

A. I. Nº - 279268.0045/15-2
AUTUADO - BERNARDO CHAGAS LIMA BRAGA
AUTUANTE - RAFAEL LIMA SERRANO
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.11.2021

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0142-05/21-Vd

EMENTA: ITD. DOAÇÃO DE DIREITOS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o Imposto sobre Transmissões “CAUSA MORTIS” E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD), sobre as doações de créditos. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, que no caso de cotas de empresas, deve ser apurado com base no seu Patrimônio Líquido. Infração subsistente. Afastada a nulidade suscitada. Rejeitado o pedido de perícia. Não acolhida a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de processo que retorna a esta 5^a JJF, após a 1^a Câmara deste CONSEF anular decisão favorável à pretensão do fisco, através do Acórdão nº 0186-11/19, acostado às fls. 354/358 dos autos, reformando o Acórdão nº 0080-03/18, que julgou procedente o presente Auto de Infração.

Em razão do retorno a esta 5^a JJF, o presente relatório apresentará a síntese de todas as etapas do iter processual, desde a lavratura do Auto de Infração, até o último ato praticado neste processo.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2015, formaliza a exigência de crédito tributário, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ITCMD:

Infração 01 - 41.01.03 - Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de direitos. Consta que o contribuinte deixou de recolher o ITD sobre doação de 11.787.886 cotas de capital da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ nº 06.234.797/0001-78, recebida em 08/02/2011. O Demonstrativo de Cálculo do ITD encontra-se no ANEXO I deste Auto. Infração registrada em 08/02/2011 no valor de R\$580.294,05, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 13, II, da Lei nº 4.826/89.

O contribuinte foi notificado do lançamento através de intimação encaminhada via Correios, através de AR (aviso de recebimento), em 22 de janeiro de 2016 (doc. fl. 148).

O autuado, menor impúbere, representado por seu genitor, o Sr. Sérgio Lins Lima Braga, apresentou Defesa (fls. 150 a 158), subscrita por advogada (Procuração anexa, fl. 160).

Na inicial defensiva discorreu sobre as matrizes constitucionais e legais do ITD e acerca do conceito jurídico de doação, que conceituou como o contrato, entre pessoas em vida, em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio, de forma não onerosa, bens ou vantagens para o de outra, que o aceita.

Transcreveu o Art. 538 do Código Civil e trechos de doutrina de Orlando Gomes para concluir que a operação objeto do presente lançamento é uma compra e venda das cotas empresariais da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA e que este negócio jurídico não faz parte do rol de hipóteses de incidência previstas na Lei nº 4.826/89, registrada nas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas - DIRPF do comprador e do vendedor de 2011, relativas ao exercício de 2012, como aquisição/venda, onerosa, de cotas de capital social.

Aduziu que o Autuante transcreveu no corpo do Auto de Infração que, em todos os documentos analisados, é informado que houve uma operação de compra e venda onerosa de cotas

empresariais, e indagou: se o Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas, a 21^a Alteração Contratual e as DIRPF 2011, relativas ao exercício de 2012, do Sr. Matheus Ribeiro Lima Braga e do Autuado indicam que houve uma cessão onerosa de cotas, como pode o Autuante concluir que houve uma cessão não onerosa? A sua conclusão baseou-se em que prova material ou fática? Qual a origem dos valores apontados pelo fisco, haja vista que não existem lançamentos no campo Pagamentos e Doações Efetuadas nas DIRPF dos envolvidos?

Afirmou que a simples ilação de ocorrência do instituto da doação não pode prosperar, seja pela inexistência de previsão legal para tal presunção, seja pela falta de quaisquer provas ou indícios da ocorrência de cessão gratuita das cotas.

Disse que o lançamento deve ser julgado improcedente, pois ficou evidenciada a não observância do que preconiza o Art. 18, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, ou seja, a presente exigência fiscal não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração imputada ao sujeito passivo, incidindo em ofensa ao princípio da verdade material. Reproduziu na peça impugnatória ementas de acórdãos da 1^a e 4^a JJFs e da 1^a CJF.

Alegou que o Autuante arbitrou o valor da operação em absurdos R\$29.014.702,60, embora tenha adquirido onerosamente 11.862.922 cotas do capital social, equivalente a 25% do Capital total, no valor de R\$75.036,00, conforme contrato e DIRPF anexados na inicial, revelando a inconsistência e nulidade do presente lançamento fiscal.

Suscitou, em razões preliminares a decadência do lançamento, pois a aquisição ocorreu em 03/05/2010, conforme consta no Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas e Outras Avenças, e o Auto de Infração somente foi lavrado em 17/12/2015.

Requeru que sejam acolhidas as suas razões com a consequente declaração de improcedência total do Auto de Infração, e, caso o CONSEF entenda que as provas apresentadas são insuficientes, determine a elaboração de Perícia Fiscal, com o intuito de esclarecer ou evidenciar a verdade material.

O Autuante, em sua Informação Fiscal (fls. 215 a 218), relatou que a autuação decorreu do cruzamento de informações prestadas nas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas domiciliadas neste Estado, relativas a situações que impliquem possível falta de recolhimento do ITCMD.

Explicou que, considerando a incompatibilidade do valor da alienação da participação societária com o valor patrimonial da empresa e o princípio da substância sobre a forma, afirmou que a operação em exame configura uma doação, sujeita à incidência do ITD, correspondente à diferença entre o valor patrimonial das cotas transferidas e o valor declarado. No entender do fisco não houve neste caso somente uma mera alienação de bens.

Explanou que a base de cálculo é o valor patrimonial da operação que foi obtida pela divisão do valor do Patrimônio Líquido, declarado em 31/12/2010 como sendo R\$116.796.936,52, pela quantidade de cotas do Capital Social, no valor total de R\$47.451.690,52, como pode ser verificado no Demonstrativo de Cálculo do ITD. Sustenta que esta metodologia de apuração da base imponível não configurou arbitramento.

Ressaltou que a distribuição de dividendos nos valores respectivamente de R\$5.506.442,47, R\$4.120.622,58 e R\$4.106.683,60 para outros sócios, no exercício de 2011, referente à propriedade de 11.862.922 cotas, é um elemento que comprova o caráter da transmissão não onerosa das cotas patrimoniais, não sendo crível que estas cotas tenham sido compradas por apenas R\$75.036,00.

Alegou que não há porque se falar em decadência, pois apesar do contrato ser datado de 03/05/2010, a efetiva transmissão das cotas, fato gerador do ITD, só ocorreu com a 21^a Alteração Contratual e seu registro na Junta Comercial do Distrito Federal, respectivamente, em 08/02/2011 e 17/03/2011, além de somente ter sido informada na DIRPF do vendedor/doador de 2011, relativa ao exercício de 2012, não tendo sido informada na DIRPF do Sr. Sérgio Lins Lima Braga de 2011, relativa ao exercício de 2012, de quem o Autuado é dependente.

Finalizou a peça informativa formulando pedido pela procedência do Auto de Infração.

Submetido o processo a julgamento, em primeira instância, foi proferida decisão através do Acórdão JJF N° 0129-05/16 (fls. 230 a 237), através do qual a 5^a JJF decidiu, por unanimidade, declarar a nulidade material do Auto de Infração, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a existência da infração apontada, decisão fundamentada no art. 18, IV, “a” do RPAF/99, tendo em vista a inexistência de previsão legal ou regulamentar para a metodologia de cálculo utilizada pelo Autuante na apuração do ITD. Nas razões de decidir, o então Relator do PAF declarou que não há na legislação tributária do Estado da Bahia fundamento ou orientação para se caracterizar como doação as transferências de cotas das participações societárias efetuadas com o preço menor do que o valor das cotas calculadas com base no Patrimônio Líquido da empresa.

A 5^a JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, com base nas disposições do art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuante apresentou manifestação às fls. 248 a 268, depois de cientificado da decisão da 5^a JJF, informando que a ação de fiscalização que culminou com a lavratura do Auto de Infração decorreu de Representação Fiscal encaminhada pela Delegacia Regional da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC, de Belo Horizonte/MG, em 12/12/2013, dentro do ambiente de cooperação técnica entre a SEFAZ/BA e a Receita Federal do Brasil (RFB), na qual a RFB consignou a possibilidade de configuração da operação como uma doação e não como uma mera alienação de bens, frente à incompatibilidade do valor da alienação da participação societária com o valor patrimonial da empresa.

Registrhou o autuante que a Decisão pela nulidade, fundamentada no entendimento de que não há na legislação estadual previsão de apuração da base de cálculo do ITD em função da cota de participação societária mereceria as seguintes avaliações:

1 – o fato de que alguns Estados da Federação explicitam nas suas leis e regulamentos como determinar a base de cálculo no caso de transmissão de cotas a partir do valor do PL e não do Capital Social, exemplificando:

- a) Minas Gerais: O Art. 5º, § 1º, da Lei nº 19.941/03, define que se a quota de participação não tiver sido negociada nos últimos 180 dias, o valor será determinado nos termos do Regulamento, no caso o Decreto nº 43.981/05, cujo Art. 13, § 2º, define que o valor patrimonial da quota ou qualquer título representativo do capital da sociedade será obtido do Balanço Patrimonial e da DIRPJ, relativo ao período mais próximo da data da transmissão;
- b) Santa Catarina: O Art. 7º, §1º, da Lei nº 13.136/04, define que a base de cálculo é o valor venal do bem ou direito, ou o valor do título ou crédito transmitidos, cujo Decreto nº 2.884/04, no seu Art. 6º define que o valor das quotas de participação em empresas será apurado com base (i) no último balanço, ou (ii) inventário dos bens, direitos e obrigações;
- c) São Paulo: O Art. 9º, § 1º da Lei nº 10.705/00, define que a base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido, considerando o valor de mercado na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação, assim como o § 3º, do Art. 14 define que *“nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180 dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial”*.

2 – Nestes termos concluiu que o Estado da Bahia, assim como outras Unidades Federadas, estabeleceram que a base de cálculo do ITD é o valor venal do bem ou direito, sendo que outros Estados explicitaram que, no caso de cotas de sociedades, o valor venal corresponde ao valor do PL (Patrimônio Líquido) dividido pela quantidade de cotas, ressaltando que no caso do Estado de São Paulo, alternativamente, essa quantificação pode se dar através da multiplicação do valor do PL pela fração da participação.

3 – Afirmou, na sequência, que o Estado da Bahia entendeu ser desnecessário explicitar a

metodologia do cálculo, mas o Art. 10 da Lei nº 4.826/89, definiu que a base de cálculo é o valor venal à época da ocorrência do fato gerador, mediante avaliação da SEFAZ-Ba, com base nos valores de mercado. Discordou da fundamentação da Decisão de piso, que concluiu que a base de cálculo foi apurada sem existência de previsão legal, ou mesmo ausência de elementos suficientes para se determinar a infração.

4 - Colacionou doutrina para reforçar o seu entendimento de que não se tributa apenas o valor da cota nominal constante do contrato social, e sim o valor venal dos bens. Ressaltou o texto publicado pela MVL Soluções Contábeis, cujo exemplo indicou uma empresa com Capital Social de R\$5.000.000,00 e Lucros Acumulados de R\$25.000.000,00, totalizando PL de R\$30.000.000,00, na qual um sócio possuiu 2.000.000 cotas subscritas a R\$1,00 cada. Neste caso, cada cota representou R\$6,00 (R\$30.000.000,00 / 5.000.000), o que configura o valor das 2.000.000 cotas em R\$12.000.000,00 (R\$6,00 x 2.000.000 cotas) e o valor do ITD à alíquota de 4% totaliza R\$480.000,00.

5 - Em seguida, discorreu sobre a orientação contida na Central de Atendimento Fiscal do Estado de Santa Catarina, sobre a tributação do ITD de doações de cotas de capital, que, em termos gerais, esclarece que deve ser considerado o valor atual da cota ao invés do valor nominal. Da mesma forma, o posicionamento do Auditor Fiscal Osni de Souza, que integra o grupo de especialistas em ITCMD, de que o “*contribuinte deve declarar sempre pelo valor atual da quota, considerando o patrimônio líquido do último balanço contábil*”.

6 - Também colacionou texto do advogado Geroldo Augusto Hauer (e-mail: geroldo@gahauer.com.br) que dissertou sobre o ITCMD, afirmando que o contribuinte transmite a declaração, gera a guia de pagamento do imposto com base na sua própria avaliação, cabendo a Fazenda Pública no prazo de cinco anos rever o lançamento. Que o Art. 13 da Lei Estadual estabelece que a base de cálculo seja o “*valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados, apurados mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual*”. Comentou que, para as ações negociadas em bolsa de valores o “*valor de mercado*” é a média das cotações ocorridas no dia da transmissão ou doação, não existindo dúvida, mas no que se refere a doações e transmissões de quotas (Ltda.) e ações de companhias fechadas (não negociada em bolsa de valores) o valor de mercado deve ser considerado o valor do patrimônio líquido da transmissão ou da doação.

7- Discorreu ainda sobre a situação de patrimônio líquido negativo, na qual prevalece o valor das cotas e de capital integralizado em bens, avaliados com base no valor venal dos bens.

8 - Quanto à jurisprudência, citou decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Paraná e de São Paulo, cujos conteúdos abaixo são resumidos:

I) TJ-PR 905.929-8 da 7ª Vara da Fazenda Pública: Decidiu que a base de cálculo “*incide sobre o valor venal das quotas (Patrimônio Líquido)*” de acordo com a disposição expressa no Art. 13 da Lei nº 8.927/88, que estabelece que “*a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados, apurados mediante a avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual*”. Fundamentou ainda que “no patrimônio líquido a ser partilhado, deve ser considerado o valor dos bens, abatido o montante relativo à dívida existente”;

II) TJ-PR Agravo de Instrumento AI 562.555-6-8 da 7ª Vara Cível: Decidiu que “*na transferência de quotas sociais de pessoa jurídica – ITCMD – base de cálculo incide sobre o valor venal das quotas*” com base na disposição expressa no Art. 13 da Lei nº 8.927/88. Fundamentou que “*em se tratando de quotas sociais, a base de cálculo corresponde ao resultado da divisão entre o patrimônio líquido da empresa e o número de quotas que compõem seu capital*”;

III) LEGJUR 146.8983.5013.1400 – TJ-SP: Decidiu na apuração do ITCMD: “*Base de Cálculo. Valor que deve corresponder ao valor patrimonial das quotas e este deve ser caracterizado como resultado da divisão do patrimônio líquido pelo número de quotas*”;

9 - Na situação dos presentes autos ressaltou que os balanços patrimoniais e o contrato de cessão

de cotas foram entregues à fiscalização pelo próprio Autuado, cujo valor do Patrimônio Líquido foi de R\$116.796.936,52, constante do BP (Balanço Patrimonial) de 31/12/10, considerado para efeito de constituição da base de cálculo do ITD sobre doação efetivada em fevereiro de 2011, de acordo com a 21ª Alteração Contratual. Por sua vez, o Sr. Sérgio Lins Lima Braga, de quem o Autuado é dependente, em sua DIRPF do exercício de 2012 (ano-calendário 2011), não informou a aquisição de 11.862.922 cotas de capital da citada empresa pelo valor de R\$75.036,00.

10 - Salientou que a compra e venda de um determinado bem pressupõe um equilíbrio, envolvendo o reconhecimento efetivo do valor das operações pelo vendedor e pelo comprador. E que na situação em questão, a aquisição de 11.862.923 de cotas da empresa no exercício de 2011 propiciou aos demais sócios a distribuição de dividendos nos valores de R\$5.506.442,47, R\$4.120.622,58 e R\$4.106.683,60, o que entende caracterizar como uma doação, ou seja, uma transmissão não onerosa, de acordo com o disposto no Art. 2º da Lei nº 4.826/89, que contém a seguinte redação:

“Art. 2º Para efeito dessa Lei considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.”

11 - Destacou ainda que, na Defesa, o Autuado não alegou a ausência ou falta de dispositivo legal para apurar o valor da cota, tendo em vista que o Art. 10 da citada Lei, embasa que o valor venal dos bens deve ser apurado mediante avaliação da SEFAZ com base nos valores de mercado, cabendo ao contribuinte requerer avaliação contraditória.

12 - Concluiu afirmando que no caso em exame houve a incidência do ITCMD, devendo ser caracterizada a operação descrita na peça acusatória como uma doação inserida numa suposta operação de compra e venda, com valor de alienação das contas incompatível com o seu valor patrimonial, cuja base de cálculo foi apurada em conformidade com o valor venal dos bens, figurando como contribuinte o donatário.

Requereu, ao final, o afastamento da nulidade declarada na Decisão proferida pela Primeira Instância e o julgamento pela procedência do Auto de Infração.

A 1ª CJF, em deliberação unânime, deu provimento ao Recurso de Ofício, e julgou nula a decisão de primeira instância, conforme o Acórdão CJF nº 0068-11/17 (fls. 277 a 284), retornando os autos para a primeira instância para novo julgamento e apreciação das razões de mérito do Auto de Infração. Concluiu que os elementos contidos no processo possibilitaram ao Autuado compreender do que foi acusado, e que a base de cálculo foi constituída de forma objetiva, apurando-se o valor oneroso e não oneroso, este último caracterizado como “doação”.

Cientificados da decisão da 1ª CJF (fls. 289 a 293), Autuado e Autuante não se manifestaram.

Após retorno do PAF à primeira instância, o colegiado da 5ª JJF converteu o processo em diligência à PGE/PROFIS (fl. 296), para que aquele órgão de assessoramento jurídico do Estado se pronunciasse, mediante parecer, acerca das questões suscitadas neste processo, especialmente se de fato o objeto da autuação se enquadrava em algumas das hipóteses previstas na norma legal de incidência do ITCMD e se a base de cálculo foi constituída em conformidade com a legislação de regência.

A PGE/PROFIS, em seu parecer (fls. 299 a 303-v), concluiu que houve verdadeiro contrato de doação simulado em contrato de compra e venda, em função do dissenso entre a vontade e a declaração das partes, sendo a genuína operação de doação abarcada no espectro de incidência do ITCMD, bem como que o Autuante apurou a base de cálculo corretamente pelo valor venal, quantificada através da divisão do valor do Patrimônio Líquido pelo número de cotas que compõem o acervo patrimonial da empresa, atendendo exatamente o que determina a legislação do ITD, e em conformidade com decisões proferidas pelos tribunais de outras Unidades Federadas, reproduzidas nas ementas de acórdãos dos TRIBUNAIS DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL e TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, que foram acostadas ao autos.

O processo foi posteriormente redistribuído para o Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva que se encontrava em exercício na 3^a Junta de Julgamento Fiscal, considerando que o anterior relator, Consº Angelo Mário de Araújo Pitombo deixou de exercer suas funções neste CONSEF em razão da sua aposentadoria. O PAF foi declarado concluso para julgamento em 11 de maio de 2018.

Através do Acórdão 0080/18 (fls. 311/317), o colegiado da 3^a JJF julgou procedente o Auto de Infração, constando do voto proferido pelo então relator plena concordância com o entendimento manifestado no Parecer da PGE e no pronunciamento do autuante, acostado entre as fls. 248/268.

A referida decisão foi combatida pelo AUTUADO através da interposição de Recurso Voluntário (peça acostada às fls. 329/343), que após nova distribuição para a 1^a Câmara deste CONSEF, foi incluso na pauta de julgamento, na relatoria do Consº. Paulo Danilo. Através do Acórdão nº 0186-11/19, o colegiado da 1^a CJF, em deliberação unânime, anulou a decisão da 3^a Junta de Julgamento Fiscal com determinação de nova redistribuição dos autos para julgamento perante a 5^a JJF deste CONSEF, considerando as disposições do § 2º, do art. 136 do RPAF, que determina que o processo será redistribuído para outro julgador ou conselheiro do mesmo colegiado da qual fazia parte o relator da Decisão anulada.

Através do despacho exarado à fl. 371 o PAF foi redistribuído para esta Relatoria, sendo declarado concluso para julgamento em 31/01/2020.

Na assentada de julgamento ocorrida no dia 13/02/2021, o PAF foi convertido em diligência considerando a necessidade de chamamento do feito a ordem e da aplicação subsidiária das normas do CPC ao processo administrativo fiscal. A diligência foi direcionada para o órgão de preparo da INFRAZ de origem visando a adoção das seguintes providências:

1. Dar vistas ao autuante para:

- 1.1. Juntar cópia da Representação Fiscal por ele mesmo mencionada à fl. 248, cujos subsídios nela contidos poderão auxiliar no deslinde da questão, ainda que produzido no procedimento inquisitório-investigativo.
- 1.2. Pronunciar-se sobre o parecer da PGE de fls. 299 a 303, frente e verso.
- 1.3. Elaborar novas informações fiscais, em complemento à cobrança sob julgamento, considerando os novos elementos fático-jurídicos trazidos ao PAF.

2. Intimar o autuado para especificamente, reabrindo-se o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias:

- 2.1. Manifestar-se acerca da informação fiscal de fls. 248 a 268.
- 2.2. Manifestar-se acerca do parecer da PGE de fls. 299 a 303, frente e verso.
- 2.3. Manifestar-se acerca do novo informativo fiscal produzido pelo autuante, conforme pontuado no item 1.3, retro.

O autuante, através do expediente juntado entre as fls. 383/385, reiterou as razões já apontadas para a manutenção da cobrança lançada no Auto de Infração, afirmando mais uma vez a incompatibilidade entre o valor patrimonial da empresa e o valor declarado na cessão das cotas da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. Afirmou que o próprio Parecer da PGE, inserido nos autos, corrobora o entendimento da Auditoria manifestada nas etapas anteriores de tramitação deste processo.

O contribuinte foi mais uma vez notificado acerca de todos os elementos de prova que deram suporte documental à exigência fiscal, através da entrega dos demonstrativos elaborados na autuação, parecer jurídico da PGE, inteiro teor das informações fiscais prestadas pelo autuante, sendo determinado na última diligência que fosse reaberto do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Após ter sido regularmente notificado acerca de todas os atos do procedimento fiscal que serviram de base probatória da acusação fiscal, primeiramente pela via postal e, em seguida, pela

via editalícia, em razão do primeiro ato de comunicação processual pelos Correios não ter sido efetivado no endereço indicado na inicial, sendo declarado no documento a mudança de endereço do destinatário da mensagem. Após a formalização da intimação editalícia e transcorrido o prazo de 60 (sessenta) dias não houve qualquer manifestação defensiva.

Em despacho exarado à fl. 395 dos autos, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequencia o meu voto.

É o Relatório.

VOTO

No Auto de Infração em exame, é lançado crédito tributário referente ao Imposto sobre Transmissões “CAUSA MORTIS” e DOAÇÕES - ITCMD, em decorrência de falta de recolhimento deste tributo, incidente sobre a operação de doação de 11.787.886 cotas de capital da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., CNPJ nº 06.234.797/0001-78, formalizada através de contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas, em 03/05/2010, conforme doc. 02 da peça de defesa, anexado entre as fls. 108 a 112 dos autos.

O processo retorna a esta 5^a Junta de Julgamento Fiscal, considerando que o último ato decisório foi executado pela 3^a JJF, em contrariedade ao que dispõe o art. 136, § 2º do RPAF, motivo pelo qual, a instância recursal anulou a decisão proferida pelo colegiado daquele órgão.

Inicialmente, faremos uma análise acerca dos fatos que motivaram a lavratura do presente Auto de Infração, expostos pelo autuante nas peças que compõem este PAF.

Segundo informações extraídas do Contrato de Compra e Venda e Cessão de Cotas, datado de 03/05/2010, o Capital Social da sociedade empresária foi integralizado da seguinte forma: R\$300.000,00 (trezentos mil reais), em moeda corrente do país, e o restante, ou seja, R\$47.151.690,00 (quarenta e sete milhões, cento e cinquenta e um mil, seiscentos e noventa reais), com o aproveitamento de reserva de capitais de incentivos fiscais do ICMS.

Desse total, foi estabelecido na avença, que o sócio Matheus Ribeiro Lima Braga vendeu e cedeu o equivalente a 74% das cotas da empresa, correspondente ao valor de R\$35.114.250,00, ficando com 25% das cotas restantes. Em decorrência, a composição societária da empresa passou a ser distribuída da seguinte forma:

- a) 24% das cotas foram destinadas à sócia Mariana Braga Aitken, pelo valor de R\$71.928,00, equivalente a 11.388.405 cotas avaliadas no valor total de R\$11.388.405,00. Como a sócia já era possuidora de 1% das cotas, passou com a alteração a deter 25% do total;
- b) 25% das cotas foram destinadas ao sócio Sérgio Lins Lima Braga Filho, pelo valor de R\$75.036,00, equivalente a 11.862.923 cotas, avaliadas no valor total de R\$11.862.923,00;
- c) 25% das cotas foram destinadas ao sócio Bernardo Chagas Lima Braga, pelo valor de R\$75.036,00, equivalente a 11.862.922 cotas, avaliadas no valor total de R\$11.862.922,00;

Procedeu-se então à VIGÉSIMA PRIMEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL E CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL da empresa, em 08 de fevereiro de 2011, nos termos ajustados no Contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas, ficando a composição societária da seguinte forma:

COTISTA	COTAS	VALOR EM R\$
Matheus Ribeiro Lima Braga	11.862.923	11.862.922,00
Mariana Braga Aitken	11.862.922	11.862.922,00
Sérgio Lins Lima Braga Filho	11.862.923	11.862.923,00
Bernardo Chagas Lima Braga	11.862.922	11.862.922,00
TOTAL	47.451.690	47.151.690,00

A composição societária anterior, até a vigência da VIGÉSIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, ocorrida em 07/02/2011, era a seguinte:

COTISTA	COTAS	VALOR EM R\$
Matheus Ribeiro Lima Braga	46.977.173	46.977.173,00
Mariana Braga Aitken	474.517	474.517,00
TOTAL	47.451.690	47.151.690,00

Segundo a Cláusula Sétima da 21ª Alteração Contratual, o Capital Social da empresa foi totalmente subscrito e integralizado, no valor **R\$47.151.690,00**, dividido em **47.451.690** cotas, no valor nominal de **R\$1,00 (um real) cada cota**.

Nas informações constantes das DIRPFs (Declarações de Imposto de Renda) dos sócios, do exercício de 2012, ano calendário de 2011, no campo destinado a especificar os bens e direitos foram apresentadas as seguintes informações:

SÓCIO	DISCRIMINAÇÃO	SITUAÇÃO EM 31/12/2010	SITUAÇÃO EM 31/12/2011
Matheus Ribeiro Lima Braga	25% do Capital Social 74% vendido por R\$ 222.000,00	R\$ 297.000,00	R\$ 75.000,00
Mariana Braga Aitken	25% do Capital Social 24% adquirido por R\$ 71.928,00	R\$ 3.000,00	R\$ 74.928,00
Sérgio Lins Lima Braga Filho	Aquisição de 11.862.923 cotas = 25% do Capital	0,00	R\$ 75.036,00
Bernardo Chagas Lima Braga	Não informou aquisição de cotas do Capital na DIRPF ano calendário 2011		

Ao analisar as operações acima descritas, a partir da documentação apresentada durante a ação fiscal, a Auditoria concluiu que ocorreu entre as partes envolvidas 03 (três) negócios jurídicos não onerosos e 03 negócios jurídicos onerosos, todos concentrados em um único instrumento.

Os negócios jurídicos onerosos compreenderam as vendas das cotas societárias pelos valores de R\$71.912,00 (pago pela sócia Mariana Braga Aitken); R\$75.036,00 (pago pelo sócio Sérgio Lins Lima Braga Filho); e R\$75.036,00 (pago pelo sócio Bernardo Chagas Lima Braga).

Os negócios jurídicos não onerosos, na modalidade de doação, através da cessão de cotas da empresa EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., sendo doador, o sr. Matheus Ribeiro Lima Braga, e donatários: a Sra. Mariana Braga Aitken; o Sr. Sérgio Lins Lima Braga Filho; e, o Sr. Bernardo Chagas Lima Braga, estando assim distribuídas as cotas doadas, conforme detalhamento apresentado à fl. 08 dos autos:

- Total de cotas doadas por Matheus Ribeiro Lima Braga: 34.892.250 no valor de R\$1,00 cada = 35.114.250 (74%) – 222.000,00;
- Cotas recebidas em doação por Mariana Braga Aitken: 11.316.477 = 11.388.405 (24%) – 71.928,00;
- Cotas recebidas em doação por Sérgio Lins Lima Braga Filho: 11.787.887 = 11.862.923 (25%) – 75.036,00;
- Cotas recebidas em doação por Bernardo Chagas Lima Braga: 11.787.886 = 11.862.922 (25%) – 75.036,00;

De acordo com os valores envolvidos, acima descritos, a transmissão das cotas na modalidade não onerosa correspondeu à diferença aritmética entre o valor total transmitido e a quantia efetivamente paga pelos cessionários compradores, estabelecida no contrato de cessão onerosa.

Firmada a quantidade de cotas transmitidas, passou a fiscalização a apurar o valor patrimonial desses ativos na data em que se efetivou o negócio jurídico. Para tanto, tomou por base o valor do Patrimônio Líquido (PL), declarado no Balanço Contábil da empresa, em 31/12/2010:

R\$116.796.936,52. Considerando que o valor patrimonial de cada cota corresponde ao quociente representado aritmeticamente pela divisão do valor do PL, pelo número de cotas que formam o Capital Social, a Auditoria constatou que o valor unitário de cada cota, em 31/12/2010 foi de R\$2,4614, obtido pela divisão de R\$116.796.936,52 (PL), por 47.151.690 (total de cotas).

Desse modo, o Demonstrativo de Cálculo do ITCMD para as transmissões não onerosas das cotas da empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., em relação ao negócio jurídico firmado com o sócio **Bernardo Chagas Lima Braga**, ora autuado, abatidas as quantidades vendidas, apresentou a seguinte composição:

DONATÁRIO	Nº DE COTAS RECEBIDAS POR DOAÇÃO	VALOR DE CADA COTA (R\$)	VALOR RECEBIDO (R\$)
Bernardo Chagas Lima Braga	11.787.886	2,4614	29.014.702,60

Ao calcular o valor recebido a título de doação, após a dedução das quantidades de cotas vendidas, a Auditoria quantificou o imposto devido na operação, aplicando sobre o valor transmitido a alíquota de 2%, vigente à época, resultando no imposto de R\$580.294,05 (= 29.014.702,60 x 2%).

O fato relativo à transmissão não onerosa, foi enquadrado nas disposições do Art. 2º da Lei nº 4.826/89, que contém a seguinte redação:

“Art. 2º Para efeito dessa Lei considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos”.

Feitas as considerações em torno da metodologia de apuração do ITCDM empreendidas no curso da ação fiscal, passo a discorrer, na sequência, acerca dos pedidos formulados pela defesa na peça defensiva, e nas subsequentes intervenções do contribuinte neste processo.

Cabe-nos enfrentar, de início, o pedido defensivo de nulificação do lançamento fiscal.

Em relação a este ponto, não foram identificadas por esta Relatoria, após a devida instrução do processo, a inobservância pela fiscalização dos requisitos formais exigíveis para a lavratura do Auto de Infração, notadamente os previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99. Consta a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos. Registre-se ainda que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. O contribuinte contraditou os termos da acusação fiscal exercendo na plenitude o seu direito de defesa. Pela descrição dos fatos o contribuinte entendeu do que foi acusado e ofertou a sua defesa de mérito.

Ademais, visando possibilitar ao sujeito passivo exercer na plenitude o direito de defesa e o exercício do contraditório, esta 5ª JJF determinou, após o retorno do PAF à 1ª instância, que o órgão de preparo da Inspetoria de origem procedesse à entrega: a) dos demonstrativos elaborados na autuação; b) parecer jurídico da PGE; c) das cópias das informações fiscais prestadas pelo autuante contendo inteiro teor dos documentos que serviram de base probatória da acusação fiscal. Determinado, ainda, na última diligência a reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Conforme pontuado acima, o contribuinte foi regularmente notificado acerca de todos os atos do procedimento fiscal que serviram de base probatória da acusação fiscal, primeiramente pela via postal, e em seguida, pela via editalícia, em razão do primeiro ato de comunicação, efetuado pelos Correios, não ter sido efetivado no endereço indicado na inicial defensiva, sendo declarado no documento postal a mudança de endereço do destinatário da mensagem. Após a formalização da intimação editalícia e transcorrido o prazo de 60 (sessenta) dias não houve qualquer manifestação do contribuinte ou de seu representante legal constituído nos autos.

Pelas razões acima expostas, rejeito o pedido de nulidade suscitado na peça impugnatória.

Indefiro o requerimento da defesa para a remessa do PAF visando a realização de perícia fiscal. Fundamento este entendimento nas disposições do art. 147, II do RPAF/99, isto porque o caso não

demandar a intervenção de perito ou de outro profissional especializado, conjugado ao fato de existir nos autos elementos suficientes para o deslinde das questões de mérito suscitadas pelo sujeito passivo, conforme será melhor detalhado linhas a frente.

Ingressaremos doravante no exame da preliminar de mérito: decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o imposto através da lavratura do Auto de Infração em exame.

Em relação a este ponto, merece ser destacada aqui a posição firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial Repetitivo, Tema Representativo de Controvérsia nº 1048, que tratou da contagem do prazo decadencial previsto no CTN, na constituição do ITCMD, referente à doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao Fisco estadual.

O colegiado da 1ª seção do STJ, ao enfrentar essa questão, fixou a seguinte tese:

“No caso do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, referente à doação não oportunamente declarada pelo contribuinte ao Fisco estadual, a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observado o fato gerador, em conformidade com os artigos 144 e 173, inciso 1, ambos do CTN.”

À vista da tese fixada, o relator ministro Benedito Gonçalves, ressaltou que o fato gerador ocorrerá no tocante aos bens imóveis pela efetiva transcrição realizada no registro competente. Em relação aos bens móveis, os direitos a transmissão de titularidade caracterizam que a doação se dará pela tradição.

Para o caso de omissão na declaração do contribuinte a respeito da ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre a transmissão de bens ou de doação, caberá ao Fisco diligenciar quanto aos fatos tributáveis, e exercer a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício dentro do prazo decadencial, seguindo o regramento estabelecido no art. 173, inc. I do CTN, sendo marco inicial do prazo de decadência, o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

No caso em exame, a defesa argumentou que o direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento de ofício foi fulminado pela decadência, tomando por base a data de formalização do contrato de Venda, Compra e Cessão de Cotas e Outras Avenças, ocorrido em 03 de maio de 2010 (doc. fls. 12/17). Seguindo essa linha de entendimento, sustentado na peça defensiva, o marco inicial de decadência teria ocorrido na data da celebração do negócio jurídico, contando-se a partir desse marco o lustro quinquenal, de forma que a Fazenda Pública poderia constituir o crédito tributário até o dia 04 de maio de 2015, através do lançamento de ofício substitutivo. Todavia, o contribuinte foi notificado do lançamento em testilha somente em 22 de janeiro de 2016, através de intimação encaminhada pela via postal, com aviso de recebimento (AR), de forma que teria se operado a decadência do direito do Estado de lançar o imposto com a consequente extinção do crédito tributário.

Todavia, não é este o melhor entendimento sobre a questão, visto que o negócio jurídico firmado entre as partes não foi levado a registro para conhecimento de terceiros. Importante destacar aqui, que o Código Civil Brasileiro - CCB (Lei nº 10.406/2002), ao regular os efeitos dos negócios jurídicos perante terceiros, inclusive o fisco, estabeleceu no parágrafo único, do art. 1.057, os seguintes regramentos a seguir reproduzidos, especialmente no que diz respeito ao contrato de cessão de cotas empresariais:

Art. 1.057. *Na omissão do contrato, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independentemente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.*

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

Aplicando-se o regramento do CCB ao caso concreto, e considerando que somente após o registro da Vigésima Primeira Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Empresária denominada Expressa Distribuidora Ltda (Anexo III da peça de defesa – fls. 18/33), na Junta Comercial, instrumento através do qual foi manifestada a anuênciam de todos os sócios quanto à transferência das cotas e dada publicidade ao ato negocial, é que nosso entender deve ser considerado o marco inicial de contagem do prazo de decadência. O referido registro foi efetivado somente em 2011, perante a Junta Comercial, mais precisamente no dia 17/03/2011, de forma que o marco inicial de decadência ocorreu em 01/01/2012, contando-se a partir de então o lustro quinquenal, com encerramento em 31/12/2016. A notificação do lançamento, por sua vez, conforme já mencionado acima, foi efetivada em 22/01/2016, portanto, dentro ainda do marco temporal admitido pelo CTN.

Frente às circunstâncias acima apontadas, esta Relatoria rejeita a pedido defensivo de extinção do crédito tributário pela decadência, com fundamento no que dispõe o art. 173, inc. I do CTN, e no entendimento consolidado pelo STJ no precedente já acima referenciado (Recurso Especial Repetitivo, Tema 1048).

No mérito, verifico que o contribuinte com o intuito de evitar o recolhimento do imposto devido, elaborou o contrato de compra e venda por valor ínfimo em relação ao valor real das cotas da sociedade empresária, sendo lavrado o Auto de Infração para exigir o imposto sobre a diferença entre o valor do contrato e o valor venal das cotas societárias.

De fato, consoante observado às fls. 277/284 dos autos, considerando o Capital Social original e Balanço Patrimonial da Empresa do exercício de 2010, não se afigura razoável o valor declarado de venda das cotas do Capital Social para o sócio Bernardo Chagas Lima Braga.

Por seu turno, observa-se que conforme foi pontuado pela fiscalização, a propriedade de 11.862.923 cotas do capital social da empresa propiciou, no próprio exercício de 2011, a distribuição de dividendos para os outros sócios no montante de R\$5.506.442,47, R\$4.120.622,58 e R\$4.106.683,60, não sendo crível, portanto, que 11.862.922 cotas compradas pelo sócio autuado, avaliadas em **R\$29.014.702,60 - a partir do valor do Patrimônio Líquido (PL) declarado no Balanço Patrimonial da sociedade empresária – tenham sido adquiridas por apenas R\$75.036,00**. Não seria razoável alguém adquirir cotas de uma empresa pelo valor de R\$75.036,00, quando esta empresa no próprio ano distribuiu dividendos relativos a essa mesma quantidade de cotas em montante quase 55 (cinquenta e cinco) vezes maior.

Conforme já pontuamos linhas acima, ao calcular o valor recebido a título de doação, após a dedução das quantidades de cotas vendidas, a Auditoria quantificou o imposto devido na operação, aplicando sobre o valor transmitido a alíquota de 2%, vigente à época, resultando no imposto de **R\$580.294,05 (= 29.014.702,60 x 2%)**.

No que toca ao questionamento acerca da base de cálculo, é de se registrar, que a legislação estadual estabeleceu que a base imponível do imposto em apreço é o valor venal dos bens e direitos à época da ocorrência do fato gerador, de acordo com o previsto no art. 10 da Lei nº 4.826, DE 27 DE JANEIRO DE 1989, redação a seguir transcrita:

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.

É cediço que o valor venal dos bens ou direitos a serem transmitidos é aquele que mais se aproxima da realidade fática, e não o seu valor estático. No caso dos autos, para encontrar o montante que corresponde ao valor venal das cotas do capital social, a fiscalização dividiu o patrimônio líquido declarado pela empresa no seu balanço patrimonial pelo número de cotas. Cabe aqui destacar que o patrimônio líquido da pessoa jurídica corresponde ao resultado obtido da subtração dos débitos/obrigações da sociedade e a totalidade dos bens e direitos, de maneira que o resultado reflete efetivamente o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios.

Assim, percebe-se que a cobrança do ITCMD levada a efeito pela Auditoria Fiscal sobre a transmissão da titularidade das cotas sociais da empresa, tomou em consideração o fato de que o valor das mencionadas cotas corresponde, na realidade, ao patrimônio real ou efetivo da sociedade, informação que foi disponibilizada pelo contribuinte para o preposto do fisco, no curso da ação fiscal.

Nessas circunstâncias, não vislumbramos aqui a prática de conduta dolosa por parte dos intervenientes do negócio jurídico. No entendimento da Procuradoria Estadual, teriam os contratantes simulado um contrato de contra venda de cotas societárias, quando em verdade estavam a formalizar um verdadeiro contrato de doação. Todavia a Auditoria não partiu dessa premissa para efetuar o lançamento de ofício, visto que considerou válida a transação onerosa, cujos valores foram deduzidos da cobrança do ITCMD, incidindo o imposto exatamente sobre a diferença aritmética apurada entre o valor efetivamente transmitido e o valor declarado a título de compra e venda. Ademais, conforme já mencionado acima, as quantidades de cotas transmitidas e os valores envolvidos na transação não foram omitidos do fisco e constam no contrato celebrado pelas partes, dados a partir do qual o preposto fiscal apenas procedeu a uma reavaliação das cotas, atualizando-as pelo valor efetivo de mercado apurado a partir das informações declaradas no balanço patrimonial da pessoa jurídica e submetidas ao contraditório da defesa.

Neste contexto, entendo que agiu com acerto a autoridade fazendária, uma vez que apurou a base imponível do imposto estadual de forma a refletir os valores reais das cotas sociais transmitidas, considerando os dados existentes no balanço patrimonial da pessoa jurídica que apresentado ao fisco pelos sócios da empresa no curso da ação fiscal.

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

VOTO EM SEPARADO (apenas quanto à fundamentação e especificamente em face de alguns pontos, acrescendo argumentos quanto à decadência e derivando para uma outra linha de sustentação, no que respeita a considerar o auto de infração procedente):

Sem embargo das motivações brilhantes traçadas pela i. Relatoria, as quais aderimos em sua quase totalidade, nos pontos ali explorados, pedimos licença apenas para aditar os considerandos abaixo, em face da apreciação da decadência, e derivar a seguinte linha de pensamento no que toca ao mérito, relacionada especificamente em admitir a existência de doação no lugar do contrato oneroso de transmissão de cotas societárias.

A propósito da decadência:

Ainda a respeito do marco inicial de contagem do prazo decadencial para o ITCMD, é de se realçar também a *ratio* expressada no julgamento do STJ, já comentado, em sede de recursos repetitivos, no qual Sua Excelência o Relator apontou exatamente qual seria o ponto de partida nos casos de transmissão de cotas societárias:

Considerando a base econômica tributável, o fato gerador do ITCMD especificamente no que diz respeito à doação será: (i) no tocante aos bens imóveis, a efetiva transcrição realizada no Registro de Imóveis; (i) em relação aos bens móveis, ou direitos, a transmissão da titularidade, que caracteriza a doação, se dará mediante tradição, se for o caso, **com o respectivo registro administrativo** (por exemplo, os veículos, no departamento de trânsito; **quotas de capital ou ações, na junta comercial ou registro de títulos e documentos**) (destaques da transcrição).

A propósito do mérito:

Para se solucionar coerentemente a controvérsia, a questão necessariamente passa por explorar os aspectos materiais, pessoais e quantitativos da situação examinada neste PAF, no intuito de saber se há caracterização de fato gerador do ITCMD ou não, à luz dos elementos fático-jurídicos nela identificados.

Não custa nada relembrar, que a previsão deste imposto estadual hospeda-se no art. 155, I da CF/88, a saber:

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

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

Destarte, como é sabido, o ITCMD atinge dois grandes campos de incidência, inteiramente distintos: as transmissões em decorrência do evento morte e as doações de bens ou direitos.

Na Bahia, a instituição do tributo veio por intermédio da Lei 4826/89, que respeitante aos aspectos materiais, pessoais e quantitativos da hipótese imponível, assim delineou:

Aspectos materiais:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão “CAUSA MORTIS” e doação de quaisquer bens ou direitos tem como fato gerador a transmissão “CAUSA MORTIS” e a doação, a qualquer título de:

I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física, nos termos da Lei civil;

II - direitos reais sobre imóveis;

III - bens móveis, direitos, títulos e créditos.

Art. 2º Para efeito desta Lei considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

Aspectos pessoais:

Art. 5º São contribuintes do Imposto:

I - nas transmissões “CAUSA MORTIS”, os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos;

II - nas doações a qualquer título, o donatário.

Art. 6º Nas transmissões e doações que se efetuarem sem o pagamento do imposto devido, são solidariamente responsáveis o doador e o inventariante, conforme o caso.

Art. 7º São subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, nas doações e transmissões que se efetuarem sem o pagamento, o oficial público, o serventuário e auxiliar de justiça, ou qualquer servidor público cuja interferência seja essencial para sua validade e eficácia.

Aspectos quantitativos:

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.

Tais aspectos interessam diretamente à causa sob apreciação.

Consultando-se os autos, verifica-se a existência formal de um contrato de compra e venda de cotas empresariais, feitas entre o Sr. Matheus Ribeiro Lima Braga, na qualidade de suposto vendedor, e Sr. Bernardo Chagas Lima Braga, na qualidade de suposto comprador.

O negócio jurídico em pauta, em princípio, não configura fato gerador de ITCMD, por ser um ato oneroso e não de liberalidade.

Todavia, há uma questão importante a ser desdobrada, e que pode transmutar o aparente negócio oneroso em contrato gratuito, que agora sim, submete-se à tributação do imposto estadual.

Para a compra e venda estar caracterizada, é preciso haver consentimento, coisa e preço. Preço, no sentido jurídico do termo, deve partir – ou no mínimo aproximar-se – do valor patrimonial do bem ou direito que se pretende alienar. Um montante declarado que diste desta realidade, equivale a retirar do contrato de compra e venda celebrado qualquer validade jurídica. Se as cotas transmitidas valem, inquestionavelmente, R\$29.014.702,60, mas consta no contrato a quantia de R\$75.036,00, óbvio que tal negócio jurídico não pode ser tomado como uma compra e venda, por lhe faltar o elemento preço, **justo e atual**, repita-se, no sentido jurídico do termo.

Em verdade, pelo preço avançado na compra e venda, percebe-se nitidamente um desnível enorme entre a realidade e o declarado formalmente.

O que se tem, cristalinamente, é uma doação transformada em compra e venda, situação que faz deslocar a transferência patrimonial para dentro do campo de incidência do ITCMD, pois o que se

verifica, em verdade, é a transmissão sem custos (ou quase sem), de direitos de uma pessoa para a esfera de domínio de outra pessoa.

Por este raciocínio, o que se verifica é, no seu aspecto material, a ocorrência de fato gerador de ITCMD, por estar configurada uma doação e não uma genuína compra e venda.

Do ponto de vista pessoal, o que se vê no caso concreto é a iniciativa do Sr. Matheus Ribeiro Lima Braga, de “vender” por ínfima quantia cotas societárias para o Sr. Bernardo Chagas Lima Braga. O primeiro, parente do segundo, demonstrado pelos mesmos sobrenomes. Até pela estreita relação de parentesco entre os dois, não se pode admitir, pelo montante do negócio, que tenha ocorrido uma verdadeira compra e venda. Dadas as circunstâncias aparentemente fixadas no negócio, o que se deu, no caso, foi um ato de doação, parente doador cedendo direitos para parente donatário. Qualifica-se o autuado como sujeito passivo do imposto estadual, por receber em doação direitos sobre cotas de uma sociedade empresarial, ainda que tal transmissão venha mascarada por um outro tipo de negócio jurídico.

Por fim, é de se examinar o prisma quantitativo da situação em apreço. Ficou constatado que, a despeito de ter sido formalizado um preço de R\$75.036,00, o valor patrimonial do total das cotas cedidas atinge R\$29.014.702,60. Esta diferença abissal entre o que está consignado no contrato e o valor real das cotas, tomado como certa sem grandes resistências argumentativas do autuado, acaba revelando que se está diante da prática de preço vil, fictício, disparatado da realidade.

Assim, também por estas bases quantitativas, não se pode admitir que se esteja diante de um contrato de compra e venda verdadeiro.

Agora, permitindo-se o raciocínio de trás para frente, no sentido de alinhá-lo à subsunção tributária, é de se concluir o seguinte: (i) indene de dúvidas que a cifra declarada no “contrato de compra e venda”, muito aquém do efetivo valor patrimonial e/ou de mercado, refletido no patrimônio líquido da empresa, configura preço vil, fictício, deslocado da realidade e que, por isso mesmo, descaracteriza o contrato como compra e venda de direitos, no qual o vendedor, para ceder cotas societárias, recebe preço justo e atual do comprador; (ii) a relação parental entre transmitente e beneficiário das cotas faz confirmar não ter havido ali uma compra e venda, mas um ato de liberalidade, gracioso, em que o doador resolve transferir gratuitamente direitos seus para o donatário; (iii) as circunstâncias em que se deu a celebração do contrato traz claramente a ideia de ter havido ali uma doação e não uma compra e venda, ainda que não formalmente expressada em contrato assim qualificado.

Logo, do ponto de vista quantitativo, o preço vil apontado no contrato de “compra e venda”, revela ter ocorrido uma doação, cuja base de cálculo foi extraída da multiplicação entre o valor unitário da cota (tirado pela divisão entre o total de cotas da empresa e seu patrimônio líquido) e a quantidade de cotas doadas em favor do autuado.

Do ponto de vista pessoal, não se enxerga no autuado a figura de um comprador, mas de um donatário, posto que recebeu em doação disfarçada de compra e venda de cotas de empresa que pertenciam ao doador. Encontra-se o autuado, indubitavelmente, na condição de contribuinte do ITCMD.

E, por fim, do ponto de vista material, o que se vê é uma transmissão de direitos a título gratuito, entre vivos, encaixando-se perfeitamente no campo de incidência do tributo estadual.

Em verdade, o contrato de compra e venda visou dar aparência de ato oneroso num donativo, este último sujeito ao ITCMD, conduta que pode muito bem caracterizar simulação.

Na definição de José Rogério Cruz e Tucci (*In Conhecimento ex officio da simulação na jurisprudência do STJ*, extraído da revista digital Conjur, link <https://www.conjur.com.br/2020-fev-18/paradoxo-corte-conhecimento-ex-officio-simulacao-jurisprudencia-stj> acessado em 11.10.2021):

Verifica-se a simulação quando as partes manifestam uma vontade contrária àquela verdadeira, com intuito de aparentar um negócio jurídico que não corresponde com aquele que efetivamente almejam.

Efetivamente, conforme atrás explicitado, doador e autuado externaram formalmente uma vontade (vender e comprar), diferente daquela que verdadeiramente almejavam (dar e receber em doação), fazendo transparecer a pactuação de um negócio jurídico oneroso, quando em verdade o ato era de índole graciosa.

Continua o Professor da USP:

No vigente Código Civil, a simulação vem regida no artigo 167, que não mais a insere entre os defeitos dos atos jurídicos. A simulação encontra-se disciplinada entre as invalidades do negócio jurídico, sendo causa de nulidade, e não de anulabilidade, como era contemplada no diploma revogado.

A **simulação relativa**, que se difere da absoluta, ocorre quando as partes pretendem realizar determinado negócio, que emerge camouflado por outro aparente, em desacordo entre a vontade interna e a declaração.

Esta espécie de simulação resulta de dois negócios: um deles é simulado, aparente, destinado a enganar, sendo o outro dissimulado, oculto, contudo, verdadeiramente desejado. O negócio aparente, simulado, presta-se apenas a ocultar a efetiva intenção dos contratantes.

...

O Código Civil de 2002, no entanto, passou a tratar a simulação como vício social, demonstrando o reconhecimento, pelo legislador, de que os malefícios do ato simulado são de tal monta que rompem as barreiras individuais dos participantes do ato, ou negócio jurídico (cf. Ricardo de Carvalho Aprigliano, A ordem pública no direito processual civil, São Paulo, Atlas, 2011, pág. 42) (destaques da transcrição).

Com inspiração nos arts. 109 e 110 do CTN, vale trazer os dispositivos contidos no art. 167 do CC:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado (destaques da transcrição).

Note-se que o caso sob análise coaduna-se com a hipótese prevista no inciso II, na medida em que cláusulas típicas de contrato oneroso visaram embuçar ato de doação, sujeito ao ITCMD, aliás, dentro de uma ilustração clássica usada pelos doutrinadores.

Neste diapasão, o magistério de Leonardo Mattieto, Doutor em Direito Civil pela UERJ (In Ver. Dir. Proc. Geral [61], p. 221):

Verifica-se a segunda hipótese quando os negócios contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (CC1916, art. 102, II; CC2002, art. 167, §1º, II), isto é, quando a simulação versa o conteúdo do negócio. Tanto ela pode atingir a natureza do negócio – **quando, por exemplo, quer-se uma doação, mas finge-se um contrato de compra e venda** ou vice-versa -, como também pode se dar a “simulação de valor”, que incide sobre o quantum de prestações estipuladas pelas partes, como a que envolve o valor do preço, na compra e venda (destaques da transcrição).

Tirado do sítio eletrônico de escritório de advocacia ([link](http://www.azevedosette.com.br/noticias/pt/alienacao-de-bens-a-valor-simbolico-ou-doacao-disfarcada/6187) <http://www.azevedosette.com.br/noticias/pt/alienacao-de-bens-a-valor-simbolico-ou-doacao-disfarcada/6187>), é corrente ver na prática a tentativa de disfarçar uma doação de compra e venda, precisamente para evadir-se de consequências tributárias, notadamente na área do ITCMD:

É também comum, **observarmos a prática de transferência a valor simbólico de cotas e ações de Sociedades entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico ou pessoas físicas do mesmo grupo familiar, considerando tal operação como uma compra e venda.**

A compra e venda é um contrato bilateral pelo qual uma das partes (vendedor) se obriga a transferir a propriedade de um bem para a outra parte (comprador), a qual se compromete a pagar-lhe certo preço em dinheiro ou valor fiduciário representativo de dinheiro (nota promissória, cheque, duplicata, letra de câmbio etc.).

No Brasil, **o contrato de compra e venda de imóveis ou quotas/ações de empresas por si só não transferem a propriedade destes bens, gerando, apenas a obrigação de transferi-los.** A efetiva

transferência da propriedade de um imóvel depende do registro do contrato ou da escritura de compra e venda no Cartório de Registro de Imóveis do local de situação do bem, sendo que somente a partir desse registro é que nasce o direito de propriedade com eficácia *erga omnes*, ou seja, perante terceiros (art. 1.245 do Código Civil).

Em relação à **transferência de quotas ou ações de empresas, a cessão somente terá eficácia quanto à sociedade e terceiros a partir da averbação do respectivo instrumento, subscrito pelos sócios anuentes na Junta Comercial, se sociedade limitada**, ou pelo devido registro no Livro Registro de Ações, se sociedade anônima.

A prática de transferência de bens por valor bem inferior ao de mercado, sendo considerado irrisório ou, simplesmente simbólico, especialmente entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico ou pessoas físicas do mesmo grupo familiar, **tem sido entendida pela doutrina e jurisprudência como verdadeira operação de doação destes bens e/ou direitos** (destaques da transcrição).

Todo este fio de raciocínio, desemboca na conclusão de que neste PAF, percebe-se ter havido a formalização de um contrato de compra e venda a preço díspar do valor real patrimonial alcançado pelas cotas societárias, transmudando-se a compra e venda em doação, submetida à tributação do ITCMD, exatamente o que está a perseguir o fisco estadual baiano.

Não é novidade na área tributária o reconhecimento de ato simulatório, quando se celebra formalmente determinado tipo de contrato, mas, em verdade, há uma outra manifestação **subjacente** identificada entre as partes.

Veja-se, em decisões recentes, os pronunciamentos do CARF, ementas abaixo reproduzidas, proferidas a pretexto de lançamento de contribuições previdenciárias, “Simples Nacional”, Cofins e IRPJ, negritos da transcrição:

Processo nº 14041.000305/2009-96

Recurso Voluntário

Acórdão nº 2201-009.036 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Sessão de 10 de agosto de 2021

Recorrente EMPLAVI REALIZACOES IMOBILIARIAS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DINHEIRO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. Conforme entendimento sumulado deste Tribunal, a contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia (Súmula CARF nº 89). CORRETORES AUTÔNOMOS. **CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO MEDIANTE CONTRATO COM EMPRESA**. PRIMAZIA DA REALIDADE. POSSIBILIDADE. Constatada de forma contundente, e mediante vasto conjunto probatório, a existência de prestação de serviço diretamente por corretores autônomos à contribuinte, é possível afastar os contratos firmados com pessoas jurídicas para promoção dos serviços de vendas de imóveis (por revestir-se de ato simulado) em razão do Princípio da Primazia da Realidade. Verificado que os corretores atuavam em nome a RECORRENTE e não detinham a autonomia própria, o pagamento de comissões e brindes a eles destinados é base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN. Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna. Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32- A da mesma Lei 8.212/91.

Processo nº 11065.723031/2011-65

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1201-004.330 – 1^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Sessão de 16 de outubro de 2020

Recorrente SKIPPI INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do Fato Gerador: 01/07/2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMULAÇÃO. A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas impõe a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples Nacional, nos termos do artigo 29, inciso IV da Lei Complementar nº 123/2006. In casu, não há que se falar em planejamento tributário tolerável, mas sim na efetiva ocorrência de prática evasiva. **Na simulação, o contribuinte se vale da aparente exteriorização formal de atos e negócios jurídicos lícitos, mas artificialmente deforma o efeito real sob o resultado produzido.** Prática evasiva claramente combatida pelo Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 149, do CTN e hipótese legal de exclusão do Simples Nacional.

Processo nº 11065.901555/2011-01

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-007.545 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Sessão de 23 de junho de 2020

Recorrente ARROZELLA ARROZEIRA TURELLA LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

INSUMO. FRETE DE COMPRA. Inobstante frete de aquisição (e não de venda) e, por tal motivo, anterior ao processo produtivo, o transporte de insumo da lavoura à indústria é relevante a este (processo produtivo).

MÃO DE OBRA. SIMULAÇÃO. Constatada a simulação de contratação de mão de obra própria como terceirizada, de rigor a glosa dos créditos.

Processo nº 11080.739146/2018-50

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1302-005.663 – 1^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Sessão de 18 de agosto de 2021

Recorrente PREDIAL E ADMINISTRADORA HOTEIS PLAZA S A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

PROVAS INDICIÁRIAS. ANÁLISE CONJUNTA. PROVA CONCRETA A produção de provas indiciárias, isoladamente consideradas, é improfícua; sua análise conjunta e concatenada, inclusive, com o diálogo travado no curso do processo, convola-as em provas efetivas da prática dos atos investigados no processo administrativo. **SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. CARACTERIZAÇÃO.** A despeito de quaisquer conjecturas sobre a interpretação econômica dos fatos ou mesmo acerca da chamada elusão fiscal, as partes formalmente pactuantes que não percebem, efetiva e concretamente, os efeitos do negócio que, outrossim, atingem, "sob os panos", terceiros não aventados no instrumento negocial, materializam hipótese, stricto sensu, de simulação, autorizando não só a desconsideração do negócio presente, e assim, a tributação do negócio subjacente, como, também, a qualificação da multa de ofício. **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. IMPOSSIBILIDADE.** A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais, mesmo depois de encerrado o respectivo ano base. Todavia, não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas, tendo em vista o princípio da consunção.

Nunca é demais repetir: percebe-se a ocorrência de fato gerador de ITCMD, visto que o autuado, na qualidade de beneficiário de direitos (aspecto pessoal), recebeu a título gratuito, como verdadeira doação (aspecto material), disfarçada em compra e venda, 11.787.886 cotas, no valor real de R\$29.014.702,60, redundando num imposto de R\$580.294,05 (aspecto quantitativo).

Aliás, este Conselho já encerrou a discussão e caminhou na mesma direção, quando decidiu transação formalizada pelo mesmo doador, cedendo desta feita uma quantidade de cotas para

outra donatária, em relação à mesma empresa, a Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda, conforme se pode extrair da seguinte ementa:

PROCESSO - A. I. Nº 279268.0043/15-0
RECORRENTE - MARIANA BRAGA AITKEN
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5^a JJF nº 0220-05/18
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30/08/2019
1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0189-11/19

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

Para demonstrar tratar-se de mesmo doador e cotas da mesma empresa, destaque-se os trechos abaixo:

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

...

A efetiva transmissão ou transferência das cotas do sócio Matheus Ribeiro Lima Braga para a sócia Mariana Braga Aitken (ora autuada), somente se verificou a partir da alteração do contrato social da sociedade empresária, verificada em 08/02/2011 com o subsequente registro dessa alteração societária na Junta Comercial do Distrito Federal, ocorrida em 17/03/2011 (doc. fls. 92/103). Apesar do Contrato ser datado de 03/05/2010, a efetiva transmissão das cotas, ou seja, o fato gerador do ITD, só ocorreu com a Vigésima Primeira Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da Sociedade Empresária Denominada EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., datada de 08/02/2011 e com registro na Junta Comercial do Distrito Federal em 17/03/2011. Por sua vez a transmissão das cotas só foi informada pela autuada na sua DIRPF do Exercício de 2012 - Ano-Calendário 2011, e a própria cláusula sétima do Contrato de Venda de 03/05/2010 remeteu à Alteração Contratual como o momento da chancela das Cessões das Cotas Patrimoniais.

Logo, considero a infração procedente por estes fundamentos, além daqueles inteligentemente enunciados pela relatoria, naquilo que aqui estiverem compatíveis.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279268.0045/15-2**, lavrado contra **BERNARDO CHAGAS LIMA BRAGA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$580.294,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 13, II da Lei nº 4.826/89, com os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR