material, pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, especialmente a prova documental suplementar, bem como, a realização de diligência fiscal, caso considerada necessária para a formação de convencimento sobre a matéria versada nestes autos.

Por fim, de modo a facilitar a análise dos elementos mencionados nesta peça de defesa, requer seja determinado o apensamento / anexação da íntegra do Processo SIPRO nº 040398/2019-0 e Processo SEI nº 013.0278.2020.0008794-30 aos autos do respectivo processo administrativo, que será instaurado para julgamento da Impugnação.

O Autuante presta a informação fiscal fls.121/136. Explica que, a vista da defesa apresentada pelos representantes legais do Autuado insurgindo-se contra a lavratura do Auto de Infração, passa a se manifestar.

Esclarece que em cumprimento à Ordem de Serviço 504253/20, procede ao lançamento complementar do Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD, instituído pela Lei 4.826/89, em relação ao processo de inventário nº 0570302-52.2018.8.05.0001 que tramitou na 13ª Vara da Família de Salvador, em que o Autuado, consta como herdeiro do “*de cuius*” Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho.

Afirma que os motivos e razões da autuação estão detalhadamente expostos no Relatório de Fiscalização (fl. 03 deste PAF) que passa, também, a fazer parte integrante da Informação Fiscal. Nos termos daquele relatório, o trâmite regular dos procedimentos de cálculos do ITD relativo ao

processo de inventário citado, resultou na cobrança de R\$48.732.452,68 sobre uma base de cálculo de R\$627.705.658,50 (fls. 5-6 do doc. 1 – CD à fl. 9 deste PAF), cujo pagamento foi liquidado pelos herdeiros em 30.12.19 (doc. 3 - CD à fl. 9).

No entanto, em 14 de fevereiro de 2020, a Cia. de Participações Aliança da Bahia, na qual o “*de cuius*” detinha participação acionária, em obediência à legislação societária e de mercado de capitais, divulgou fato relevante, publicado nos termos do art. 157 da lei 6.404/76, consistente em comunicar “....aos seus acionistas e ao mercado em geral, a celebração, em 14 de fevereiro de 2020, de Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (“Contrato”), tendo por objeto a alienação pela Companhia de ações representativas de 80% (oitenta por cento) do capital social da sua controlada Sociedade Anônima Hospital Aliança (“Hospital Aliança”), ao Hospital Esperança S.A., integrante do Grupo Rede D’Or São Luiz (“Hospital Esperança”), pelo preço de R\$800.000.000,00, sujeito aos ajustes previstos no Contrato (“Operação”). (doc. 5 - CD à fl. 9), ratificado pelo alienante Rede D’Or São Luiz, em 17.02.20 (doc. 6 - CD à fl. 9).

Salienta que, dentre outras, o “*de cuius*” detinha ações da Cia. de Participações Aliança da Bahia que constam entre os bens e direitos arrolados no inventário, de acordo com os itens 77 a 88 do doc. 1, o que remete ao controle indireto do Hospital Aliança, conforme minuciosamente detalhado no relatório de fiscalização.

Esclarece que a informação pública de *fato relevante* levou a SEFAZ-BA, por intermédio da Diretoria de Administração Tributária da Região Metropolitana de Salvador – DAT/METRO, consultar a Procuradoria Geral do Estado – PGE, que em resposta, resumidamente, destaca os seguintes quesitos: (fl. 92). “Ante ao exposto, por acreditar que o contribuinte, em deliberada omissão, deixou de fornecer informações contábeis que espelhassem o real valor de mercado do conjunto de bens e direitos que compõem o espólio, notadamente, no que diz respeito às ações representativas do capital social do “Hospital Aliança”, indaga o consulente se:

- a) existe amparo legal para a cobrança complementar do ITD relativo à diferença entre o valor da participação do espólio no “Hospital Aliança” informado pelo inventariante e aquele consignado nos Fatos Relevantes, sobre a Alienação de Controle da referida sociedade, e;
- b) pergunta se considerando que a operação de alienação ainda depende de autorização da CVM e/ou do CADE para ser concretizada, é possível, desde já, exigir o pagamento do ITD incidente sobre a transmissão, em sede de sobrepartilha, ou seria necessário aguardar a concretização definitiva do negócio. “

Destaca ainda, outro excerto do opinativo do Procurador (fl. 93): “Ocorre que, menos de (dois) meses após o pagamento do ITD, em 14/02/2020 (doc. 08 da consulta), o órgão fazendário foi surpreendido pela divulgação, pela Companhia de Participações Aliança da Bahia, de Fato Relevante, referente à alienação do controle da S/A “Hospital Aliança”, pelo preço de R\$800.000.000,00, correspondente à venda de ações representativas de 80% (oitenta por cento) de seu capital social, o que permite concluir que o real valor de mercado da Companhia é de R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais).

Nota, inclusive, que consta do referido documento, a informação de que “o Itaú BBA atuou como assessor financeiro exclusivo e o Cescon Barrieu atuou como assessor jurídico da Companhia na Operação”, sendo certo que o referido escritório de advocacia (qual seja, o Cescon Barrieu) é o mesmo que patrocina os interesses do inventariante (doc. 05 da consulta).

Narra que o contribuinte permaneceu em silêncio sobre as tratativas negociais, não tendo informado em nenhum momento ao órgão fazendário sobre o seu intuito, sendo razoável presumir, que os preparativos de uma operação de tamanha monta, já estavam em andamento, quando as intimações foram enviadas e as informações prestadas pelo contribuinte, nos autos do procedimento administrativo, nos meses de setembro e novembro de 2019, respectivamente.

Assevera, que a amparar as inferências da PGE de ser “razoável presumir que os preparativos de uma operação de tamanha monta já estava em andamento”, e informações de que as tratativas

para venda do Hospital Aliança foram iniciadas bem antes de 14.02.20, e já eram de domínio público, são as notícias publicadas à época (docs. A a D da Informação Fiscal), das quais destaca:

a) **Jornal Valor Econômico** 1:

*“Fundado em 1990, o Hospital Aliança tem 208 leitos, um centro com 77 consultórios médicos, dentro de um complexo com 55 mil metros quadrados, dos quais 34 mil metros de área construída. O empreendimento é o principal negócio da família, que é dona ainda de uma seguradora e tem negócios menores na área imobiliária e agropecuária. O primeiro contato para as negociações partiu da Rede D'Or, ainda quando o fundador do grupo Aliança, o empresário Paulo Sérgio Tourinho, era vivo (ele morreu em novembro de 2018).”*

b) **Bahia Notícias** 2

*“O rumor de venda do hospital vinha desde a morte em 2018, do empresário Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho, que presidia o grupo Aliança da Bahia. A Rede D'Or tem cerca de 50 hospitais espalhados por Rio de Janeiro, São Paulo, Distrito Federal, Pernambuco, Maranhão e Bahia, que juntos somam aproximadamente sete mil.”*

1 Disponível em <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/02/18/rede-dor-compra-hospital-na-bahia.ghtml>>

c) **Brasil Journal.Com** 3

*“Fundado nos anos 1990, o Aliança é o hospital-referência de Salvador e berço de millennials e centennials, como o filho caçula de Caetano Veloso (hoje com 23 anos) e as gêmeas da cantora Ivete Sangalo, nascidas há dois carnavais. O hospital nasceu da cabeça do empresário Paulo Sérgio Tourinho como um avanço para uma cidade que tinha carência de bons equipamentos. Tourinho, o maior acionista do antigo Banco Econômico e dono de uma das maiores seguradoras do Brasil, morreu em novembro de 2018 e já havia começado as tratativas com a Rede D'Or. Não houve disputa pelo ativo. A Rede D'Or pagou cerca de 17 vezes EBITDA, mas o múltiplo pós-sinergias será bem menor. Como tem muita força comercial junto às operadoras, a Rede D'Or tipicamente entra, aplica sua tabela, corta custos e aumenta a receita.”*

Frisa que tais informações não eram do conhecimento da autoridade administrativa, quando procedeu ao lançamento anterior e neste caso, ensejam a revisão dos cálculos que deram suporte àquele lançamento.

Cita lição do Prof. Alberto Xavier de que: “*o verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que são, além da fraude e do vício de forma, dever se apreciar “fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (Inciso VIII). ( . . . ) o erro de fato é fundamento legítimo da revisão, com base no inciso VIII do art. 149, pois a descoberta de “novos fatos” e “novos meios de prova” revelou a falsa representação ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior”...*”

Assevera ser o caso da presente ação fiscal.

Aduz que a PGE, segue a mesma linha ao responder objetivamente, aos quesitos formulados: “*Resta claro, portanto, que, como houve erro na mensuração da base de cálculo do tributo por uma decorrência direta da falta de informações e/ou do fornecimento de dados inexatos/incompletos acerca da real situação patrimonial do “Hospital Aliança” pelo inventariante, fato que conduz à revisão do lançamento com supedâneo no art. 149 e incisos c/c art. 145, III, do Código Tributário Nacional, ou, ainda, com base no art. 148 do mesmo Código c/c art. 110 do COTEB, inexiste óbice para a cobrança complementar do ITD incidente sobre a diferença apurada, à luz dos dispositivos indicados neste parecer.*

*De igual modo, afirma que o fato de a operação de compra e venda ainda depender de autorização da CVM e/ou do CADE para ser finalizada não afeta o cômputo da diferença devida a título de imposto, nem a sua cobrança, tendo em vista que se trata de uma mera formalidade necessária à produção de efeitos na seara empresarial que não macula o valor de mercado das ações, valor esse que já fora encontrado desde antes na fase de tratativas negociais, ex vi do art. 109 do CTN, que prevê a autonomia dos efeitos tributários em relação aos institutos de direito privado.”.*

Ante o opinativo devidamente aprovado pela Procuradoria Fiscal – PROFIS, órgão vinculado à PGE, a Inspetoria de Fiscalização do ITD procedeu aos cálculos para revisão do lançamento, seguindo a metodologia descrita no Relatório de Fiscalização e intimou o contribuinte a efetuar o pagamento da diferença apurada.

Informa que em 18.08.2020, o inventariante Rodrigo Ribeiro Accioly, por meio de seus representantes legais, recusa-se ao pagamento e apresentação da documentação intimada, declarando “*in fine*” (doc. 9 - Vide CD à fl. 9): “Assim, considerando a irrelevância da alienação do Hospital Aliança para o cálculo do ITD, o inventariante reitera sua discordância com o procedimento de Avaliação Contraditória levado a efeito pela SEFAZ, e postula novamente pelo cancelamento das guias complementares de ITD, no valor total de R\$34.191.647,45.”

Aduz que, tendo em vista o não atendimento à Intimação para o pagamento da diferença devida, solidamente amparada na legislação de regência e nos robustos cálculos apresentados e em consonância com o art. 141 da Lei 5172/66 – Código Tributário Nacional, foi lavrado o presente Auto de Infração contra Thereza de Almeida Gonçalves Tourinho, no valor correspondente ao seu quinhão hereditário, na partilha do espólio de Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho, concernente à reavaliação da Sociedade Anônima Hospital Aliança, nos termos do citado dispositivo legal: *o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.*

Comenta que na peça de defesa, entre outras argumentações, a impugnante alega que a SEFAZ/BA não poderia ter pretendido “revisar” o lançamento tributário e exigir o complemento de ITD conforme os artigos 145, III, e 149 do CTN, tendo por base a posterior alienação da Sociedade Anônima Hospital Aliança pela sua controladora, já que foi a própria autoridade administrativa (SEFAZ/BA) quem fixou as premissas para determinação da base de cálculo do imposto referente às participações societárias detidas pelo falecido, incluindo a Companhia de Participações Aliança da Bahia, elaborando os cálculos e definindo os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, à luz do artigo 146 do CTN.

Afirma que o argumento de que “fundamentalmente pelo fato de que o Hospital Aliança, simplesmente não era parte integrante do patrimônio detido pelo falecido, mas apenas um dos ativos integrantes do patrimônio da Companhia de Participações Aliança da Bahia”, não está em discussão.

Esclarece que, o fato em discussão, é a repercussão que a valorização havida no Hospital Aliança da Bahia, materializada pela divulgação do *Fato Relevante*, tem sobre o patrimônio detido pela pessoa física do “*de cuius*”, o que, por consequência altera o valor do imposto devido pelos herdeiros, em relação aos cálculos iniciais para cobrança do ITD que fora quitado em 30.12.19.

Para combater tal linha de raciocínio, dada a profusão de números e valores que envolvem esta lide administrativa, pede vénia para apresentar de forma simplificada e em números redondos, para melhor entendimento, exemplos hipotéticos que demonstram cabalmente, que alterações no patrimônio de uma investida, afetam o patrimônio da pessoa física.

Para tanto, diz que sem ferir o rigor dos princípios previstos no Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)5 se vale de uma versão didática (Exemplo Hipotético - EH) que permite entender, mesmo ao

não profissional da área contábil, a repercussão que cada fato do mundo econômico tem para uma pessoa física que possua participação societária.

Explica que neste EH elenca fatos econômicos cronológicos, distinguindo através de Balanços Hipotéticos – BH e Demonstrações de Resultados Hipotéticos – DRH, os efeitos de tais fatos tanto para a pessoa física do investidor, quanto para as pessoas jurídicas envolvidas. Aduz que o Pronunciamento emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, visa à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". Exemplifica hipoteticamente e de forma detalhada, a Participação Societária de uma Companhia, com investimentos diferentes em várias situações, demonstrando, de forma ilustrada, quais seriam os resultados em função da participação na investida e como se dá a reavaliação do investimento.

Comenta que o roteiro detalhado no exemplo hipotético de uma Participação Societária, mesmo com as limitações de ser um modelo, deixa cristalino que o beneficiário final de todo investimento é sempre uma pessoa física. Não é outro o espírito do art. 981 do Código Civil, Lei 10.406/2002, conforme reproduz. Diz que com este Exemplo Hipotético, fica mais fácil entender que determinadas operações afetam e outras operações não afetam o patrimônio da pessoa física. O mesmo acontece no caso concreto objeto desta ação fiscal, como é minuciosamente demonstrado nos Anexos I a VII (CD à fl. 9).

Ressalta o item 17 do Relatório de Fiscalização (fl.05). Destaca que a Cia de Participações Aliança da Bahia detém 99,8% do capital da S/A Hospital Aliança. Com base nestas informações efetuou o cálculo do efeito do *Fato Relevante* pelo Método da Equivalência Patrimonial, através do qual foi possível determinar "a alteração do valor contábil das participações societárias registradas no Ativo Não Circulante - Investimentos, pela investidora, conforme o aumento ou a diminuição do Patrimônio Líquido (PL) da investida". Portanto, se houve valorização do ativo da Cia. de Participações da Bahia, a repercussão é a valorização do investimento feito pela pessoa física, Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho e para os fins da ação fiscal, a valorização para os herdeiros. Isto fulmina as argumentações contidas na defesa de "Impossibilidade de Cobrança do ITD Sobre Ativo (Participação Societária) que Não Integrava o Patrimônio do Falecido – Autonomia Patrimonial Entre o Sócio e a Sociedade, conforme destaca na Informação Fiscal.

Assevera que a defendant não leva em conta os ditames do art. 981 do Código Civil e atém-se apenas, aos aspectos do direito de propriedade, quando defende a "Impossibilidade de Cobrança do ITD Sobre Ativo (Participação Societária) que Não Integrava o Patrimônio do Falecido – Autonomia Patrimonial Entre o Sócio e a Sociedade". E nem poderia ser diferente, pois, se o bem não integra o patrimônio, inexiste relação jurídica na qual o *de cuius* possa ser sucedido. Se aparentemente, essa afirmação parece ser óbvia, no presente caso, ela precisa ser destacada, já que a Sociedade Anônima Hospital Aliança não compunha o patrimônio do *de cuius*. Não se pode confundir participação societária por meio de quota ou ações, com a propriedade em si. De fato, a detentora das ações do Hospital Aliança, é a Cia. de Participações da Bahia e não a pessoa física de Paulo Sérgio Freire de Carvalho Tourinho. Analogamente, se reconhece isto na informação fiscal.

Aponta a exemplificação hipotética de uma participação societária, quando logo após a descrição do ano 2 – fato 3, afirma que nesta hipótese a participação da pessoa física PST fica inalterada em BH 3 quando comparado com BH 2, visto que a teoria da autonomia patrimonial, determina que não se confundem o Patrimônio dos sócios/acionistas com o Patrimônio da empresa. Neste caso, a modificação patrimonial se dá apenas, na pessoa jurídica da Cia. de Participações, já que ela é a proprietária das Ações do Hospital A e demonstra isto em seu Balanço BH 3 como um Ativo (Investimentos em Controlada).

Diz que o mesmo é feito, após o ano 3 – fato 4, que trata de resultado de operações na investida Hospital Aliança: nesta hipótese, a participação da pessoa física PST fica inalterada em BH 5,

quando comparado com BH 3, devido ao fato de que as alterações ocorreram no Hospital A, sem reflexo no patrimônio da Cia de Participações.

Afirma que a tese da defesa, circunscreve-se apenas, a estes dois modelos exemplificados, olvidando como descrito no Exemplo Hipotético de Uma Participação Societária, que em caso de desfazimento da sociedade, o sócio “leva” seus haveres, ou em caso permanência tem direito à distribuição de Lucros e Dividendos calculados a partir de sua participação. *“Contrário sensu”* em caso de prejuízo “responsabiliza-se” pelas dívidas da sociedade, caso ela não tenha patrimônio para honra-las, nos termos da legislação societária e comercial.

Como pode ser visto detalhadamente, após o ano 1 – fato 2 (Resultado das operações da Cia. De Participações) e no ano 3 – fato 5 (Reavaliação do Investimento), as alterações patrimoniais da Cia de Participações, impactam nos valores de participação da pessoa física de PST.

Após apontar os efeitos da participação do *de cujos* nos exemplos dados, aponta a norma do art. 981 do Código Civil citado, em que os sócios/acionistas se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Ainda que, diferentemente do Exemplo Hipotético, o acionista Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho, permanecesse na sociedade, seria remunerado por dividendos à luz do que dispõe a Lei 6404/76 – Lei das S/A, sempre sobre resultados da Cia. de Participações da Bahia.

Ressalta que o exemplo proposto, leva em conta negociação em mercado de balcão, para efeito de demonstração do nexo patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa física. Mas, de qualquer forma, fica demonstrado, que há sim, um impacto patrimonial na pessoa física e, se repete, na valoração do patrimônio deixado aos herdeiros.

Salienta que quando a defendant traz a lume, a citação do art. 50 do Código Civil apoiando-se nas palavras do Parecerista, Paulo de Barro Carvalho, para indicar que nesta ação fiscal há indicativo de “confusão patrimonial”, parece fora do contexto, já que o espírito do artigo é outro. Aponta a lição dos professores Jorge Franklin Alves Felipe e Geraldo Magela Alves, ao comentarem o art. 50, conforme reproduz.

Na sua essência, diz que o art. 50 do Código Civil trata do instituto da despersonalização da pessoa jurídica, em casos de gestão fraudulenta ou questões análogas, não guardando relação com o conteúdo da presente ação fiscal. Tampouco, há que se falar, que a presente ação fiscal pode ser interpretada como “confusão patrimonial”. Como bem demonstrado, registra que se respeita o princípio inserto no art. 49-A da Lei 10.406 de 10.01.2002, que transcreve.

Salienta que, se a transmissão do direito aos herdeiros se deu em valor maior do que aquele que foi tributado, cabe sim, lançamento complementar. O entendimento da doutrina é o mesmo, como em Souto Maior Borges: *“o lançamento suplementar ainda é verdadeiro lançamento, que não anula o lançamento originário suplementado, antes o complementa, a ele se adicionando”*. Tanto o lançamento originário, como o suplementar são, pois, atos “definitivos” no sentido do art. 174 do Código Tributário Nacional.

Assevera ainda, que no campo da presença dos pressupostos legais para a constituição do presente crédito tributário, importante a ouvida da PGE (fl. 93 v deste PAF), reproduzindo o § 4º, do art. 12 e o art. 16, § 3º do Regulamento do ITD. Sobre a matéria reproduz ainda, o art. 662, § 2º, do Código de Processo Civil. Assim, afirma que se aplicando a posição da PGE aos fatos descritos (*de que as tratativas para a alienação das ações do Hospital Aliança eram de há muito conhecidas pelos herdeiros, posto que de domínio público*), têm-se materializada a condição para que se faça novo cálculo para complementação ou restituição do imposto se for o caso” ao comando do art. 16, § 3º do Regulamento do ITD.

Com efeito, frisa que para fundamentar o poder de revisão do lançamento pela Administração Fiscal, a lei socorre-se do conceito de “novos fatos ou novos meios de prova” (art. 149, inciso VII CTN) que venham a ser ulteriormente conhecidos e que permitam a demonstração de uma inexatidão objetiva, implícita também no conceito de “alteração”. É como informa o multicitado

Parecer do Prof. Paulo de Barros em nota de rodapé correspondente a este trecho: “*Não fere os artigos 111, 144 e 145 da Lei 5172/66 (CTN) a revisão de lançamento ex-officio, se esta revisão estiver assentada em fatos novos dos quais a autoridade lançadora só tomou conhecimento após os lançamentos anteriormente realizados.* (Ac. 1º CC 102-23.028/88, DO 05.07.88)

Por oportuno, lembra que vários são os atores que participaram das negociações para a alienação das ações do Hospital Aliança à Rede D'Or São Luiz S/A, e, caso seja necessário à formação de convicção do Órgão Julgador, de que as tratativas foram iniciadas bem antes do pagamento do imposto, poderão ser instados a apresentar meios de prova. Dentre estes atores, destaca o Itaú BBA citado no Relatório de Fiscalização à fl. 04v e no Parecer da PGE/PROFIS à fl. 93 deste PAF, cujo teor salienta que “*note-se, inclusive, que consta do referido documento, a informação de que “o Itaú BBA atuou como assessor financeiro exclusivo e o Cescon Barrieu atuou como assessor jurídico da Companhia na Operação*”, sendo certo que o referido escritório de advocacia, o Cescon Barrieu, é o mesmo que patrocina os interesses do inventariante.

Conclui, pois, que a afirmação da defendant de que “*as solicitações foram integralmente atendidas*” corresponde parcialmente à verdade dos fatos, uma vez que ao atender ao item 1.13 do Roteiro para Avaliação de Quotas ou Ações de Empresa com Escrita Contábil para Efeito de Cobrança de ITCD (fls. 76), o fez com a omissão de que as ações do Hospital Aliança já eram objeto de negociação e seus valores, na pior das hipóteses, impactavam o valor das participações transmitidas aos herdeiros.

Salienta que os limites dos deveres investigativos do Fisco devem ser determinados, em paralelo e simetria, com os limites do dever de colaboração do contribuinte, de tal modo, que não podem considerar-se incluídos nestes limites os casos em que o particular não cumpriu ou cumpriu defeituosamente o seu dever. Por outras palavras: só pode considerar-se que um fato devia ter sido conhecido pelo Fisco, se o particular cumpriu o seu dever de colaboração probatória. Portanto, nada há de ilegítimo ou ilegal neste lançamento complementar como quer fazer supor a defendant, conforme destacado anteriormente, sobretudo quando ao abrigo do art. 149 do Código Tributário Nacional – Lei 5172/66 – em seus incisos IV e VIII, que reproduz.

Entende que admitir o contrário, é sujeitar a autoridade administrativa aos ditames do art. 141 do Código Tributário Nacional – Lei 5172/66 – pela responsabilidade funcional em, tendo tomado conhecimento de fato que repercute na esfera tributária, não tome a iniciativa de constituição do crédito tributário.

Aduz que a afirmação de que “*valor do respectivo investimento já estava refletido no balanço patrimonial da sociedade controladora, Companhia de Participações Aliança da Bahia (onde o de cuius possui participação societária), e que serviu de base para o cálculo inicial do ITD...*” não corresponde à verdade, posto que o valor da alienação foi muito maior do que o que consta nos Balanços Patrimoniais. Por outro lado, afirma que a alegada inaplicabilidade do art. 16, § 3º, do Decreto Estadual nº 2.487/89, conforme invocado, não resiste à leitura do art. 108, inciso I do CTN. Pelo contrário, a analogia é o primeiro e destacado inciso do citado dispositivo legal, a dar poderes à autoridade competente para a aplicação da legislação tributária, quando houver ausência de disposição expressa.

Afirma que está se falando aqui, da omissão da informação pela autuada. Se a defendant, afirma “*que a cobrança complementar não encontra respaldo na legislação baiana*”, admite “*contrario sensu*” a aplicação da analogia. Por outro lado, a afirmativa no mesmo item de que “*a exigência ignora o Princípio da Saisine e a data da ocorrência do fato gerador do ITD, pois considera que atos ou negócios jurídicos posteriores a data do óbito poderiam influenciar no cálculo do ITD e/ou ensejar na revisão do lançamento*”, perde seu poder de argumentação, uma vez que o inventariante sabia, que à época do fato gerador o valor atribuído aos ativos de participação societária do “*de cuius*” não eram aqueles informados conforme documento (CD fl. 9 deste PAF). Isto fulmina de pronto, as argumentações destacadas sobre a aplicação do Princípio da Saisine.

Quanto a alegação a respeito dos efeitos do recálculo na valoração das empresas, aduz que ao contrário do que afirma a defendant, os cálculos (e não recálculos) foram feitos expressamente à luz do art. 248 da Lei das S/A. Reproduz trechos do Relatório de Fiscalização, ignorados pela defesa (fl. 05).

Nota que os procedimentos de cálculo obedeceram aos ditames da lei 6.404/76, especialmente o art. 248, que determina a avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial e normas contábeis correlatas que amparam a elaboração e divulgação das Demonstrações Financeiras. Aponta que com base nestas informações, efetuou o cálculo do efeito do *Fato Relevante* pelo Método da Equivalência Patrimonial, através do qual foi possível determinar “a alteração do valor contábil das participações societárias registradas no Ativo Não Circulante - Investimentos, pela investidora, conforme o aumento ou a diminuição do Patrimônio Líquido (PL) da investida”), obedecendo a seguinte metodologia:

- a) primeiramente o cálculo foi realizado para mensurar o efeito na Cia. De Participações Aliança da Bahia (Anexo IV), da qual o “*de cuius*” era sócio majoritário.
- b) em seguida, realizado o mesmo cálculo em mais duas empresas sócias da Cia de Participações Aliança da Bahia, e das quais o “*de cuius*” figura como sócio. Neste cálculo é demonstrado o efeito na Adrecor Administração Companhia de Seguros Aliança da Bahia (Anexo VI)
- c) finalmente, um resumo (Anexo VII) dos efeitos apurados nos Anexos anteriores, com o demonstrativo de cálculo do valor do ITD complementar devido por cada um dos herdeiros (após a realização da Equivalência Patrimonial do grupo empresarial, considerando o valor real da S/A Hospital Aliança) objeto do valor lançado neste Auto de Infração.

Observa que os cálculos foram minuciosamente detalhados, posto que extraídos dos diversos volumes do processo de inventário, demonstram o valor inicialmente calculado (colunas H, I, J, X, linhas 14 a 24 do Anexo I), que coincidem com os valores relacionados para a cobrança (DOC. 1 itens 77 a 88), e conduzem o leitor até o cálculo final do valor a ser cobrado (coluna J, linha 39 do Anexo VII (com a ressalva apontada em rodapé à fl. 05v deste PAF).

Frisa que estes cálculos resultam do exímio trabalho desenvolvido pela Coordenação de Fiscalização do ITD, hoje Inspetoria de Fiscalização do ITD, conforme salientado em nota de rodapé à fl. 06v deste PAF, cuja autoria é identificada em cada planilha eletrônica que compõe os Anexos I a VII (CD à fl. 9). Portanto, não procedem as alegações aventadas, já que confusa a afirmação feita pela defendant, de que há valores diferentes para a mesma situação fática.

Sobre a alegação da necessária aplicação do artigo 12, inciso X, do decreto nº 2.487/89 - bens e direitos com cotação em bolsa de valores ou de mercadorias, afirma que o enquadramento da acusação fiscal inserto no Auto de Infração, é o art. 10 da Lei 4826/89.

Afirma que pelo descriptivo dos fatos deste PAF, o valor venal que serviu de base para a cobrança inicial do imposto, não guarda relação com aquele que emerge das negociações que estavam em curso para alienação das ações do Hospital Aliança, antes do pagamento do imposto. A impugnante assevera a utilização do comando do inciso X, do art. 12 do Decreto 2487/89, mas propugna pela inaplicabilidade do § 4º do mesmo artigo, ignorando que os valores que serviram de base para o pagamento do tributo são outros.

Comenta que, como bem pontuado pelo Parecer da PGE, também o Código de Processo Civil, em seu art. 662, § 2º, prevê que “o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros”.

Sobre a alegação da ausência de erro de fato – impossibilidade de mudança no critério jurídico – com afronta ao art. 146, do CTN, diz que nenhuma afirmativa de erro de fato é citada na descrição do Auto de Infração, nem em seu Apêndice Relatório de Fiscalização. Portanto, inoportuna a afirmação de que “resta evidente que, diferentemente do que afirma a autoridade administrativa,

não se verificou “erro de fato” na apuração do valor dos bens, porque as avaliações apresentadas nos balanços patrimoniais das empresas examinadas estavam corretas”. Afirma que não, não estavam corretas. A discussão teórica proposta pela defendant, estão distantes do que prega a boa doutrina. Repassa a lição retro mencionada, reproduzindo o inciso VIII do art. 149 do CTN.

Frisa que o erro de fato é fundamento legítimo da revisão com base no Inciso VIII, do art. 149, pois a descoberta de “novos fatos” e “novos meios de prova” revelou a falsa representação ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior...”

Quanto a alegação de que “foi a própria autoridade administrativa (SEFAZ/BA) quem fixou as premissas para determinação da base de cálculo do imposto referente às participações societárias detidas pelo falecido, incluindo a Companhia de Participações Aliança da Bahia, elaborando os cálculos e definindo os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, à luz do artigo 146 do CTN”, é preciso salientar, que os cálculos foram feitos à luz do informado pelo inventariante e que se tomou conhecimento depois, haver fatos não declarados pelo mesmo.

A respeito da alegação de que o “lançamento tributário ora impugnado alterou os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no lançamento anterior” diz que não tem como prosperar. O lançamento anterior esgotou-se no tempo e foi homologado pela SEFAZ. A descrição dos fatos é cristalina ao informar que se trata de lançamento complementar do Imposto sobre Transmissão ‘CAUSA MORTIS’ – ITD, instituído pela Lei 4826/89, por motivo de revisão (não do lançamento anterior), consubstanciada em subavaliação de participação acionária...”. Não se trata, pois, de uma renovação do lançamento” ou de um “novo lançamento”, mas sim de uma substituição parcial ou “modificação” do ato primário, pois a lei respeita a identidade do lançamento inicial, mantendo todos os seus efeitos, limitando-se a exigir que a Administração fiscal, pela prática de novo ato, titule juridicamente a diferença. Ao invés de o destruir e substituir, o novo ato “adiciona-se” ao primeiro como ato “integrativo”, concorrendo ambos para a definição da prestação legalmente devida. Do mesmo modo, frisa que não há que se falar em alteração dos critérios jurídicos, posto que a obrigação tributária que deu origem continuou a mesma, reportando-se à mesma data de sua ocorrência, ao abrigo do art. 140 do CTN. Ressalta que, o que se modifica é o crédito tributário, não o lançamento.

No caso presente, afirma que não houve a substituição de uma interpretação da lei por outra e tampouco substituição de critério (Equivalência Patrimonial), nos dizeres da lição acima. Apreciação mais apropriada ao tema o fez a PGE em seu Parecer Complementar PGE/PROFIS (DOC. E Informação Fiscal), sobretudo quando afirma em seu opinativo que não houve, portanto, mudança de critério jurídico, tendo em vista que nem a cotação em bolsa, nem a investigação do balanço patrimonial ajustado, se encaixam nessa categoria.

Entende que são meros instrumentos contábeis para que se alcance o único critério (legal e jurídico) para a mensuração da base de cálculo do ITD, que, como visto à exaustão, 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 (art. 10 da Lei Estadual nº 4.826/1989). Ora, pergunta como seria possível à autuação modificar o critério jurídico utilizado para o cômputo do ITD se a lei somente elegera um? Mudança haveria se a lei (e não o decreto) previesse mais de um critério para a mensuração da base de cálculo do imposto e o auditor fiscal, após adotar um deles, mais favorável ao contribuinte, resolvesse aplicar outro.

No que tange a alegação de impossibilidade de exigência de penalidade acréscimos moratórios – aplicação do art. 100, I, parágrafo único, do CTN, aduz que a alegação de que “a Impugnante cumpriu fielmente ao que prescrevia a legislação tributária e às determinações impostas pela própria Autoridade Fiscal” não corresponde à verdade dos fatos. Aponta que o não atendimento ao que determina o item do Roteiro para Avaliação de Quotas ou Ações de Empresa com Escrita Contábil para Efeito de Cobrança do ITCD à fl. 76 deste PAF, descontrói esta afirmativa. Ademais, a não aplicação de multa e acréscimos moratórios pode constituir-se em enriquecimento sem

causa, já que o imposto total devido reporta-se à época do fato gerador (15.11.18) enquanto o lançamento deu-se em 13.10.20.

Sobe as alegações com suporte no Parecer do Prof. Paulo de Barros Carvalho, diz que por oportuno, tendo em vista que em diversas afirmações de sua defesa, a defendantesteou-se em Parecer, a seu pedido, não menos importante acrescentar a posição da PGE em seu Parecer Complementar PGE/PROFIS, da qual destaca diversos tópicos.

Remata que à vista do quanto relatado na Informação Fiscal, é forçoso reconhecer que (1) procede sim, a autuação face às questões de fato e de direito suscitadas e que (2) os cálculos da revisão do lançamento não merecem qualquer reparo face à metodologia adotada, pelo que pede ao Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, a manutenção do presente feito fiscal em todos os seus termos e valores, como forma de justiça fiscal.

Na sessão de julgamento, dia 20/04/2021, participaram os representantes da Autuada, Dr. Rodrigo Accioly – OAB/BA 15.677, Dr. Rodrigo Beviláquia de Miranda Valverde – OAB/RJ 162.957 e Dr. Roberto Barrieu – OAP/SP 81.665, que realizou a sustentação oral.

## VOTO

Preliminarmente, embora não tenham sido arguidas questões prejudiciais quanto as formalidades necessárias ao ato do lançamento em apreciação, observo que o presente Auto de Infração contém os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício. A irregularidade apurada está devidamente demonstrada no levantamento fiscal, onde se pode verificar claramente, a omissão de dados ao Fisco, que resultou no recolhimento a menos do imposto, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. Assim, a apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

O defendantenão comprovou a necessidade de realização de diligência, e diante do levantamento fiscal, e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao defendantem, mediante recibo, não foi apresentada qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Os elementos acostados aos autos, são suficientes para formação do convencimento por parte dos julgadores, para decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

Versa o Auto de Infração em exame, sobre exigência de crédito tributário referente ao Imposto sobre Transmissões “*Causa Mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), em decorrência de falta de recolhimento ou recolhimento a menos do imposto, incidente sobre transmissão *causa mortis* de bens recebidos pelo autuado por herança.

Consta na descrição dos fatos, que o contribuinte recolheu a menor o ITD devido no Inventário Formal de Partilha, do espólio de Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho - Proc. SIPRO nº 040398/2019-0, conforme processo 0570302-52.2018.8.05.0001, que tramitou na 13ª Vara de Família de Salvador. Procedeu-se à constituição de crédito complementar referente ao ITD, em razão de conhecimento pela Fazenda Pública, de “*Fato Relevante*” publicado nos termos do art. 157 da Lei 6404/76, pela Cia. de Participações da Bahia, que comunica ao mercado a alienação do controle acionário do S/A Hospital Aliança, ao Hospital Esperança S/A, com reflexos na avaliação das cotas e ações que o “*de cuius*” detinha, direta e indiretamente, junto às empresas Cia. de Participações Aliança da Bahia, Adrecor Administração Representações e Corretagens Ltda., e Companhia de Seguros Aliança da Bahia, o que modificou o quinhão de partilha do ora autuado. Este lançamento complementar tem como fundamento o art. 10 da Lei Estadual 4826/89 e as normas constantes do arts. 145, inciso III, cc art. 149, incisos IV e VIII da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional.

O Imposto sobre Transmissões “*Causa Mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), tem previsão no art. 155, inciso I da Constituição Federal, é de competência dos Estados. Cabe a cada um dos Estados da Federação Brasileira, promover a cobrança do ITD em relação à transmissão de bens e direitos situado nos respectivos territórios, na localidade em que se encontra o doador. No Estado da Bahia foi editada a Lei nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989. O Decreto nº 2.487, de 16 de junho de 1989, que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), estabelece a incidência do imposto, conforme abaixo descrito:

*Art. 1º O Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e doação de quaisquer bens e direitos - ITD, incide nas transmissões “Causa Mortis” e na doação, a qualquer título de:*

(...)

*III - bens móveis, direitos e títulos e créditos.*

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado, devido a constatação pela SEFAZ/BA, de que a Cia. de Participações Aliança da Bahia, conforme bens e direitos arrolados no inventário, detinha o controle indireto do Hospital Aliança, divulgou *fato relevante*, nos termos do art. 157 da lei 6.404/76, em obediência à legislação societária e de mercado de capitais, comunicando aos seus acionistas e ao mercado em geral, a celebração, em 14 de fevereiro de 2020, de Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (“Contrato”), tendo por objeto a alienação pela Companhia, de ações representativas de 80% (oitenta por cento) do capital social da sua controlada Sociedade Anônima Hospital Aliança (“Hospital Aliança”), ao Hospital Esperança S.A., integrante do Grupo Rede D’Or São Luiz (“Hospital Esperança”). O preço declarado desta negociação alcançou o montante de R\$800.000.000,00, correspondente à venda de ações representativas de 80% (oitenta por cento) de seu capital social, concluindo-se que o real valor de mercado da Companhia é de R\$1.000.000.000,00 (um bilhão de reais), conforme documentos que comprovam estas operações contidas CD à fl. 9 deste PAF, ratificado pelo alienante Rede D’Or São Luiz, em 17.02.20. Vale destacar, por importante, que o imposto inicialmente calculado pela SEFAZ e pago pela Autuada, considerou o valor das ações como R\$172.000.000,00, (valor do Hospital Aliança), segundo parâmetro, informado pelo inventariante.

Conforme informação fiscal, o contribuinte permaneceu em silêncio sobre as citadas tratativas negociais, não tendo informado em nenhum momento ao órgão fazendário, sobre o seu intuito, e conforme Parecer da PGE/PROFIS, é razoável presumir, que os preparativos de uma operação de tamanha monta, já estavam em andamento, quando as intimações foram enviadas e as informações prestadas pelo contribuinte nos autos do procedimento administrativo, que resultaram na cobrança inicial do ITD, recolhido pela autuada. Informações de que as tratativas para venda do Hospital Aliança foram iniciadas bem antes de 14.02.20, já eram de domínio público, conforme notícias publicadas à época, consoante documentos constantes do processo.

Este *fato relevante*, levou a SEFAZ-BA à conclusão lógica de que o contribuinte, em deliberada omissão, deixou de fornecer informações contábeis que espelhassem o real valor de mercado do conjunto de bens e direitos que compõem o espólio, notadamente, no que diz respeito às ações representativas do capital social do “Hospital Aliança”.

Assim, no presente caso, foi exigido crédito tributário consistente na cobrança complementar do ITD, relativo à diferença entre o valor da participação do espólio no “Hospital Aliança”, informado pelo inventariante, e aquele consignado nos *Fatos Relevantes*, sobre a Alienação de Controle da referida sociedade.

A defendente afirmou não concordar com a cobrança complementar do ITD, aduzindo discordância com o procedimento levado a efeito pela SEFAZ/BA e PGE/BA, sob a alegação de que o Hospital Aliança não era parte integrante do patrimônio detido pelo falecido, mas apenas um dos ativos integrantes do patrimônio da Companhia de Participações Aliança da Bahia, sua

controladora, onde o falecido detinha participação societária. Disse que a alienação da Sociedade Anônima Hospital Aliança pela sua controladora (em 14.02.2020), se deu em momento posterior ao pagamento do imposto pelos herdeiros (em 30.12.2019) e sua homologação pela SEFAZ/BA no dia 03.01.2020.

Não acato estas alegações, visto que diante das ocorrências relatadas, não podem prosperar. Os fatos aqui expostos comprovam, que a transmissão do direito aos herdeiros se deu em valores maiores que aqueles tributados inicialmente, cabendo desta forma, lançamento complementar. O lançamento suplementar é o ato pelo qual o Fisco, verificando que foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a Lei. No dizer do ilustre jurista Souto Maior Borges “*o lançamento suplementar ainda é verdadeiro lançamento, que não anula o lançamento originário suplementado, antes o complementa, a ele se adicionando*”.

Dispõe o § 4º, do art. 12 do Regulamento do ITD, que “*o aumento do valor que tiverem os bens de quaisquer natureza e os direitos desde a morte do testado ou intestado, até a época do pagamento do imposto, será atendido a favor da Fazenda Pública Estadual, para sobre ele se calcular o imposto devido, bem como será em prejuízo da mesma Fazenda a perda do valor, no caso de ruína total ou parcial dos bens e direitos do que se compuser a herança, podendo os interessados requerer nova avaliação para apurar a variação do valor*”.

Assim, é importante salientar, que o Auto de Infração cumpre estritamente o estabelecido no art. 149 do CTN, *in verbis*:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*V - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

....

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

Da leitura do dispositivo transscrito, dúvidas não há, que a lavratura do Auto de Infração se deu em absoluta consonância com a legislação aplicável.

Não vislumbro erro no cálculo da valorização das empresas, como arguido pelo defendant. Conforme detalhadamente exposto na informação fiscal, os cálculos foram feitos expressamente à luz do art. 248 da Lei das S/A. O Autuante esclareceu, que a metodologia aplicada para se apurar o valor devido, se encontra didaticamente explicitado no Relatório de Fiscalização, fl. 05 deste PAF. Os procedimentos de cálculo, obedeceram aos ditames da lei 6.404/76, especialmente o art. 248, que determina a avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial e normas contábeis correlatas, que amparam a elaboração e divulgação das Demonstrações Financeiras.

Assim, com base nos dados presentes nos elementos do inventário, disse ter efetuado o cálculo do efeito do *Fato Relevante* divulgado, pelo Método da Equivalência Patrimonial, através do qual foi possível determinar “*a alteração do valor contábil das participações societárias registradas no Ativo Não Circulante - Investimentos, pela investidora, conforme o aumento ou a diminuição do Patrimônio Líquido (PL) da investida*”), obedecendo a seguinte metodologia:

- a) primeiramente, o cálculo foi realizado para mensurar o efeito na Cia. de Participações Aliança da Bahia (Anexo IV), da qual o “*de cuius*” era sócio majoritário;
- b) em seguida, realizou o mesmo cálculo, em mais duas empresas sócias da Cia de Participações Aliança da Bahia, e das quais o “*de cuius*” figura como sócio. Neste cálculo é demonstrado o efeito na Adrecor Administração Companhia de Seguros Aliança da Bahia (Anexo VI);

c) finalmente, um resumo (Anexo VII) dos efeitos apurados nos Anexos anteriores, com o demonstrativo de cálculo do valor do ITD complementar devido por cada um dos herdeiros (após a realização da Equivalência Patrimonial do grupo empresarial, considerando o valor real da S/A Hospital Aliança), objeto do valor lançado neste Auto de Infração.

Desta forma, não se verifica o alegado erro aduzido pela defesa, na determinação da base de cálculo no presente lançamento.

Cabe salientar, que o enquadramento da acusação fiscal no Auto de Infração, é o § 4º, do art. 10 da Lei 4826/89:

*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.*

( . . . )

*§ 4º O aumento do valor que tiverem os bens de qualquer natureza e os direitos desde a morte do testado ou intestado, até a época do pagamento do imposto, será atendido a favor da Fazenda Pública Estadual, para sobre ele se calcular o imposto devido, bem como será em prejuízo da mesma Fazenda a perda do valor, no caso de ruina total ou parcial dos bens e direitos do que se compuser a herança, podendo os interessados requerer nova avaliação para apurar a variação do valor.*

Conforme se verifica dos elementos constantes do PAF, e informado pelo Autuante, o valor venal que serviu de base para a cobrança inicial do imposto, não guarda relação com aquele que emerge das negociações que estavam em curso para alienação das ações do Hospital Aliança, antes do pagamento do imposto. Neste caso, é importante ressaltar o que dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 662, § 2º, que prevê: “*o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros*”.

Sendo assim, verifico que ao contrário do que entende a Autuada, não existe óbice para que o Fisco realize lançamento suplementar, quando constata omissões de dados pelo autuado, quando do lançamento originário, visto que tal lançamento complementar se encontra previsto na legislação de regência.

O defendente afirmou que o ponto nodal do pretenso lançamento complementar, é a suposta subavaliação do valor de mercado da Sociedade Anônima Hospital Aliança, em decorrência da aquisição de 80% do seu capital social, pela empresa Rede D'Or São Luiz S/A, em valor superior ao considerado no cálculo do ITD, como se essa operação pudesse influenciar de alguma forma no patrimônio do *de cujus*. Acrescentou que o artigo 10 da Lei nº 4.826/89, em nenhum momento autoriza o Auditor Fiscal a considerar atos ou negócios jurídicos posteriores à data do óbito no cálculo do ITD. Pelo contrário, o referido dispositivo - que fundamenta a lavratura do Auto de Infração - prevê que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, que como visto, se dá com o óbito e a abertura da sucessão, quando os bens são transferidos aos herdeiros.

Sobre estas alegações, cabe reproduzir trecho do Parecer Complementar da PGE, com o qual alinho meu entendimento:

*Verificado pela fiscalização que o valor informado das ações com cotação em bolsa não reflete a realidade de mercado, em dissonância, portanto, da previsão constante do referido art. 10 da Lei Estadual nº 4.826/1989, poderá a autoridade fiscal proceder à revisão do lançamento com espeque nos dispositivos mencionados em opinativo anterior, quais sejam, art. 149 e incisos (notadamente IV e VIII) c/c art. 145, III, do CTN, podendo se socorrer, ainda, da técnica de arbitramento prevista no art. 148 do mesmo Código, se presentes os requisitos para tanto.*

*Como também já foi afirmado anteriormente, não se está a tributar, na hipótese em testilha, a valorização de um ativo após a data do óbito, mas sim a computar corretamente o valor deste ativo à época do fato gerador, de forma que, repise-se, a base de cálculo reflete o real valor de mercado do bem objeto de transmissão, como determina a lei estadual.*

A defendente frisou, que muito embora o Decreto nº 2.487/89, autorize a retificação da base de cálculo do ITD quando o valor dos bens e direitos transmitidos sofrer variação antes do pagamento do tributo (art. 12, § 4º), ou na hipótese de retificação do seu título aquisitivo (art. 16, § 3º), tais regras, não são aplicáveis ao presente caso, visto que a suposta variação positiva no valor do bem (Hospital Aliança), se deu após a data do pagamento do imposto pelos herdeiros. Acrescentou não ser exagero afirmar, que a exigência do ITD pela SEFAZ/BA, diretamente sobre o valor venal do Hospital Aliança é ilegítima e ilegal, violando diversos preceitos do ordenamento jurídico.

Como já alinhado anteriormente, observo que as informações sobre a variação do valor do bem (Hospital Aliança), não eram do conhecimento da autoridade administrativa, quando procedeu ao lançamento anterior e neste caso, ensejam a revisão dos cálculos que deram suporte àquele lançamento. Portanto, se houve valorização do ativo da Cia. de Participações da Bahia, a repercussão é a valorização do investimento feito pela pessoa física, Paulo Sérgio Freire de Carvalho Gonçalves Tourinho e para os fins da ação fiscal, a valorização para os herdeiros. Em outro dizer, a repercussão que a valorização havida no Hospital Aliança da Bahia, materializada pela divulgação do *Fato Relevante* tem sobre o patrimônio detido pela pessoa física do “*de cuius*”, altera o valor do imposto devido pelos herdeiros, em relação aos cálculos iniciais para cobrança do ITD que fora quitado em 30.12.19. Quanto a alegação de que o presente lançamento seria ilegítimo e ilegal, observo que não se inclui na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, ou a declaração de inconstitucionalidade da Lei estadual, a teor do que determina os incisos I e III, do art. 167 do RPAF/99.

O defendente alegou ausência de erro de fato, portanto, apresentou entendimento da impossibilidade do presente lançamento fiscal, sob entendimento de ter havido mudança no critério jurídico para apuração do valor devido na presente atuação.

Sobre esta alegação, acolho o argumento do Autuante, que em sede de informação fiscal, explicou que nenhuma afirmativa de erro de fato é citada na descrição do Auto de Infração, tampouco no Relatório de Fiscalização. Esclareceu que para apuração do valor dos bens, o verdadeiro fundamento da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato, resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, são, além da fraude e do vício de forma, a apreciação de “*fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior*” (Inciso VIII). Acrescentou que o erro de fato é fundamento legítimo da revisão com base no inciso VIII do art. 149, pois a descoberta de “novos fatos” e “novos meios de prova” revelou a falsa representação ou ignorância da realidade, no que concerne ao objeto do lançamento anterior.

Neste cenário, da situação relatada, me coaduno com a opinião exarada pela PGE/PROFIS, cuja conclusão em Parecer Complementar reproduzo:

(. . .) Não houve, portanto, mudança de critério jurídico, tendo em vista que nem a cotação em bolsa, nem a investigação do balanço patrimonial ajustado, se encaixam nessa categoria. Parecem-me ser meros instrumentos contábeis para que se alcance o único critério (legal e jurídico) para a mensuração da base de cálculo do ITD, que, como visto à exaustão, 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 (art. 10 da Lei Estadual nº 4.826/1989).

*Destarte, o regulamento não parece elencar múltiplos critérios jurídicos para subsidiar o lançamento, os quais, com fulcro na especialidade, deveriam ser aplicados quando conflitantes com a regra geral no intuito de sanar supostas antinomias normativas, mas sim técnicas, procedimentos e instrumentos necessários à concretização do único critério estabelecido na lei estadual.*

*Houve, portanto, erro de fato, uma vez que o auditor fiscal acabou por considerar a menor a base de cálculo do imposto pelos motivos já explanados, tendo se utilizado de outra forma de investigação (e não da mudança de critério) para aferir o real valor de mercado dos ativos, em observância, inclusive, ao princípio da verdade material (art. 2º do RPAF estadual).*

*Por fim, note-se que não houve tentativa de tributação sobre patrimônio que não integra a herança, como também já foi salientado em opinativo pretérito.*

*A avaliação a menor de um ativo financeiro reflete na situação patrimonial de toda a controladora. Assim, se, na época da mensuração da base de cálculo do ITD, existiam avaliações do ativo que resultaram na operação divulgada em Fato Relevante, tal dado era capaz (como foi) de impactar o valor de mercado do “Hospital Aliança” (controlada), que acabou sendo negociado por um importe muito superior àquele calculado pela SEFAZ com fulcro nas informações prestadas pelo contribuinte.*

*Não se está a tributar o ativo Hospital Aliança, portanto, mas sim o impacto que o seu real valor de mercado possui na avaliação do patrimônio transmitido aos herdeiros, sobretudo quando se considera que a Companhia de Participações Aliança detinha 99,8% das ações do hospital.*

*Ante o exposto, em que pesem os argumentos dos ilustres representantes/patronos do contribuinte, e em complementação aos pareceres anteriormente emitidos, é de minha opinião que o raciocínio da Secretaria da Fazenda encontra respaldo na legislação tributária.*

O defensor requereu fosse determinado o apensamento/anexação da íntegra do Processo SIPRO nº 040398/2019-0, e Processo SEI nº 013.0278.2020.0008794-30, aos autos do respectivo processo administrativo.

Verifico que esta solicitação se encontra contemplada no presente PAF.

Por fim, o defensor alegou que mesmo que a pretensão fazendária pudesse ser mantida, ainda assim, não poderia prevalecer a imposição de quaisquer penalidades e/ou acréscimos moratórios. Disse que o cálculo inicial do ITD, seguiu as disposições na legislação baiana e a própria orientação do Auditor Fiscal, que procedeu ao cálculo do imposto, tendo por base as informações prestadas pelo inventariante do espólio, e, ainda, homologou o pagamento previamente realizado, pugnando pela exclusão da multa e dos acréscimos moratórios do presente lançamento fiscal.

Sobre a exclusão dos acréscimos moratórios, não pode ser acatada por falta de previsão legal a respeito da matéria. Quanto à exclusão da penalidade aplicada, observo que este Órgão Julgador não possui competência para cancelar multas aplicadas por descumprimento de obrigação tributária. Cabe salientar, que antes da autuação, o contribuinte foi previamente notificado a respeito da exigência fiscal retratada neste Auto de Infração, onde poderia ter realizado o recolhimento do imposto, sem aplicação de penalidade, mas optou pela instalação do contencioso administrativo. Registro por oportunidade, que nesta fase processual, é cabível a redução da multa estabelecida no artigo 45 e 45-B da Lei 7014/96.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 280080.0012/20-0, lavrado contra **JOSÉ RENATO DE ALMEIDA GONÇALVES**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$15.537.672,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 13, II da Lei nº

4.826/89, com a redação dada pela Lei nº 12.609/12, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR