

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.429/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000068011-94
Impugnação: 40.010154017-91, 40.010154032-89 (Coob.), 40.010154031-06 (Coob.)
Impugnante: Marcus Vinícius Resende Barbosa
CPF: 034.921.126-41
Nilson Barbosa (Coob.)
CPF: 041.432.136-72
R & B Administração e Participações Ltda (Coob.)
IE: 003547812.00-57
Proc. S. Passivo: Juliana Junqueira Coelho /Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ITCD – CORRETA ELEIÇÃO. Correta a inclusão no polo passivo, como Coobrigados, do doador e da *holding*, com fundamento no art. 21, incisos III (doador) e IV (pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido) da Lei nº 14.941/03.

ITCD – DOAÇÃO – BASE DE CÁLCULO. Constatado pagamento a menor de ITCD na doação de quotas de sociedade limitada, em decorrência de apuração errônea da base de cálculo do imposto. Reformulado o crédito tributário pela Fiscalização, para exclusão de valor referente à quota de empresa, cuja aquisição pela *holding* Coobrigada ocorreu em momento posterior ao objeto da ação fiscal, e ainda de imóvel que havia sido integralizado ao capital social da primeira empresa. Corretas as exigências remanescentes de ITCD e da Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o pagamento a menor de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) constatado na doação, em 16/03/17, de 70% (setenta por cento) das quotas da empresa R & B Administração e Participações Ltda, originalmente pertencentes a Nilson Barbosa, aos seus 3 (três) filhos, na 6ª alteração contratual da empresa. Ao Autuado, Sr. Marcus Vinícius Resende Barbosa, coube 1/3 (um terço) das quotas doadas.

O pagamento a menor do imposto decorreu da apuração errônea de sua base de cálculo, no Protocolo SIARE nº 201.704.457.556-5.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São exigidos o ITCD e a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Foram incluídos no polo passivo, como Coobrigados, o doador e a empresa R & B Administração e Participações Ltda, com fundamento no art. 21, incisos III (doador) e IV (pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido) da Lei nº 14.941/03.

Foram emitidos os seguintes Autos de Início de Ação Fiscal (AIAF):

- nº 10.000041376.36, o qual foi cientificado ao Autuado em 03/02/22, conforme documentos às fls. 06/07;
- nº 10.000041380.55, o qual foi cientificado à Coobrigada R & B Administração e Participações Ltda em 03/02/22, conforme documentos às fls. 08/10;
- nº 10.000041379.71, o qual foi cientificado ao Coobrigado Nilson Barbosa em 03/02/22, conforme documentos às fls. 11/13.

Os Sujeitos Passivos foram intimados do Auto de Infração nos dias 07/03/22 conforme documentos de fls. 34/36.

Inconformados, o Autuado e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às fls. 39/64, anexando documentos às fls. 65/130. Concluem, pedindo pela procedência da Impugnação.

Em resposta, a Fiscalização se manifesta às págs. 135/165, anexando CD às fls. 166, onde refuta parte dos argumentos da Defesa e esclarece sobre o acatamento parcial da Impugnação, que resultou em alteração no lançamento, como se verá a seguir.

Às fls. 167/168, consta Termo de Reformulação do Lançamento emitido pela Fiscalização, em 06/12/22.

Na oportunidade, a Autoridade Fiscal esclarece que, após análise dos argumentos apresentados pelos Impugnantes às fls. 46/47 dos autos, entendeu que assiste razão a estes em relação à alegação de que a transferência das quotas de Santíssimo Resort para a Coobrigada R & B Administração e Participações Ltda ocorreu em momento posterior ao objeto da ação fiscal e, ainda, que referidas quotas foram transferidas pelos titulares/proprietários daquela primeira empresa mencionada.

Foram abatidos, então, da base de cálculo:

- a participação da R & B Administração e Participações Ltda na empresa Santíssimo Resort, excluindo a conta “Investimento” do balanço patrimonial de 31/12/16 (fls. 24);
- e, ainda o imóvel situado à Rua dos Inconfidentes, 140, Centro, Tiradentes/MG (“Avaliando 12”).

Com o acatamento parcial da Impugnação, houve redução do crédito tributário, tanto no tocante ao imposto exigido, quanto à Multa de Revalidação.

Os cálculos da reformulação do crédito tributário constam da Manifestação Fiscal às fls. 166/167.

Permanecendo os demais itens do lançamento inalterados, foram intimados os Sujeitos Passivos da reabertura do prazo para aditamento da Impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário por 10 (dez) dias, nos termos do art. 120, inciso II e § 2º, do Decreto nº 44.747/08 – Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), conforme documentos às fls. 169/174.

Em 26/12/22, os Sujeitos Passivos apresentam aditamento à Impugnação às fls. 177/209, anexando documentos às fls. 210/211. Reiteram pedido pela procedência da Impugnação.

A Fiscalização volta a se manifestar às fls. 213/232, pedindo pela procedência parcial do lançamento, nos termos de reformulação do lançamento às fls. 167/168.

DECISÃO

Da Preliminar

O Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 62/63, todos relacionados aos quinze imóveis que integram a rubrica “imóveis” do ativo da Coobrigada R & B Administração e Participações Ltda, quesitos estes que tratam de:

- descrição das características dos imóveis;
- identificação de possível deterioração nos imóveis;
- confirmação se a avaliação constante do Anexo X do Auto de Infração contém registros da parte interna e da externa de todos os imóveis;
- confirmação se os imóveis identificados como “avaliandos” 10 e 11 possuem parte do seu terreno consistente em área alagável, e se esta eventual característica justifica a necessidade de avaliação distinta para a parcela alagável e a parcela não alagável;
- identificação se a amostragem levantada pela avaliação constante no Anexo X se reporta a ofertas, anúncios ou negociações realizadas que tenham como referência a data da realização da doação (16/03/17); e posterior questionamento sobre a existência de justificativa para que a amostragem na referida avaliação não se tenha adotado essa data de referência;
- menção ao fato de que a avaliação constante do Anexo X afirma que foi realizada vistoria entre os dias 29 e 31 de maio de 2017, visando a questionar se há na avaliação algum outro dado referente a esta data, tais como registros fotográficos,

anúncios de venda de imóveis similares ou mesmo transações concretizadas naquela época;

- identificação se a amostragem levantada pela avaliação do Anexo X se reporta exclusivamente a valores constantes de anúncios veiculados em sites na internet; ou se há alguma menção a transações efetivamente realizadas, sua forma de pagamento e tempo de exposição do imóvel entre seu anúncio e a conclusão da venda;

- pedido de avaliação dos imóveis, com o acompanhamento dos Impugnantes, a fim de apurar seu valor venal, considerando as transações realizadas e as circunstâncias de mercado em 16 de março de 2017.

Contudo, os quesitos apresentados resumem-se às questões de avaliações dos bens imóveis, cujas informações sobre os imóveis, metodologia, fotografias e valores encontram-se especificados no Auto de Infração e complementados pelas manifestações fiscais.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

No presente caso, as diligências realizadas pelo Sr. Marcio José Ottoni ocorreram no período de 20/10 a 31/10/20.

Como se verifica no arquivo “Métodos e Procedimentos”, constante do CD de fls. 166, as avaliações foram feitas por Auditor Fiscal da Receita Estadual, que é engenheiro civil com vasta formação acadêmica, que inclui especialização em avaliação de imóveis e perícias em engenharia pelo IPOG; em perícias de avaliação patrimonial de bens e direitos pela UNILEYA-CEJUR; em georreferenciamento de imóveis rurais pela UNILEYA; em geoprocessamento pela PUC-MG (vide pág. 49 do citado arquivo).

A Fiscalização assinala, às fls. 22, que a avaliação dos bens imóveis foi feita seguindo todos os preceitos das normas regulamentadoras da ABNT, especificamente, a NBR nº 14.653, partes 1, 2 e 3, conforme a natureza do bem, resultando em avaliações de grau II, correspondente ao maior grau de precisão previsto na norma.

O que se observa, portanto, é que a avaliação já foi realizada por um especialista, fazendo uso de normas técnicas, por meio das quais selecionou a metodologia mais adequada a ser utilizada para cada situação do imóvel a avaliar.

Constata-se que essas seriam as regras, técnicas e parâmetros a serem utilizados por um perito, caso a realização de prova pericial fosse deliberada na esfera administrativa ou judicial. Por essa razão, deferir a realização da perícia resultaria em mera repetição de uma tarefa já realizada.

Somando-se a essa constatação, verifica-se que os argumentos carreados aos autos tanto pela Fiscalização, quanto pelos próprios Impugnantes em sua Defesa, somente qualificam e reforçam o trabalho de avaliação dos bens imóveis feito pelo especialista, nas circunstâncias permitidas pelos Impugnantes e pela situação de cada imóvel, pois como se verá, havia imóveis locados ou fechados no momento da diligência realizada.

Daí decorre que a realização de uma perícia posterior à avaliação técnica se mostra desnecessária.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como já houve o trabalho de avaliação realizado por um experiente especialista, no manuseio de conhecimentos e normas técnicas adequadas, resultando no fato de que as respostas aos questionamentos já se encontram no conjunto probatório constante dos autos, como se verá na apreciação do mérito, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Como relatado, a autuação versa sobre o pagamento a menor de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) constatado na doação, em 16/03/17, de 70% (setenta por cento) das quotas da empresa R & B Administração e Participações Ltda, originalmente pertencentes a Nilson Barbosa (Coobrigado), aos seus 3 (três) filhos, na 6ª alteração contratual da empresa.

São exigidos o ITCD e a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Destacam-se, da 6ª Alteração e Consolidação do Contrato Social (Anexo I do Auto de Infração), os seguintes aspectos:

“Cláusula 1ª: O sócio NILSON BARBOSA transfere neste ato, **por liberalidade e sem qualquer condição ou encargo**, 1.608.428 (um milhão, seiscentos e seis mil, quatrocentos e vinte e oito) quotas sociais de sua livre titularidade... para os sócios LUCIO FLÁVIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESENDE BARBOSA, VIVIANE RESENDE BARBOSA e MARCUS VINICIUS RESENDE BARBOSA, que as dividem entre si em partes iguais, na forma que se segue:

I – O sócio LUCIO FLÁVIO RESENDE BARBOSA recebe 535.476 (quinhentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e setena e seis) quotas...

...

“Cláusula 2ª: Em atendimento ao disposto no artigo 1.647, IV, do Código Civil, LUCIA MARIA DE RESENDE BARBOSA... autoriza o sócio NILSON BARBOSA a tornar efetiva a doação que é objeto da cláusula 1ª deste instrumento...”

“Cláusula 3ª: Com a **doação das quotas** correspondente à integralidade de sua participação societária, o sócio NILSON BARBOSA retira-se da sociedade.”

Ao Autuado na presente peça fiscal, Sr. Marcus Vinícius Resende Barbosa, coube 1/3 (um terço) das quotas doadas.

O Autuado emitiu a Declaração de Bens e Direitos e recolheu o imposto sobre a doação, em relação aos quais constam os seguintes dados:

- Data do fato gerador: 16/03/17;
- Data do vencimento da obrigação principal: 05/04/17;
- Transmissão de 535.476 (quinhentas e trinta e cinco mil, quatrocentas e setenta e seis) quotas da empresa R & B Administração e Participações Ltda;
- Base de cálculo do imposto: R\$ 1.577.773,09 (um milhão, quinhentos e setenta e sete mil, setecentos e setenta e três reais e nove centavos);
- Alíquota aplicada sobre a base de cálculo: 5% (cinco por cento);
- Valor do ITCD: R\$ 78.888,65 (setenta e oito mil, oitocentos e oitenta e oito reais e sessenta e cinco centavos);
- Desconto: R\$ 10.287,15 (dez mil, duzentos e oitenta e sete reais e quinze centavos);
- Juros: R\$ 1.211,79 (um mil, duzentos e onze reais e setenta e nove centavos);
- Valor total pago: R\$ 69.813,29 (sessenta e nove mil, oitocentos e treze reais e vinte e nove centavos).

A Lei nº 14.941/03 prevê a incidência do ITCD quando se verifique a doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima.

Veja-se o tratamento dado à doação pelo art. 1º do referido Diploma Legal:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide:

(...)

III - na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

(...)

§ 2º O imposto incide sobre a transmissão de bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos, quando:

I - o doador tiver domicílio no Estado;

§ 3º Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á doação o ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmitir bem, vantagem ou direito de seu patrimônio ao donatário, que o aceitará expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se a doação efetuada com encargo ou ônus.

(...)

§ 5º Em transmissão decorrente de doação, ocorrerão tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem, título ou crédito, ou do direito transmitido.

No que diz respeito ao Autuado, este é exatamente o fato gerador ocorrido em 16/03/17, o qual se encontra espelhado no documento identificado pelo Protocolo SIARE nº 201.704.457.556-5, às fls. 118.

Por força do art. 12, inciso II da Lei nº 14.941/03, o contribuinte do ITCD é o donatário na aquisição por doação:

Art. 12. O contribuinte do imposto é:

(...)

II - o donatário, na aquisição por doação;

Verificada a ocorrência da doação, e conforme disposto no art. 17 da Lei nº 14.941/03, cabem ao donatário as obrigações de:

- apresentar declaração de bens e direitos com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária;

- e efetuar o pagamento do ITCD no prazo de até quinze dias contados da data da assinatura, no caso de formalização por escrito privado (art. 13, inciso VI); ou no prazo de até quinze dias da ocorrência do fato jurídico tributário, no caso de transmissões por doação de bem, título ou crédito não referidas nos incisos anteriores (art. 13, inciso VIII).

O cumprimento dessas obrigações não se encontra, portanto, em dissenso no caso em análise, na medida em que a Declaração de Bens e Direitos foi apresentada e o imposto foi pago.

A discussão principal diz respeito à base de cálculo sobre a qual deve incidir o ITCD.

Quanto a este tema, dispõe o art. 4º, § 1º da Lei nº 14.941/03:

Art. 4º **A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito** recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Ufemg.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, **considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação**, na forma estabelecida em regulamento. (Grifou-se).

A Lei nº 14.941/03 foi regulamentada pelo Decreto nº 43.981/05 (RITCD), que, em seu art. 11, §§ 1º a 3º, assim dispõe sobre a base de cálculo:

Art. 11. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG.

§ 1º **Considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.**

§ 2º Na impossibilidade de se apurar o valor de mercado do bem ou direito na data a que se refere o § 1º deste artigo, **será considerado o valor de mercado apurado na data da avaliação e o seu correspondente em UFEMG vigente na mesma data.**

§ 3º **O valor da base de cálculo será atualizado segundo a variação da UFEMG ocorrida até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto.** (Grifou-se).

O ITCD é um imposto lançado pelo contribuinte, porém sujeito à homologação pelo Fisco, conforme disposto no § 3º do art. 17 da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

Art. 17.

(...)

§ 3º Apresentada a declaração a que se refere o "caput" deste artigo e recolhido o ITCD, ainda que intempestivamente, **o pagamento ficará sujeito à homologação pela autoridade fiscal no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração.** (Grifou-se).

Por ser o ITCD um imposto por homologação, torna-se inegável reconhecer que a obrigação de apurar devidamente a base de cálculo do imposto deve ser, primeiramente, cumprida pelo Contribuinte; no presente caso, o donatário.

Como já mencionado, o fato gerador do ITCD foi a doação de 70% (setenta por cento) das quotas da empresa R & B Administração e Participações Ltda,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

originalmente pertencentes a Nilson Barbosa, aos seus 3 (três) filhos na 6ª alteração contratual da empresa.

Foram identificados como pertencentes e/ou transferidos à empresa R & B Administração e Participações Ltda, sob a forma de integralização de capital, nas sucessivas alterações contratuais, os imóveis que compõem o quadro de fls. 16 dos autos.

A empresa R & B Administração e Participações Ltda é uma *holding* para a qual foram transferidos, em sucessivas alterações contratuais, bens de elevado valor pertencentes ao Coobrigado Nilson Barbosa e que, ato contínuo, foram doados aos filhos.

A Fiscalização assim se manifesta sobre o tema, às fls. 15/17 dos autos:

Analisando as sucessivas alterações contratuais ocorridas na empresa, constata-se que a *HOLDING* foi constituída com o objetivo de abrigar o patrimônio de NILSON BARBOSA (...).

Senão vejamos (vide ANEXO II):

17/02/2014:

Constituição da sociedade entre eles, com o objetivo de “administração de bens próprios e participação e controle de outras sociedades. Neste ato, NILSON integraliza quotas com diversos bens imóveis de sua propriedade. São enumerados 7 (sete) bens imóveis.

30/12/2015:

3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, em que NILSON “confere ao capital social... bens de sua livre e desimpedida propriedade”. São integralizados ao capital da empresa mais 3 bens imóveis, de propriedade de NILSON.

23/06/2016:

4ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, em que NILSON “Confere ao capital social” mais um bem de sua propriedade.

26/09/2016:

5ª Alteração e Consolidação do Contrato Social e nova transferência de bens particulares de NILSON para a empresa.

A quinta Alteração Contratual dispõe, em sua cláusula 5ª, que o capital social da empresa, de R\$ 2.294.895,00, era assim constituído:

SÓCIO	QUOTAS	VALOR	%
NILSON	1.606.428	R\$ 1.606.428,00	70%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LÚCIO	229.489	R\$ 229.489,00	10%
VIVIANE	229.489	R\$ 229.489,00	10%
MARCUS	229.489	R\$ 229.489,00	10%
TOTAIS	2.294.895	R\$.2.294.895,00	100%

(...)

As empresas *HOLDING* não abrigam um tipo específico de forma societária. A sociedade se dará sob a forma de Sociedade Anônima ou Limitada. O que a diferencia é a sua finalidade, que é a de deter bens, tais como participações societárias, imóveis e outros bens e direitos.

Esse tipo de empresa vem sendo formada, principalmente, com o objetivo de controle patrimonial. Neste contexto, a *HOLDING* familiar tem sido um meio de: 1) proteger o patrimônio (blindagem patrimonial); 2) planejar a sucessão (agilidade na partilha dos bens); 3) planejamento tributário (diminuição da carga tributária). Enfim, o que se pretende é a proteção de grandes patrimônios familiares, facilitando a gestão dos bens e o planejamento fiscal. As *HOLDING* são, em geral, constituídas pela transferência dos bens particulares por meio da integralização dos bens à ela ou pelo aumento do seu capital. Na sua constituição, podem ser estipuladas hipóteses de doação com reserva de usufruto, gravar os bens com cláusulas de incomunicabilidade, impenhorabilidade e/ou inalienabilidade, de forma a proteger o patrimônio.

Através das *HOLDING*, há uma mudança na forma de titularidade dos patrimônios, já que os sócios, de antigos proprietários dos bens, passam a quotistas/acionistas de uma outra pessoa jurídica, a nova proprietária. Embora encontrando justificativas para constituição das *HOLDING*, conforme dito nos objetivos destas, parece haver justificativas menos nobres na criação dessas empresas.

Assim, a forma societária é, não raro, apenas um subterfúgio formal para o exercício da arriscada atividade empresarial, sem a assunção dos riscos, que são transferidos aos credores, pois:

1. Os controles existentes na composição e manutenção do patrimônio social são quase inexistentes;

2. Embora o art. 997, II do Código Civil – CC exija que o contrato social indique o Capital Social, este é geralmente feito de modo fictício;
3. A falta de formalização e registro das alterações patrimoniais da empresa;
4. Precário controle das Juntas Comerciais, pois não há aferição da pertinência entre a realidade e os dados informados;
5. A possibilidade de registro da HOLDING patrimonial perante cartórios de registro civil de pessoas jurídicas;
6. Controle praticamente inexistente dos registros imobiliários.

Embora não se afaste a possibilidade de seu uso para fins legítimos, a HOLDING patrimonial tem sido constantemente associada a práticas que parecem ultrapassar os limites da licitude. Uma conclusão só pode ser emitida à vista do caso concreto, diante das múltiplas circunstâncias que o cercam, inclusive à vista da história que cerca determinado contribuinte, como é o caso que se analisa. Em cada situação concreta, deve-se observar o necessário equilíbrio entre a liberdade de iniciativa empresarial e, de outro, a realidade econômica ou profissional, além dos princípios da boa-fé e confiança mútua.

A Fiscalização constatou que o pagamento a menor do imposto decorreu da apuração errônea de sua base de cálculo no Protocolo SIARE nº 201.704.457.556-5.

Tal erro de apuração da base de cálculo do imposto se deve ao fato de que esta foi apurada a partir do valor patrimonial contábil do percentual de quotas da empresa doado, o qual não refletia a realidade do mercado, na medida em que os bens imóveis que compunham o ativo não foram avaliados, **na data da doação (fato gerador do ITCDD)**, pelo seu valor venal, como previsto no já transcrito art. 4º, § 1º da Lei nº 14.941/03.

Assim se manifesta a Fiscalização sobre o tema, às fls. 23:

O valor patrimonial contábil de uma empresa, também conhecido como valor de livro, é a soma de todos os seus ativos, descontadas as dívidas e obrigações financeiras. Ou seja, o valor do seu patrimônio líquido (valor patrimonial) é a soma dos seus ativos, como móveis, maquinários, caixa, entre outros, deduzidos de suas dívidas e obrigações. É um método simples, cujos números constam do balanço patrimonial da empresa.

Todavia, considerando que o valor contábil do ativo da empresa pode não refletir a realidade, há de se ajustar esses valores – método contábil ajustado –, procurando corrigir os valores lançados contabilmente ao valor justo de mercado. Deste modo, considerando a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

avaliação dos imóveis constantes do ativo imobilizado da R & B, o Fisco ajusta o Balanço Patrimonial para refletir o valor justo ou valor de mercado.

Cabe aqui menção aos §§ 1º a 4º do art. 13 do Decreto nº 43.981/05 - Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (RITCD), que assim dispõem:

Art. 13. Em se tratando de ações representativas do capital de sociedade, a base de cálculo é determinada por sua cotação média na Bolsa de Valores na data da transmissão, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou quando essas não tiverem sido negociadas naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de 180 (cento e oitenta) dias.

§ 1º **No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não seja objeto de negociação** ou não tiver sido negociado nos últimos 180 (cento e oitenta) dias, **a base de cálculo será o seu valor patrimonial na data da transmissão, observado o disposto nos §§ 2º a 4º deste artigo.**

§ 2º **O valor patrimonial da ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade será obtido do balanço patrimonial** e da respectiva declaração do imposto de renda da pessoa jurídica entregue à Secretaria da Receita Federal, relativos ao período de apuração mais próximo da data de transmissão, observado o disposto no § 4º deste artigo, facultado ao Fisco efetuar o levantamento de bens, direitos e obrigações.

§ 3º **O valor patrimonial apurado na forma do § 2º deste artigo será atualizado segundo a variação da UFEMG**, da data do balanço patrimonial até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto.

§ 4º Na hipótese em que o capital da sociedade tiver sido integralizado em prazo inferior a cinco anos, mediante incorporação de bens móveis e imóveis ou de direitos a eles relativos, **a base de cálculo do imposto não será inferior ao valor venal atualizado dos referidos bens ou direitos.** (Grifou-se).

A partir do balanço patrimonial da empresa R & B Administração e Participações Ltda, de 31/12/16 (vide arquivo “Balanço R & B 2016”, na pasta “Anexo III – Balanço Patrimonial e SPED – R & B”, do CD de fls. 30), a Fiscalização oferece o primeiro quadro de fls. 24, abaixo reproduzido:

Balanço Patrimonial 31/12/2016			
ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	R\$ 367.994,44	Passivo Circulante	R\$ 6.204,44

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Investimentos		Patrimônio líquido	R\$ 2.620.535,00
Imóveis	R\$ 2.258.745,00		
Totais	R\$ 2.626.739,44		R\$ 2.626.739,44

Conforme quadro às fls. 22, observa-se que os valores dos imóveis estavam subavaliados. Apenas para exemplificar, citem-se os imóveis abaixo descritos, cujo somatório dos respectivos valores contabilizados corresponde a cerca de 77% (setenta e sete por cento) do valor contábil da rubrica “imóveis” constante do balanço patrimonial de 31/12/16:

- na Praça Benedito Valadares ou Praça Berço da Liberdade, Largo das Forras, 62, Centro, Tiradentes/MG (Avaliando 1), em área do terreno de 360,00 m², e área construída de 141,74 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 55.518,00;

- na Praça Benedito Valadares ou Praça Berço da Liberdade, Largo das Forras, 60 - 70, Centro, Tiradentes/MG (Avaliando 2), em área do terreno de 2.583,13 m², e área construída de 1.424,84 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 138.795,00;

- no Largo das Forras, 50, Centro, Tiradentes/MG (Avaliando 3), em área do terreno de 2.491,54 m², e área construída de 2.512,68 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 436.192,00;

- à Rua Ministro Gabriel Passos / Rua Padre Trindade, 299, Centro, São João del-Rei/MG, Shopping Hills (Avaliando 08), em área do terreno de 1.557,00 m², e área construída de 2.500,00 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 208.191,85;

- à Avenida Presidente Tancredo Neves n^{os} 187/191/195, Centro, São João del-Rei (Avaliando 9), em área do terreno de 517,00 m², e área construída de 359,55 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 208.191,85;

- à Rua Capitão Chaves Miranda, 304, bairro Estação, Tiradentes/MG (Avaliando 10), em área do terreno de 43.265,77 m², e área construída de 1.373,03 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 18.369,00;

- à Rua Martins Paulucci, s/n^o, Centro, Tiradentes/MG (Avaliando 11), em área do terreno de 124.482,94 m², e área construída de 4.134,22 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 302.500,00;

- à Travessa Manoel Moraes Baptista Junior, 583, Parque das Abelhas, Tiradentes/MG (Avaliando 13), em área do terreno de 4.637,43, e área construída de 1.800,00 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 85.000,00.

- à Rua Frederico Ozanan, 345, Centro, Tiradentes/MG (Avaliando 14), em área do terreno de 1.100,00 m², e área construída de 850,33 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 111.036,00.

- à Rua Ouro Preto, 332, Barro Preto, Belo Horizonte/MG (Avaliando 15), em área do terreno de 350,00 m², e área construída de 648,00 m² - contabilizado pelo valor de R\$ 189.458,00.

A Fiscalização constatou, portanto, que os bens imóveis foram registrados no balanço da empresa pelos seus valores contábeis que, no presente caso, se mostraram expressivamente inferiores a seus valores venais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para tornar mais objetiva e concisa a análise do presente caso, cabe aqui fazer já de início um registro.

Como já mencionado, a Fiscalização acatou o argumento da Defesa de que a transferência das quotas de Santíssimo Resort para a Coobrigada R & B Administração e Participações Ltda ocorreu em momento posterior ao objeto da ação fiscal e, ainda, que referidas quotas foram transferidas pelos titulares/proprietários daquela primeira empresa mencionada (fls. 46/47).

Sendo assim, foram excluídos do valor patrimonial da empresa e, conseqüentemente, da apuração da base de cálculo do ITCD o valor lançado pelo Fisco na conta “Investimentos” e ainda o imóvel da Rua dos Inconfidentes, 140, Centro, Tiradentes/MG (“Avaliando 12”).

A Fiscalização emitiu, então, o Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 167/168, em 06/12/22, sendo que os cálculos da reformulação do crédito tributário constam da Manifestação Fiscal às fls. 163/164.

Passa-se, portanto, a considerar nesta análise apenas a parte remanescente do lançamento, que se refere a quatorze imóveis que integram a rubrica “imóveis” do ativo da empresa R & B Administração e Participações Ltda: “Avaliandos” 1 a 11 e 13 a 15, os quais foram vistoriados no período de 20/10/20 e 03/11/20, porém, avaliados pelo especialista no período de 13 a 17/12/21, conforme arquivos de avaliação constantes do Anexo X do CD de fls. 30.

Quanto a estes, a Fiscalização buscou identificar seus valores venais por meio da avaliação realizada pelo especialista, que resultou nos seguintes valores:

Imóvel Avaliado	Localização	Valor avaliação pelos Impugnantes	Formação de valor: valor avaliado final
Avaliando 1	Praça Benedito Valadares ou Praça Berço da Liberdade, Largo das Forras, 62, Centro, Tiradentes/MG	R\$55.518,00	R\$1.765.318,81
Avaliando 2	Praça Benedito Valadares ou Praça Berço da Liberdade, Largo das Forras, 60 - 70, Centro, Tiradentes/MG	R\$138.795,00	R\$13.278.469,61
Avaliando 3	Largo das Forras, 50, Centro, Tiradentes/MG	R\$436.192,00	R\$18.655.122,14
Avaliando 4	Largo das Forras, 86, Centro, Tiradentes/MG	R\$23.507,00	R\$1.506.976,47
Avaliando 5	Largo das Forras, 88, Centro, Tiradentes/MG	R\$69.398,00	R\$3.176.901,02
Avaliando 6	Avenida Augusto de Lima, 1.432, Barro Preto, Belo Horizonte/MG	R\$181.575,00	R\$908.515,00
Avaliando 7	Rua Ouro Preto, 318 / 332, Barro Preto, Belo Horizonte/MG	R\$189.458,00	R\$1.726.260,00
Avaliando 8	Rua Ministro Gabriel Passos / Rua Padre Trindade, 299, Shopping Hills, Centro, São João del-Rei/MG	R\$208.191,85	R\$24.934.826,81
Avaliando 9	Avenida Presidente Tancredo Neves, 187/191/195,	R\$208.191,85	R\$4.924.818,33

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Centro, São João del-Rei/MG			
Avaliando 10	Rua Capitão Chaves Miranda, 304, Estação, Tiradentes/MG	R\$18.369,00	Terreno: R\$4.891.648,50 Edificações: R\$3.774.313,71 Total R\$8.665.962,21
Avaliando 11	Rua Martins Paulucci, s/nº, Centro, Tiradentes/MG	R\$302.500,00	Terreno livre: R\$16.620.666,99 Edificação e terreno anexo: R\$40.816.163,34 Total: R\$57.436.830,33
Avaliando 13	Travessa Manoel Moraes Baptista Junior, 583, Parque das Abelhas, Tiradentes/MG	R\$85.000,00	R\$6.985.772,96
Avaliando 14	Rua Frederico Ozanan, 345, Centro, Tiradentes/MG	R\$111.036,00	R\$7.428.140,72
Avaliando 15	Rua Ouro Preto, 332, Barro Preto, Belo Horizonte/MG	R\$189.458,00	R\$1.222.197,00
Total		R\$2.217.189,70	R\$152.616.111,41

A avaliação dos quatorze imóveis pelo valor venal em 2021 levou à elevação do patrimônio líquido da empresa, conforme os seguintes registros realizados pela Fiscalização às fls. 166/167:

- Valor dos quinze imóveis em 2021, deduzido o valor do imóvel “Avaliando 12”: R\$ 155.898.390,79 – R\$ 3.282.279,38 = R\$ 152.616.111,41;

- Conversão do total de UFEMGs ao valor de 2021: R\$ 152.616.111,41 / 3,944 = R\$ 38.695.768,6131;

- Conversão do total de UFEMGs ao valor de 2016: 38.695.768,6131 UFEMGs x 3,0109 = R\$ 116.509.089,72;

Como se verifica abaixo, o patrimônio líquido, no balanço patrimonial ajustado, passou a ser de R\$ 116.870.879,72 (cento e dezesseis milhões, oitocentos e setenta mil, oitocentos e setenta e nove reais e setenta e dois centavos). Veja-se:

Balanço Patrimonial Ajustado			
ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	R\$ 367.994,44	Passivo Circulante	R\$ 6.204,44
Investimentos		Patrimônio líquido	R\$ 116.870.879,72
Imóveis	R\$ 116.509.089,72		
Totais	R\$ 116.877.084,16		R\$ 116.877.084,16

Como já mencionado, o valor doado corresponde a 70% (setenta por cento) do valor da avaliação em 31/12/16: R\$ 116.877.084,16 x 70% = R\$ 81.809.615,80.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cada donatário recebeu 1/3 deste valor, que corresponde a R\$ 81.809.615,80 / 3 = R\$ 27.269.871,93, os quais foram convertidos em UFEMG/2016: 9.057.050,03.

Foi convertido o total em UFEMGs pelo valor desta em 2017: 9.057.050,0300 x 3,2514 = R\$ 29.448.092,47.

Deste valor, foi deduzido o valor considerado pelo Autuado na DBD como base de cálculo do ITCD (R\$ 1.577.773,09).

A base de cálculo do ITCD remanescente, após a reformulação do lançamento, resultou da subtração: R\$ 29.448.092,47 – R\$ 1.577.773,09 = R\$ 27.870.319,36, levando ao valor do ITCD devido: R\$ 27.870.319,36 x 5% = R\$ 1.393.515,97.

Esclarecidos os aspectos principais da autuação, passa-se à análise dos argumentos apresentados pelos Impugnantes.

Em sua Impugnação, estes sustentam que há erro de direito na adoção do critério temporal de referência do valor venal dos imóveis, sendo nulidade insanável do lançamento tributário (item 3.1 às fls. 42).

Para corroborar seu entendimento, citam o RITCD e a doutrina.

A seguir, alegam que o valor venal deve ser apurado com referência à data da realização da doação (§ 1º do art. 11 do RITCD), ou seja, 16/03/17 (item 3.1 às fls. 43).

Consideram que, conforme § 2º do art. 11 do RITCD, somente por exceção se admite o valor venal apurado na data da avaliação, “quando for impossível sua avaliação” na data da doação.

Assinalam que pela regra geral (§ 1º do art. 11 do RITCD), “o valor venal deve ser apurado com referência às transações realizadas nas condições de mercado existentes em 16 de março de 2017, que é a data da doação”.

Advertem que “como se vê do Anexo X do Auto de Infração, ao escolher a amostragem de imóveis anunciados para venda em diversos endereços eletrônicos, (...), nota-se que a avaliação se pautou em ofertas existentes na data da avaliação”.

Entendem não haver justificativa para se abandonar a regra geral, e se adotar diretamente a regra de exceção (item 3.1 às fls. 44).

Ressaltam que “o relatório fiscal deixa de apontar o motivo necessário à prática do ato de lançamento com adoção do valor venal da data da avaliação, que é a impossibilidade da avaliação na data da doação”. E aduzem que “referida impossibilidade não existe”.

Daí, passam a discorrer sobre as características das transações imobiliárias que, a seu ver, são marcadas pela formalidade e publicidade.

Citam as “escrituras públicas de compra e venda” e os contratos de financiamento imobiliário; e mencionam as transações imobiliárias como fato gerador

do ITBI, “*o que demanda a declaração da transmissão ao Município para fins de viabilizar a prática de atos perante os cartórios de notas e de registros de imóveis.*”

Sugerem que a Administração Tributária poderia “*obter dados relativos às transações realizadas nas condições de mercado da época da doação*” (item 3.1 às fls. 45), mencionando a previsão da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), para que essas informações sejam obtidas junto aos terceiros dela detentores (art. 197, I, II e III e art. 199).

Informam que a adoção do critério previsto no art. 11, § 2º do RITCD incorre em erro de direito, quer por ausência de permissão do art. 145, quer por vedação de revisão pelo art. 146, ambos do CTN.

Advertem que a “*regressão dos valores apurados no ano corrente ao ano de 2017 por meio da UFEMG não salva o auto de infração da invalidade*”, tendo em vista que “*a UFEMG é estipulada com base no IGPDI-FGV (art. 224, § 3º da Lei nº 6.763/75) que é índice inflacionário, que não representa a evolução do mercado imobiliário, ou seja, não representa a valorização dos imóveis experimentada entre 2017 (data do fato gerador) e o ano corrente (data da avaliação)*”.

Argumentam que, “*pelo procedimento adotado, portanto, não se apurou um valor patrimonial composto pelo valor venal dos imóveis na data da doação, mas sim um valor patrimonial de 2016, ajustado com o valor venal dos imóveis em 2022 (ano corrente), corrigido pela inflação (UFEMG) mediante regressão à data do fato gerador*”.

Consideram que a *autuação em análise “trata-se (...) de lançamento tributário que se apresenta como ato administrativo apoiado em motivo inexistente”, tendo em vista que “a apuração do valor venal à época da doação é plenamente possível, pois as transações então realizadas são objeto de documentação e registro público, aos quais a fiscalização tem prerrogativa de acesso direto junto a terceiros. E disse decorre que o lançamento adotou alternativa legal inaplicável ao caso, pois aplicou a previsão do § 2º do art. 11 do RITCD em situação na qual a apuração do valor venal é definida pelo § 1º do art. 11 do RITCD”.*

Sobre este item 3.1, os Impugnantes concluem que “*o ato administrativo baseado em motivo inexistente (no caso, a impossibilidade de apuração do valor venal na data da doação) padece de nulidade insanável no elemento motivo*”.

Contudo, razão não assiste à Defesa.

De início, cabe frisar que o tema da apuração e cálculo do imposto devido é questão de mérito; e dessa forma será tratado nesta análise.

Cabe ainda observar que os Impugnantes, em suas manifestações no processo tributário administrativo não reconheceram, em nenhum momento, que a norma tributária que deflui do *caput* do art. 11 c/c seu § 1º do RITCD é direcionada não apenas à Fiscalização: **ela dirige-se, primeiramente, ao contribuinte do imposto; no caso, o donatário.**

Como já mencionado, após o fato gerador do ITCD, cabe ao donatário a obrigação de providenciar a DBD e recolher o imposto.

E, para fazê-lo, da exegese do dispositivo acima mencionado, **cabe ao donatário a obrigação de tomar como base de cálculo do imposto o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da doação, na data da realização do ato ou contrato de doação.**

O donatário, como primeiro destinatário da norma, não a cumpriu, por não ter oferecido os valores venais dos imóveis na data da doação, e não corrigindo assim o patrimônio líquido da empresa R & B Administração e Participações Ltda, cujas quotas eram o objeto da doação.

O que se verificou no presente caso, como já demonstrado acima, foi a apuração do patrimônio líquido a partir de valores contábeis dos imóveis, o que fez com que o valor submetido à tributação correspondesse a cerca de 5,36% do valor da base de cálculo apurada pelo Fisco após a reformulação do lançamento: R\$ 1.577.773,09 / R\$ 29.448.092,47 = 0,05357810.

Ficam as questões, se o Autuado não cumpriu a norma descrita, poderia, mesmo assim, exigir da Fiscalização seu cumprimento e de que forma deveria este ocorrer.

Para responder a essas duas questões, passa-se a discorrer sobre o procedimento que, segundo a legislação tributária em vigor, está obrigada a Fiscalização, como segunda destinatária da norma.

A legislação prevê o prazo de cinco anos para que a Fiscalização homologue do lançamento, por força do § 7º do art. 31 do RITCD:

Art. 31. O contribuinte deverá entregar, até o vencimento do prazo para pagamento do imposto, Declaração de Bens e Direitos, por meio do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE, disponibilizado no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda na internet, no endereço www.fazenda.mg.gov.br, contendo a totalidade dos bens e direitos transmitidos, atribuindo individualmente os respectivos valores, com cópias dos seguintes documentos digitalizados:

(...)

§ 7º Apresentada a declaração a que se refere o caput deste artigo e recolhido o ITCD, ainda que intempestivamente, **o pagamento ficará sujeito à homologação pela autoridade fiscal no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração.** (Grifou-se).

Verifica-se que, por força do *caput* do art. 11 c/c seu § 1º do RITCD, a Fiscalização está, como pretendem os Impugnantes, obrigada pela norma a apurar o valor venal dos bens integralizados com referência à data da realização da doação.

Mas, à vista da regra do § 7º do art. 31 do RITCD, não está a Fiscalização obrigada a:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- realizar a apuração na data do fato gerador;
- ou mesmo realizar uma apuração de forma a que se busque o valor venal dos bens e direitos diretamente na data da doação, como pretendem os Impugnantes, seja por meio de “escrituras públicas de compra e venda” e os “contratos de financiamento imobiliário”, ou ainda de consulta à base de dados do ITBI dos Municípios, como sugerido na Impugnação.

A prerrogativa de valer-se do disposto § 2º do art. 11 do RITCD, evita que se torne letra morta a possibilidade de homologar o lançamento no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração, conforme § 7º do art. 31 do RITCD acima transcrito.

Daí, verifica-se que à Fiscalização cabe, para fins de cumprimento do disposto no § 1º do art. 11 do RITCD, adequar o valor obtido no momento da avaliação, dentro do prazo de cinco anos já referido, aplicando a metodologia disposta no § 2º do art. 11, que trata da conversão do valor de mercado, apurado na data da avaliação, para seu correspondente em UFEMG vigente na mesma data. E assim, retroceder o valor venal à data da doação, multiplicando a quantidade de UFEMGs apurada pelo valor da UFEMG vigente na data do fato gerador do ITCD, como já demonstrado acima.

Observa-se, portanto, que utilizando-se do disposto no § 2º do art. 11 do RITCD, a Fiscalização converteu o valor da avaliação em valor venal na data do fato gerador, o que atende ao disposto no § 1º deste mesmo artigo.

Cabe, portanto, enfatizar que a Fiscalização não é o único destinatário da norma do art. 11 do RITCD, como dão a entender os Impugnantes e, de fato, nem pode ser o primeiro; e sim o donatário, que tem a obrigação de considerar o valor venal dos bens e direitos doados na data do fato gerador; e não seu valor contábil.

Já o procedimento do § 2º do art. 11 do RITCD, que os Impugnantes qualificam como “em caráter de exceção”, às fls. 43, e para o qual apontam não ter sido apresentada uma “justificativa” ou “motivo, às fls. 44, é o procedimento cabível à Fiscalização.

No que tange à apuração pelo Fisco do valor de mercado dos imóveis na data da avaliação, conforme disposto no art. 4º, inciso I da Lei nº 14.941/03 c/c §§ 2º e 3º do art. 11 do RITCD, mencione-se o Acórdão 23.730/21/3ª, que assim trata do tema:

ACÓRDÃO: 23.730/21/3ª RITO: SUMÁRIO PTA/AI:
15.000058203-49 IMPUGNAÇÃO: 40.010149899-81
IMPUGNANTE: SILMAR VIANA CPF: 758.537.366-04
COBRIGADOS: CÉLIA VIANA CPF: 813.453.056-72 ESPÓLIO
DE MURILO VIANA CPF: 163.969.796-91 PROC. S. PASSIVO:
MARCELO GONÇALVES DE SOUZA RIBEIRO/OUTRO(S) ORIGEM:
DF/BH-1 - BELO HORIZONTE EMENTA ITCD - DOAÇÃO -
FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR -
QUOTAS DE CAPITAL DE EMPRESA. CONSTATOU-SE QUE O
AUTUADO RECEBEU DOAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL DE
EMPRESA, CONFORME CONSTOU DO REGISTRO DO CONTRATO
SOCIAL NA JUCEMG SOB O Nº 5434338, CONSTANTE DOS

AUTOS, SEM EFETUAR O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCD. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO III DA LEI Nº 14.941/03. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ITCD E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 22, INCISO II DA REFERIDA LEI. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - ITCD - FALTA DE ENTREGA. CONSTATADA A FALTA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS EM DESACORDO COM A NORMA PREVISTA NO ART. 17 DA LEI Nº 14.941/03. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ESCLAREÇA-SE QUE, PARA FINS DO ITCD, O ART. 4º-§1º DA LEI ESTADUAL Nº 14.941//2003, FACULTA O FISCO A OBTER O VALOR DE MERCADO DO IMÓVEL NA DATA DA AVALIAÇÃO (2019), NÃO HAVENDO A OBRIGAÇÃO DE SE AVALIAR O IMÓVEL NA DATA DO FATO GERADOR (2014), A NÃO SER QUE HOUVESSE DISCREPÂNCIA ENTRE O VALOR DO M2 EM DECORRÊNCIA DA EXISTÊNCIA DE BENFEITORIAS, OU SE O IMÓVEL FOSSE RURAL À ÉPOCA DA DOAÇÃO DAS QUOTAS, O QUE NÃO É O CASO. SENDO ASSIM, O IMÓVEL FOI AVALIADO EM 2019, TENDO SEU VALOR SIDO CONVERTIDO EM UFEMG PARA ENTÃO SER EXPRESSO EM REAIS EM 2014, DE MODO A SE OBTER A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO ART. 11, §§ 2º E 3º, DO DECRETO ESTADUAL Nº 43.981//2005. (GRIFOU-SE).

Os Impugnantes reconhecem a existência da UFEMG com fundamento no art. 224 da Lei nº 6.763/75, mas negam sua aplicação no presente caso, por entenderem que esta “não representa a evolução do mercado imobiliário”.

Quanto a este tema, cabe reconhecer que a aplicação da UFEMG no caso em análise, como realizada pela Fiscalização, tem previsão legal nos já transcritos §§ 2º e 3º do art. 11 do RITCD.

Ressalte-se, ainda, que não se incluem na competência deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade a negativa de aplicação de ato normativo, conforme disposto no art. 182, inciso II da referida lei.

Quanto à aplicação da UFEMG em atendimento aos §§ 2º e 3º do art. 11 do RITCD, cabe aqui citar o Acórdão 23.739/21/3ª, abaixo parcialmente transcrito:

ACÓRDÃO: 23.729/21/3ª RITO: SUMÁRIO PTA/AI:
15.000058205-94 IMPUGNAÇÃO: 40.010149900-41
IMPUGNANTE: SIMONE APARECIDA VIANA CPF: 551.192.556-04
COOBRIGADOS: CÉLIA VIANA CPF: 813.453.056-72 ESPÓLIO
DE MURILO VIANA CPF: 163.969.796-91 PROC. S. PASSIVO:
MARCELO GONÇALVES DE SOUZA RIBEIRO/OUTRO(S) ORIGEM:
DF/BH-1 - BELO HORIZONTE EMENTA ITCD - DOAÇÃO -
FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR -
QUOTAS DE CAPITAL DE EMPRESA. CONSTATOU-SE QUE A
AUTUADA RECEBEU DOAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL DE
EMPRESA, CONFORME CONSTOU DO REGISTRO DO CONTRATO
SOCIAL NA JUCEMG SOB O Nº 5434338, CONSTANTE DOS
AUTOS, SEM EFETUAR O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE

TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCD. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO III DA LEI Nº 14.941/03. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ITCD E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 22, INCISO II DA REFERIDA LEI. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS - ITCD - FALTA DE ENTREGA. CONSTATADA A FALTA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS EM DESACORDO COM A NORMA PREVISTA NO ART. 17 DA LEI Nº 14.941/03. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

...

SENDO ASSIM, O IMÓVEL FOI AVALIADO EM 2019, TENDO SEU VALOR SIDO CONVERTIDO EM UFEMG PARA ENTÃO SER EXPRESSO EM REAIS EM 2014, DE MODO A SE OBTÉR A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO ART. 11, §§ 2º E 3º, DO DECRETO ESTADUAL Nº 43.981//2005.

O item 3.2 da Impugnação, intitulado “Da ilegalidade do cômputo da participação societária da empresa R & B na Santíssimo Resort Ltda” já foi tratado na reformulação do lançamento, conforme descrito acima.

Passa-se à análise do item 3.3, que trata dos “equívocos e inconsistências da avaliação que embasou o lançamento tributário” (fls. 47/59).

Nesse item, os Impugnantes alegam que “a avaliação realizada (Anexo X do Auto de Infração) padece de equívocos e inconsistências que abalam a certeza exigida para a apuração da matéria tributável, como exige o art. 142 do Código Tributário Nacional” (fls. 47), ensejando nulidade do lançamento.

Quanto ao subitem 3.3.1, que leva o título “Da inexistência de vistoria dos imóveis: imprestabilidade da avaliação” (fls. 48/51), os Impugnantes oferecem as seguintes alegações:

- relatam que dos três donatários, apenas o Sr. Marcus Vinicius Resende Barbosa acompanhou uma visita, realizada no ano de 2020 pelo avaliador e Auditor Fiscal Márcio José Ottoni, a qual teria sido realizada apenas em Tiradentes/MG (fls. 48);

- mencionam que, nessa visita, o Auditor Fiscal não teria visitado o interior dos imóveis, à exceção do imóvel em que se localiza o Santíssimo Resort Ltda (fls. 48);

- citam avaliação constante do Anexo X do Auto de Infração a qual refere-se a uma vistoria realizada em maio de 2017, contudo, em relação à qual não haveria nenhum registro, não tendo sido acompanhada pelo doador e nenhum dos donatários (fls. 48);

- ressaltam que, portanto, o lançamento carece de suporte fático comprovado (fls. 48);

- aduzem que a ausência de vistoria interna e externa dos imóveis é requisito indispensável, a teor da NBR nº 14.653 (fls. 48);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- advertem que, segundo a referida norma da ABNT, nenhuma avaliação poderá prescindir da vistoria, devendo ser registrados todos os elementos e características relevantes à formação do valor (fls. 48);

- afirmam que os donatários desconhecem a vistoria que teria sido realizada no período de 29 a 31 de maio de 2017, conforme arquivo “métodos e procedimentos” do Anexo X do Auto de Infração (fls. 49);

- citam o art. 7º do RPTA, que dispõe a fundamentação e a formalização de atos promovidos no PTA, mediante termos próprios (fls. 49);

- acrescem que *“se a vistoria foi realizada no período de 29 a 31 de maio de 2017, ainda que desacompanhada dos interessados, deveria o Sr. Auditor ter coletado os dados de mercado também nesse momento, de forma a apurar o valor venal dos imóveis em momento contemporâneo à data da doação”* (fls. 49);

- mencionam que as imagens anexas ao relatório de avaliação do imóvel situado à Rua Ministro Gabriel Passos, em São João del-Rei teriam sido extraídas da internet (fls. 49);

- assinalam que a vistoria realizada em 2020 pelo Auditor Fiscal Márcio José Ottoni teria se restringido à área externa dos bens, com exceção do imóvel à Rua Martins Paulucci (fls. 50);

- apontam para o fato de que em nenhum dos relatórios de vistoria há fotos da área interna dos respectivos imóveis, salvo a exceção já apontada (fls. 50);

- enfatizam que *“o acesso interno aos imóveis foi possibilitado à época das vistorias, tanto é que assim foi feito para o imóvel situado à Rua Martins Paulucci, no Centro de Tiradentes”* (fls. 51);

- reiteram que *“a vistoria dos imóveis em 2020 foi acompanhada tão somente pelo Sr. Marcus Vinicius Resende Barbosa, que não possui poderes para representar todos os donatários”* (fls. 51);

- advertem que *“o Sr. Marcus não acompanhou a vistoria na condição de fiscalizado, uma vez que o procedimento fiscalizatório só se iniciou em fevereiro de 2021”* (fls. 51);

- acrescentam que *“trata-se, portanto, de evidente violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório”* (fls. 51);

- concluem que *“a visita realizada no ano de 2020 não constituiu vistoria dos imóveis”* (fls. 51).

No aditamento à Impugnação, a Defesa argumenta que *“apesar de a Fiscalização afirmar em sua Manifestação que não juntou todas as fotografias na ocasião da lavratura do Auto de Infração por entender desnecessário, é certo que, nos termos do art. 142 do CTN, no ato do lançamento, a autoridade administrativa, deve exaurir os fundamentos capazes de motivar o crédito tributário, pelo que, por óbvio, todas as imagens que supostamente atestariam a vistoria dos imóveis deveriam ter sido anexadas ao Auto”* (fls. 188/189).

Aduzem que “ao contrário do que é afirmado na Manifestação Fiscal, as fotografias juntadas dos autos não demonstram que a vistoria foi realizada, e repita-se: não há fotografia interna dos bens, à exceção do imóvel avaliando 11 – ao contrário do que também é afirmado pela autoridade em sua Manifestação” (fls. 189).

Contudo, razão não assiste aos Impugnantes.

Como esclarece a Fiscalização, as diligências realizadas pelo Auditor Fiscal responsável pelas avaliações, Márcio José Ottoni, ocorreram no período de 20/10 a 31/10/20.

A Fiscalização menciona, ainda, reunião realizada no Hotel Mãe D'Água, de propriedade da empresa, onde compareceram o contabilista da empresa Coobrigada e os donatários Lúcio Flávio Resende Barbosa e Marcus Vinícius Resende Barbosa.

Quanto à alegação de que não teria havido a vistoria dos imóveis (fls. 48), verifica-se que os arquivos denominados “Avaliando” de 1 a 12 e 15, que fazem parte do Anexo X do CD de fls. 30, trazem, ao final de cada avaliação, fotos dos imóveis vistoriados.

E também no CD de fls. 166, consta o arquivo denominado “Fotografias Diligências Tiradentes e SJ del Rey”, contendo fotos tiradas pelo avaliador nas datas em que as diligências foram feitas, onde constam também fotos dos imóveis “Avaliando 13” e “Avaliando 14”. Integra, ainda, o referido CD o arquivo “Avaliando 08 – Fotografias complementares”.

A Fiscalização, às fls. 145/148, apresenta reprodução de prints dos arquivos de fotos, comprovando que as datas em que estas fotos foram tiradas correspondem aos dias em que os imóveis foram visitados e vistoriados para fins de avaliação pelo referido especialista.

O arquivo “Autorização Saída de Veículo – MARCIO - 20_10_2020 A 03_11_2020” consta no CD de fls. 166, comprovando a movimentação do avaliador entre os Municípios de Belo Horizonte, São João del-Rei e Tiradentes no período mencionado.

Este conjunto de provas afasta os questionamentos da Defesa quanto à comprovação de que as vistorias foram realizadas pelo avaliador.

Ressalte-se que os Impugnantes admitem que o Sr. Marcus Vinícius Resende Barbosa acompanhou a vistoria realizada pelo avaliador em 2020 (fls. 48).

Nesse caso, eventuais fotografias retiradas da internet não invalidam ou desqualificam o trabalho, excetuando-se hipótese de que os Impugnantes não reconheçam nessas fotos os imóveis objeto da avaliação. E nesse sentido, não houve qualquer indagação da Defesa.

As alegações de que o Sr. Marcus Vinícius Resende Barbosa tenha sido o único a acompanhar o avaliador, e ainda de que não o teria feito na condição de fiscalizado não têm o condão de ferir o trabalho fiscal realizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização assinala que não há nas normas da ABNT determinação para que a vistoria seja, necessariamente, acompanhada pelos proprietários ou seus representantes.

Aduz ser irrelevante para o processo que a vistoria dos bens tenha ocorrido sob ação fiscal de auditoria, pois essa pode se iniciar após a constatação de indícios, como de fato ocorreu no presente caso, ao se verificar que a base de cálculo do imposto, quando da doação, foi inferior à real.

Corroborando esse entendimento, citem-se o art. 201 da Lei nº 6.763/75, o art. 41, incisos I e II do RITCD e o art. 66, inciso I do RPTA:

Lei nº 6.763/75

Art. 201 - A fiscalização tributária compete à Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio dos seus funcionários fiscais e, supletivamente, em relação às taxas judiciárias, à autoridade judiciária expressamente nomeada em lei.

RITCD

Art. 41. São indispensáveis ao lançamento do ITCD:

I - a entrega da declaração de que trata o art. 31, ainda que intempestivamente;

II - o conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, inclusive no curso de processo judicial.

RPTA

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

I - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante o controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ao Fisco ou obtidas mediante visita in loco;

E, como afirma a Fiscalização, foram lavrados os Autos de Início de Ação Fiscal (fls. 6/13) já mencionados no Relatório acima, cuja intimação aos sujeitos passivos se deu antes da emissão do Auto de Infração.

Deflui dos dispositivos legais acima mencionados o entendimento de que não há ali a exigência que a atividade fiscalizadora seja realizada **perante o contribuinte**, quer na fase do trabalho fiscal anterior, quer após o início da ação fiscal.

Tal prerrogativa do Fisco é entendida pela doutrina como um poder-dever que decorre do *caput* do art. 142 c/c seu parágrafo único do CTN, que assim dispõem:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário

pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifou-se).

Ressalte-se que, como disposto no *caput* do art. 142 do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento alcança o procedimento administrativo preliminar que verifica a ocorrência ou não do fato gerador da obrigação correspondente, assim como a atividade de determinar a matéria tributável, a de calcular o montante do tributo devido, a de identificar o sujeito passivo, chegando até a de propor a aplicação da multa cabível, se for o caso.

Resta evidente que o lançamento, que é atividade vinculada e obrigatória, estendem, portanto, sua imperatividade à atividade de exploração e apuração do ilícito tributário, **em especial, quando o Fisco encontra-se à frente de um indício de irregularidade**, como no presente caso.

Compreende-se que uma atividade obrigatória ao Fisco não possa e não deva ter sua realização condicionada pela vontade ou interesse do contribuinte.

Tal circunstância justifica o fato de que o Fisco haja, mesmo na ausência do contribuinte.

E não havendo, ainda, uma caracterização de eventual ilícito tributário, compreende-se que o contribuinte não tenha o manejo de um suposto direito à defesa prévia, **a cada passo da fase exploratória e apuradora** e, portanto, anterior ao lançamento, salvo se algum direito seu seja efetivamente maculado pela ação do Fisco, o que não se verifica no presente caso.

Em contrapartida, realizado o lançamento, é assegurado ao contribuinte o pleno acesso a todos os dados da realidade e fundamentos legais em que se baseia a autuação, viabilizando-se que o mesmo possa contestá-los, a partir de seu próprio entendimento, como realizaram os Impugnantes em sua Impugnação e no aditamento à mesma. Este é o cerne do que se conceitua como “ampla defesa”, conforme disposto no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal/88.

Sendo assim, restam afastados os argumentos de que o Autuado não tenha acompanhado a vistoria; ou ainda de que o donatário que a acompanhou, não o tenha feito já na condição de fiscalizado.

Quanto à alegação de que não teria havido vistoria interna em parte dos imóveis, a Fiscalização esclareceu que havia imóveis locados ou fechados no momento da diligência, fato que não permitiu a vistoria interna.

Como os próprios Impugnantes mencionam, em sua Impugnação original às fls. 50, a norma 7.3.5.2 da NBR nº 14.653 dispõe que “a vistoria interna pode ser prescindida e a avaliação pode prosseguir com base nos elementos que for possível

obter”. Sendo assim, a falta da vistoria interna deveu-se a uma justificativa plausível constantes dos autos.

Quanto à avaliação mencionada no Anexo X do Auto de Infração, a qual refere-se a uma vistoria realizada em maio de 2017, esse tema, para que sua análise não se torne repetitiva, será tratado quando for abordado o “pedido de exibição de documentos” (tópico 5 da Impugnação).

No que diz respeito à alegação de que *“todas as imagens que supostamente atestariam a vistoria dos imóveis deveriam ter sido anexadas ao Auto”* (fls. 189), há que enfatizar que, na busca da verdade real, o processo tributário administrativo é um conjunto de atos que permitem seu aprimoramento.

A competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais prende-se a “dirimir as questões de natureza tributária, suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual, no âmbito do contencioso administrativo fiscal”, conforme disposto no art. 2º de seu Regimento Interno (Decreto nº 48.361/22).

No presente caso, a Fiscalização juntou fotos aos arquivos onde constam as avaliações (arquivos “Avaliando” de 1 a 12 e 15, no Anexo X do CD de fls. 30).

Em sua Impugnação original, os Impugnantes questionaram a realização das vistorias, o que levou a Fiscalização a apresentar novas fotos, as quais foram avaliadas pelos Impugnantes no aditamento à primeira.

Essa dinâmica de apresentação de novos documentos, a partir das alegações da parte contrária, encontra respaldo nas decisões deste Conselho, seja quando a iniciativa é do contribuinte, seja quando provêm do Fisco.

Em ambos os casos, a admissão dos novos documentos deve ser dar em consonância com o objetivo maior disposto na norma, rejeitando-se em caso de atitude meramente protelatória.

Conclui-se que o lançamento apresenta suporte fático comprovado, ao contrário do que alega a Defesa às fls. 48.

Quanto ao subitem 3.3.2 sob o título “Dos erros da avaliação no levantamento de dados, em confronto com a legislação e com a própria norma técnica (NBR nº 14.653) por ela invocada como fundamento: imprestabilidade da avaliação” (fls. 51/57), os Impugnantes oferecem as seguintes alegações:

- mencionam que *“é preciso observar que o mercado imobiliário possui um comportamento próprio e dinâmico, pautado por inúmeros fatores. Esses fatores podem ser de ordem macroeconômica (oferta e demanda, inflação geral, escassez etc.); de ordem social (a exemplo de desejabilidade e status propiciados por imóveis em determinada região); relativos ao próprio imóvel individualmente considerado (a vida útil; a localização, o padrão de acabamento; o custo de manutenção; a capacidade de exploração comercial; a singularidade; o prazo de maturação); além de muitos outros fatores”* (fls. 52);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- chegam a afirmar que “afinal, o valor de um bem, especialmente um bem imóvel, é moldado a partir de diferentes características, necessidades e influências econômicas, políticas, sociais e até naturais, que variam ao longo do tempo” (fls. 52);

- e concluem que “diante dessas premissas, o conceito de valor venal de um bem imóvel, adotado pelo direito tributário para fins de ITCD, não se deixa apreender por fórmulas matemáticas previstas em norma técnica, cujo objetivo não é o de viabilizar a aplicação da lei tributária” (fls. 52);

- advertem que “a avaliação empreendida (...) não observa a própria norma técnica por ela invocada como reitora dos procedimentos e metodologias aplicadas” (fls. 52);

- citam que “a avaliação levantou o suposto valor (de) diversos imóveis nos Municípios de São João del-Rei e Tiradentes a partir de site de anúncios, tanto de corretoras de imóveis quanto sites de venda direta” (fls. 53);

- ressaltam que “nenhum dos valores coletados se refere a uma efetiva transação de compra e venda de imóveis, sendo todos eles oriundos, exclusivamente, de anúncios feitos na internet” (fls. 53);

- avaliam que “diferentemente do valor que é anunciado em um site qualquer na internet, o preço efetivamente pago em um imóvel é mais concreto para se utilizar como comparação, pois define transações mercadológicas” (fls. 53);

- aduzem que “a quantia efetivamente paga pelo comprador ao vendedor, que representa o valor venal do imóvel, dificilmente será igual ao valor anunciado na oferta do imóvel” (fls. 53);

- enfatizam que “a ausência do levantamento de dados de transações, e não apenas de anúncios de internet, abala assim a confiabilidade do levantamento”, acrescentando que “isso torna irreal a avaliação feita, pois ela não parte de dados relativos a valores de transações realizadas no mercado imobiliário, mas sim de dados relativos a anúncios de internet dos quais não se tem notícia na avaliação de terem se concretizado” (fls. 53);

- apontam que a NBR nº 14.653 prima pela necessidade de variedade dos dados levantados e que se refiram não apenas a ofertas, mas também às transações realizadas (fls. 53);

- enfatizam que “a avaliação se omitiu em verificar a forma de pagamento e a data em que ocorreram” (fls. 54);

- assinalam que “outro equívoco no levantamento de dados se verifica pelo uso de imóveis muito distintos como parâmetro de avaliação, para os quais o valor da oferta no anúncio de internet foi colocado a partir de características dos imóveis que não se reproduzem de forma constante para todos os imóveis levantados na amostragem” (fls. 55);

- e apontam como exemplo a amostragem de imóveis levantada para o Município de Tiradentes, onde “diversos anúncios relacionados na avaliação têm como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descrição a venda com ‘porteira fechada’”, o que entendem que não podem servir como comparação com os imóveis avaliados (fls. 56);

- mencionam, então, o art. 94 do Código Civil, segundo o qual os negócios jurídicos relativos ao bem principal não abrangem as pertencas; a exceção seria que a venda do imóvel abranja suas pertencas, e neste caso deve haver manifestação expressa das partes ou previsão legal (fls. 56);

- aduzem que “ao levantar indiscriminadamente anúncios de internet que constituem exceção à regra, ou seja, ofertas de venda “porteira fechada”, a avaliação peca por ausência de vinculação à realidade, tornando a exceção como regra” (fls. 56).

- passam a argumentar sobre o fato de que a amostragem de lotes e terrenos no Município de Tiradentes teria capturado imóveis muito distintos entre si (fls. 56);

- exemplificam citando a avaliação dos imóveis “Avaliando 10” e “Avaliando 11”, os quais se distinguem dos terrenos com que foram comparados, sendo esses últimos planos e limpos, com acesso à água e/ou energia e alguns de frente para estrada, como seria o caso da amostra 26 (fls. 57);

- ressaltam que “conforme documento em anexo (doc. 06), exarado pela defesa civil do Município de Tiradentes, os imóveis são compostos de áreas de alagamento, com altos riscos de inundação em períodos chuvosos, uma vez que faz margem com o Rio das Mortes” (fls. 57);

- entendem, com isso, que “essa característica é claramente um fator de desvalorização do imóvel, motivo pelo qual ele não pode ser comparado com outros imóveis, tais como os levantados pela amostragem da avaliação fiscal, que não padecem de riscos semelhantes e que por isso não experimentam o mesmo fator de desvalorização” (fls. 57).

No aditamento à Impugnação, os Impugnantes acrescentam os seguintes argumentos:

- acerca do sistema SIATU, da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, esclarecem que “o SIATU é um sistema que tem por objetivo o lançamento tributário dos tributos municipais (...) Ocorre que, ao extrair os dados do sistema, a autoridade lançadora certamente teve como base o valor venal para fins do IPTU, que não se confunde com os valores a título de ITBI ou ITCD (...) Isto porque, recentemente, sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.113) o STJ fixou o entendimento de que “a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU” (fls. 191);

- ressaltam que “a base de cálculo do ITBI é a que mais se assemelha a dos ITCD no caso dos autos, já que a Fiscalização busca apurar o valor de mercado dos imóveis (...) Nota-se também, que a base de cálculo do ITBI não se confunde com a base de cálculo do IPTU” (fls. 191);

- advertem que “ao buscar informações no SIATU, a autoridade lançadora só teve acesso aos valores venais referentes ao IPTU, já que, na mesma ocasião de julgar o Tema nº 1.113, o STJ entendeu que quem deve informar o valor de mercado para fins de ITBI é o próprio contribuinte, sendo que a sua declaração goza de

presunção de veracidade, de modo que o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI, salvo com a instauração de processo administrativo próprio” (fls. 191);

- concluem que “os valores extraídos do SIATU não refletem o suposto valor de mercado dos imóveis, motivo pelo qual o método eleito pela Fiscalização se revela equivocado” (fls. 191);

- acrescentam que “a contestação dos Impugnantes se refere às premissas adotadas pela autoridade lançadora, ou seja, se combate ao mérito, e não apenas aos valores apurados” (fls. 197).

Também quanto aos argumentos apresentados pelos Impugnantes neste subitem 3.3.2, não há como acatá-los pelas razões que seguem.

De início, cabe mencionar que, quanto à complexidade do processo de avaliação de imóveis, a Defesa tende a oferecer soluções contraditórias em trechos distintos de sua Impugnação.

De um lado, entendem os Impugnantes que a avaliação de um imóvel depende de fatores macroeconômicos e também daqueles relativos ao próprio imóvel, resultando, em sua opinião, que “o conceito de valor venal de um bem imóvel, adotado pelo direito tributário para fins de ITCD, não se deixa apreender por fórmulas matemáticas previstas em norma técnica” (fls. 52).

No entanto, cabe recordar que, às fls. 43, esses mesmos Impugnantes argumentam que o valor venal deve ser apurado com referência às transações realizadas nas condições de mercado existentes em 16 de março de 2017, data do fato gerador.

Assinalam que a impossibilidade de se fazer a avaliação não existe, tendo em vista que as transações imobiliárias são marcadas pela formalidade e publicidade (fls. 44).

Aduzem como eventuais fontes de informação, que entendem que poderiam ser consultadas: escrituras públicas de compra e venda, e contratos de financiamento imobiliário com força de escritura pública. Citam ainda a Fazenda Pública Municipal que avalia imóveis para exigência do ITBI (fls. 44).

Note-se que quando as alegações da Defesa estavam focadas na data em que deveria ter sido, a seu ver, realizada a avaliação dos imóveis, toda a complexidade em se realizar a avaliação sobre a qual discorreu às fls. 52 resumia-se em checar os documentos públicos, em busca de valores de venda de outros imóveis.

Observa-se que a própria Defesa parece titubear em seu entendimento quanto aos critérios mais adequados para se avaliar um imóvel para fins de tributação.

Sobre esse tema, a Fiscalização assinala que, embora as singularidades e particularidades do mercado imobiliário e as influências econômicas diversas, é possível apreender deste mercado o valor de um imóvel.

Esclarece que, por não ser possível, in casu, estabelecer o valor efetivo da venda, pois os imóveis avaliados não estão à venda, é possível estabelecer, com

fundamento em método científico, mormente matemático, o valor que cada imóvel provavelmente teria para fins fiscais.

Acrescenta que o mercado imobiliário é, em grande parte, efetivado através de imobiliárias que dispõem os imóveis, estabelecendo seus preços segundo este próprio mercado.

Pode-se concluir, portanto, que não são as peculiaridades do imóvel que determinam seu preço hipotético de venda. Até porque pode haver, entre os imóveis avaliados, um que seja excepcional, e que não tenha similares na região pesquisada. Mesmo assim, este terá que ser avaliado para fins de tributação.

A Fiscalização menciona, como exemplo, que não há em Tiradentes/MG, nenhum imóvel que se equipare em localização, construção, luxo e espaço ao Santíssimo Resort Ltda e, ainda, que estivesse sendo ofertado ao mercado.

Conforme destacado na metodologia aplicada pelo avaliador, são diversos os métodos de avaliação de um bem. No caso em análise, optou-se, para a maioria dos imóveis, pelo método comparativo direto de dados de mercado, em que o valor de um bem é estimado através da comparação com dados de mercado assemelhados quanto as características do bem.

Foram tomados os preços de mercado de diversos imóveis assemelhados, seja pelas suas características intrínsecas ou extrínsecas, de modo a, através de fórmula matemática, apurar-se o valor pelo qual o imóvel poderia ser vendido à época da avaliação.

Como os imóveis objeto de avaliação não estavam à venda, a apuração buscou determinar o valor que atingiriam, no caso de serem ofertados ao mercado.

A Fiscalização reconhece que todos os imóveis guardam características próprias, particulares, individuais; todavia, enfatiza que tal fato não impede a comparação com dados de mercado, até porque é, reconhecidamente, a técnica de avaliação mais utilizada.

Passa-se a analisar os argumentos dos Impugnantes a respeito da confiabilidade da avaliação realizada, no presente caso, tendo em vista que os valores coletados não se referem a uma efetiva transação de compra e venda.

O item 8.2.1.3.2 da Parte 2 da NBR nº 14.653, transcrito pelos Impugnantes às fls. 54, assim dispõe sobre o tema:

Parte 2

8.2.1.3 Levantamento de dados do mercado

(...)

8.2.1.3.2 O levantamento de dados tem como objetivo a obtenção de uma amostra representativa para explicar o comportamento do mercado no qual o imóvel avaliando esteja inserido e constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis **preferencialmente a respeito de negociações**

realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. (Grifo dos Impugnantes, constante na transcrição às fls. 54).

O vocábulo “preferencialmente” indica uma condição a incidir sobre a atividade de coleta de dados do mercado imobiliário, que denota ser mais vantajoso ao bom resultado da avaliação que os dados refiram-se a **negociações realizadas e ofertas**, e que esses dados sejam contemporâneos à data de referência da avaliação.

Dessa forma, se a avaliação baseou-se apenas em ofertas anunciadas nos sites das imobiliárias contemporâneas à data da avaliação, não é possível concluir que “a avaliação empreendida (...) não observa a própria norma técnica por ela invocada como reitora dos procedimentos e metodologias aplicadas”, como afirmam os Impugnantes às fls. 52.

A preferência pelos valores que expressam transações efetivadas provém dos argumentos apresentados pelos Impugnantes; não da norma.

Sendo assim, há que se reconhecer que a norma técnica foi respeitada na avaliação. O texto transcrito demonstra que tanto dados de uma “efetiva transação de compra e venda de imóveis” quanto anúncios em sites de imobiliárias, que se caracterizam como “ofertas”, encontram-se, ambos, na preferência estabelecida pela norma do item 8.2.1.3.2, na busca por dados confiáveis.

O que não respeitaria a referida norma seria a hipótese dos dados relativos às negociações realizadas e ofertas não serem contemporâneos à data da avaliação.

E como os Impugnantes não trouxeram provas que ameacem a contemporaneidade dessas informações, e nem sequer a questionaram, presume-se que os dados colhidos pelo avaliador sejam contemporâneos à data da avaliação.

Os dados relativos às ofertas de imóveis nos Municípios de São João del-Rei e Tiradentes encontram-se nos arquivos “Amostragem de edificações Tiradentes”, “Amostragem edificações São João del Rei” e “Amostragem terrenos e lotes Tiradentes”, no CD de fls. 166.

Compilando esses dados, verifica-se que os mesmos demonstram ter atributos comparáveis aos dos bens avaliados, o que atende ao disposto nos itens 7.4.1 e 7.4.2, no tocante a aspectos quantitativos e qualitativos dos dados de mercado, ambos transcritos pela Defesa às fls. 53.

Sendo assim, a crítica dos Impugnantes, às fls. 55, quanto ao “*uso de imóveis muito distintos como parâmetro de avaliação*” encontra-se em contradição com o conteúdo dos referidos arquivos.

Quanto à menção à “venda com porteira fechada” em relação à qual os Impugnantes mencionam “*diversos anúncios relacionados na avaliação*” (fls. 56), o que se verifica é que, de todos os imóveis apresentados nos dois arquivos já citados, que tratam de amostra de edificações em Tiradentes e São João del-Rei, de um total de quarenta e dois imóveis, apenas dois apresentavam essa menção à “porteira fechada”, dado que não tem o condão de contaminar a amostra.

Quanto ao tema dos imóveis sob risco de alagamento, devido à sua proximidade ao Rio das Mortes, este será analisado quando da apreciação do subitem 3.3.3, que também aborda essa questão.

Quanto aos argumentos que refutam a aplicação do sistema SIATU, da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte na avaliação de alguns imóveis, esse tema está relacionado ao desenvolvido no subitem 3.3.4, e para não resultar em repetição, lá será tratado.

Quanto ao subitem 3.3.3, denominado “Do equívoco de aplicação linear do mesmo valor de metro quadrado para todo o terreno dos imóveis “Avaliando 10 e “Avaliando 11” (fls. 57/58), os Impugnantes assim se manifestam:

- enfatizam que, devido à situação já mencionada para os imóveis “Avaliando 10 e 11”, haveria uma clara impossibilidade de se avaliar todo o terreno pelo mesmo valor de metro quadrado, na medida em que *“o valor do metro quadrado não alagável não pode ser aplicado para se avaliar o metro quadrado alagável”* (fls. 57);

- advertem que a avaliação, aplicar de forma linear o mesmo valor de metro quadrado para todo o terreno dos imóveis, teria deixado de *“analisar as características específicas dos imóveis que impedem a atribuição uniforme de valor do metro quadrado para o terreno dos avaliandos”*, sendo que isso implicaria em descumprimento da NBR nº 14.653 (fls. 58).

No aditamento à Impugnação, os Impugnantes trazem as seguintes alegações:

- mencionam que *“apesar da autoridade lançadora afirmar que ‘também há características nos imóveis ofertados no mercado que possam determinar diferenças no preço’, não se vislumbra nas amostragens juntadas nenhuma característica ao menos próxima dos imóveis objeto da avaliação”* (fls. 198);

- afirmam que *“foi comprovado pelos Impugnantes a alegação de que a área alagável nos imóveis, embora a Fiscalização afirme que não verificou tal fato”* (fls. 198);

- aduzem que *“primeiro, o fato de a autoridade lançadora não ter constatado as áreas alagáveis reforça a precariedade da suposta vistoria realizada nos imóveis (...) Segundo que, considerando a narrativa da Fiscalização de que “tanto a perícia quanto a avaliação imobiliária são baseadas em fatos”, é que se juntou à Impugnação inicial um laudo da Defesa Civil atestando o fato dos alagamentos”* (fls. 198);

- entendem que *“o fato de a autoridade lançadora desconhecer essa informação de áreas alagáveis, independentemente do método de avaliação utilizado (...), deixa claro que, ao fim e ao cabo, não se apurou o valor aproximado de mercado, que deve considerar todas essas particularidades, não devendo se limitar a meros cálculos matemáticos”* (fls. 198).

Quanto à avaliação dos imóveis “Avaliando 10” e “Avaliando 11”, assim se manifesta a Fiscalização às fls. 152:

O modelo de avaliação e conseqüente predição de preço é verificado a partir de gráfico de preços na abscissa versus valores estimados na ordenada, de modo a apresentar pontos próximos da bissetriz do mesmo quadrante.

A qualidade da amostra pressupõe:

- a) A correta identificação dos dados de mercado;
- b) Isenção da fonte de informação;
- c) Identificação das fontes;
- d) Dados utilizados;
- e) Semelhança com o imóvel, devendo diferenças relevantes serem tratadas adequadamente no modelo adotado.

Como pode ser verificado nos relatórios de avaliação, foram levantados dados de diferentes imóveis de modo a obter uma base de dados que pudessem atender aos preceitos acima. Por óbvio e por razões as mais diversas, tais como a inexistência ou baixa oferta de imóveis e as próprias diferenças intrínsecas relativas aos imóveis ofertados etc. determinam que a avaliação seja feita a partir dos dados encontrados. Todavia, tal fato não tem o condão de invalidar a avaliação, que segue parâmetros e normas específicas.

Observe-se, portanto, que o método da avaliação utilizado visa a:

- superar as dificuldades quanto à inexistência ou baixa oferta de imóveis;
- e neutralizar as próprias diferenças intrínsecas relativas aos imóveis ofertados.

No presente caso, trata-se de contrabalançar a desvalorização atinente à área alagada com o fato de que os referidos imóveis se localizam em áreas de elevadíssima valorização imobiliária. O método desenvolvido pela ABNT possui ferramentas para solucionar esse problema na medida em que a avaliação é apurada de modo a apresentar valores próximos à bissetriz do gráfico de avaliação, de modo a permitir que seja encontrado o valor médio e provável do imóvel.

Dessa forma, os imóveis da amostragem, comparados com os imóveis avaliados, permitem determinar o preço médio desses últimos, preço este que responde tanto aos aspectos que podem reduzir o preço dos imóveis, como seria o caso do alagamento parcial do terreno, como aos aspectos que influem para a elevação do preço, como se deflui das características intrínsecas de determinado imóvel, ou mesmo do fato de estarem em área que, mesmo que possa sofrer eventual alagamento, ainda assim se beneficia de forte valorização imobiliária.

Em especial, quanto ao alagamento dos imóveis “Avaliando 10” e “Avaliando 11”, assim se manifesta a Fiscalização às fls. 153:

Ainda, no que se refira aos imóveis “avaliandos 10 e 11” e alegação de que parte da área seja alagável, tanto a perícia quanto a avaliação imobiliária são baseadas em fatos. O que se constatou nas diligências é que não se pode verificar nenhuma área alagada e que os imóveis se localizam em áreas de elevadíssima valorização imobiliária. O arquivo denominado “marcação de áreas” mostra vista aérea da área “avaliando 11” e sua respectiva ocupação, não transparecendo nenhuma área alagada e, ainda, que o terreno em quase sua totalidade é utilizado para as atividades do estabelecimento.

Cabe ainda ressaltar que, no que se refira a avaliação do imóvel “avaliando 11”, observada a ausência ou pequena quantidade de dados à disposição no mercado, pauta-se pela avaliação pelo método evolutivo, que permite a simplicidade e aplicação em diversas situações imobiliárias.

Deste modo, pelas fórmulas inseridas nos relatórios de tratamento de dados do mercado, observa-se que o fisco se preocupou em avaliar de modo diverso áreas livres e edificadas. Ademais que, longe de ser linear, utiliza-se função exponencial aplicável aos itens da amostragem para se chegar ao valor corrigido unitário do terreno. As equações, calculadas a partir de cálculo estatístico inferencial, como estabelece a norma, contém em seus parâmetros os pesos a serem considerados.

O que se observa no arquivo “Avaliando 10” é que o avaliador distinguiu a avaliação do terreno da avaliação das edificações:

- “Avaliando 10”:

Terreno: 43.265,77 m².

Valor avaliado para o terreno: R\$ 4.891.648,50.

Valor por m² do terreno: R\$ 113,06.

Edificações: 1.373,03 m².

Valor avaliado para as edificações: R\$ 3.774.313,71.

Valor por m² das edificações: R\$ 2.748,89.

Já quanto ao “Avaliando 11”, o avaliador foi além e distinguiu de forma clara o valor do terreno livre do valor da área do hotel e anexos:

- “Avaliando 11”:

Terreno livre: 79.482,94 m².

Valor avaliado para o terreno: R\$ 16.620.666,99.

Valor por m² para o terreno: R\$ 209,11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Área do Hotel e anexos: 45.000 m².

Valor avaliado para o hotel e anexos: R\$ 40.816.163,34.

Valor por m² para o hotel e anexos: R\$ 907,03.

O que cabe ressaltar é que, se os valores dos referidos imóveis em m² forem comparados com os dos outros sete imóveis avaliados de Tiradentes, verifica-se que todos os demais imóveis de Tiradentes tiveram avaliação superior por m², seja considerando o preço por m² da área construída, seja comparando o preço por m² do terreno. Veja-se:

- “Avaliando 1”:

Terreno: 360,00 m².

Área construída: 141,74 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 1.765.318,81.

Valor por m² de terreno: R\$ 4.903,66.

Valor por m² de área construída: R\$ 12.454,63.

- “Avaliando 2”:

Terreno: 2.583,13 m².

Área construída: 1.424,84 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 13.278.469,61.

Valor por m² de terreno: R\$ 5.140,46.

Valor por m² de área construída: R\$ 9.319,27.

- “Avaliando 3”:

Terreno: 2.491,54 m².

Área construída: 2.512,68 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 18.655.122,14.

Valor por m² de terreno: R\$ 7.487,39.

Valor por m² de área construída: R\$ 7.424,39.

- “Avaliando 4”:

Terreno: 375,20 m².

Área construída: 139,88 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 1.506.976,47.

Valor por m² de terreno: R\$ 4.016,46.

Valor por m² de área construída: R\$ 10.773,35.

- “Avaliando 5”:

Terreno: 201,10 m².

Área construída: 450,00 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 3.176.901,02.

Valor por m² de terreno: R\$ 15.797,62.

Valor por m² de área construída: R\$ 7.059,78.

- “Avaliando 13”:

Terreno: 4.637,43 m².

Área construída: 1.800,00 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 6.985.772,96.

Valor por m² de terreno: R\$ 1.506,39.

Valor por m² de área construída: R\$ 3.880,99.

- “Avaliando 14”:

Terreno: 1.100,00 m².

Área construída: 850,33 m².

Valor avaliado para o imóvel: R\$ 7.428.140,72.

Valor por m² de terreno: R\$ 6.752,86.

Valor por m² de área construída: R\$ 8.735,60.

À vista desses dados extraídos da peça fiscal, é possível afirmar que o método utilizado para a avaliação foi capaz de gerar um resultado que permitiu que aos imóveis “Avaliando 10” e “Avaliando 11”, contendo áreas com grande probabilidade de alagamento (vide Relatório de Vistoria nº 004/2022, às fls. 122), fosse oferecida uma avaliação bastante inferior aos demais, consideradas as comparações por m² de área construída e m² do terreno, o que fortalece e dá credibilidade ao trabalho fiscal realizado.

Reitere-se aqui que o método busca neutralizar as diferenças intrínsecas relativas aos imóveis ofertados, fazendo, por exemplo, com que o eventual risco de alagamento não seja uma variável relevante para a determinação do valor do imóvel para fins de tributação. Mesmo assim, o resultado final, como se pode observar acima, foi uma avaliação comparativamente menor desses imóveis, quando comparados aos sete outros imóveis no Município de Tiradentes/MG, não sujeitos ao alagamento.

Quanto ao subitem 3.3.4, sob o título “Da ausência de amostragem para os imóveis e terrenos situados no(s) Município(s) de Belo Horizonte e São João Del Rei. Equívoco no tratamento de dados” (fls. 58/59), os Impugnantes oferecem os seguintes argumentos:

- afirmam que para o imóvel “Avaliando 6”, localizado no Município de Belo Horizonte, “a avaliação fiscal utilizou como parâmetro os dados do Sistema de Administração Tributária e Urbana (“SIATU”), uma plataforma que consiste em dados cadastrais do imóvel, tais como área construída; zona de uso; ano de construção; padrão de acabamento, dentre outros” (fls. 58);

- ressaltam que “embora o Fiscal tenha utilizado método diverso para avaliação deste imóvel, o que demonstra a fragilidade das demais avaliações uma vez que sequer há a padronização de critérios, equivocou-se no tratamento de dados extraídos do SIATU (...) Isto porque, enquanto a plataforma informa um terreno de 300 metros para o imóvel “avaliando 6” (**Anexo X do Auto de Infração, relatório completo, imóvel avaliando 06, p. 4/7**), o Fiscal indica um terreno de 400 metros para o mesmo imóvel (**Anexo X do Auto de Infração, planilha de consolidação de avaliação de imóveis, imóvel avaliando 06**)” (fls. 58/59);

- assinalam que, na avaliação do imóvel “Avaliando 7”, “o Fiscal não utilizou nenhum parâmetro para avaliação de seu valor de mercado”, na medida em que “no relatório de avaliação não consta nada além das informações inseridas pelo fiscal e as fotos do imóvel” (fls. 59);

- apontam que “o Fiscal realizou a amostragem de lotes e terrenos somente no Município de Tiradentes/MG, motivo pelo qual o método não se mostra confiável e pertinente a ser aplicado nos terrenos de Belo Horizonte/MG e São João Del Rei/MG” (fls. 59);

- acrescentam que “não há justificativa para comparar valores de terrenos em um Município a fim de empregar os mesmos valores em Município distinto, haja vista possuírem características totalmente diferentes, que são observadas na prática imobiliária” (fls. 59);

- concluem o subtópico, pedindo pela exclusão dos respectivos valores dos imóveis mencionados da base de cálculo do imposto exigido.

No aditamento à Impugnação, no que tange ao subitem 3.3.4, os Impugnantes apenas repisam argumentos já apresentados anteriormente.

De fato, para os imóveis “Avaliando 6”, “Avaliando 7” e “Avaliando 15”, localizados no Município de Belo Horizonte, foi utilizado o sistema SIATU, da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, que apura valores de bens imóveis para efeito de impostos da sua competência.

Os Impugnantes advogam a tese de que o SIATU estaria ligado ao IPTU, que, segundo afirmam, “não se confunde com os valores a título de ITBI ou ITCD” (fls. 191).

Sobre o tema, assim se manifesta a Fiscalização às fls. 224:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oposto ao que alegam os Impugnantes, o sistema SIATU informa o valor do bem para fins de ITBI e não do IPTU. Aliás, a preponderar a tese dos Impugnantes de que o SIATU informa o valor para fins de IPTU e que o STJ fixou entendimento de que “a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU”, ainda mais pertinente a utilização do sistema para a valoração do bem que, como já dito e afirmam os Impugnantes, é a base de cálculo que mais se assemelha ao ITCD (fls. 193).

Observe-se que o Sistema de Administração Tributária e Urbana (SIATU) da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte é mencionado no art. 1º do Decreto nº 14.032, de 9 de julho de 2010, assinado pelo Prefeito Municipal de Belo Horizonte à época, o Sr. Marcio Araújo de Lacerda, nos seguintes termos:

Art. 1º - A Secretaria Municipal de Finanças - SMF poderá conceder autorização aos Ofícios do Tabelionato de Notas da Comarca e Município de Belo Horizonte para procederem à emissão de guia de recolhimento de **Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso Intervivos - ITBI, através do Sistema de Administração Tributária e Urbana - SIATU**, nos termos e condições estabelecidos neste Decreto. (Grifou-se).

Por outro lado, não foram encontradas, no site que trata da consulta à legislação da Prefeitura de Belo Horizonte, menções que vinculem o SIATU ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU.

Ainda que o sistema SIATU informasse o valor do bem para fins de IPTU, a Fiscalização lembra que a base de cálculo para fins de ITCD não será inferior a este valor, a teor do art. 6º, inciso I da Lei nº 14.941/03, como abaixo transcrito:

Art. 6º O valor da base de cálculo não será inferior:

I - ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo; (Grifou-se).

Tem sido entendimento deste Conselho que a utilização da base de cálculo do ITBI extraída do SIATU pode ser utilizada para a avaliação de bem imóvel, conforme mencionado no Acórdão nº 23.318/22/2ª:

EMENTA: ITCD - CAUSA MORTIS - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - OMISSÃO DE INFORMAÇÃO. CONSTATOU-SE RECOLHIMENTO À MENOR DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCD INCIDENTE NA TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS POR SUCESSÃO LEGÍTIMA, UMA VEZ QUE HOUE A OMISSÃO DE INFORMAÇÃO DE BENS E DIREITOS NA DBD - DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS, OU A DECLARAÇÃO POR VALOR INFERIOR AO DE MERCADO. CORRETAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AS EXIGÊNCIAS DE ITCD E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 22, INCISO II DA LEI Nº 14.941/03. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

NAS DILIGÊNCIAS, CONSTATOU-SE QUE OS VALORES DAS FAZENDAS DECLARADOS NO BALANÇO PATRIMONIAL ESTAVAM DEFASADOS. O FISCO PROCEDEU, ENTÃO, UM LEVANTAMENTO E REAVALIOU CONSIDERANDO O VALOR MÉDIO DA TERRA NUA NA REGIÃO ONDE ESTÁ LOCALIZADA CADA UMA DAS PROPRIEDADES. AS BENFEITORIAS FORAM AVALIADAS COM BASE NAS CARACTERÍSTICAS DAS EDIFICAÇÕES (TIPO DE CONSTRUÇÃO, PADRÃO DE ACABAMENTO, ÁREA CONSTRUÍDA ETC.) E NA APLICAÇÃO DA TABELA DO SINDUSCON, REFERÊNCIA MÊS DE OUTUBRO DE 2018, CONFORME PARECER FISCAL ÀS FLS. 42.

PARA SE ESTABELECEM OS VALORES DOS IMÓVEIS URBANOS DA EMPRESA LOCAMEX, LEVOU-SE EM CONSIDERAÇÃO **A BASE DE CÁLCULO DO ITBI, EXTRAÍDA DO SÍTIO DA PREFEITURA DE MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE (SIATU), NA DATA DO FATO GERADOR.**

OS VALORES LANÇADOS SOB A RUBRICA “DEPRECIÇÃO” NO BALANÇO PATRIMONIAL FORAM DESCONSIDERADOS, UMA VEZ QUE **OS VALORES EXTRAÍDOS DO SÍTIO SIATU JÁ PRESSUPÕEM QUE SÃO OS VALORES PRATICADOS PELO MERCADO NA DATA DO FATO GERADOR, NÃO CABENDO DEPRECIÁ-LOS.** (GRIFOU-SE).

Os aspectos da utilização do SIATU na avaliação dos imóveis “Avaliando 6”, “Avaliando 7” e “Avaliando 15” mencionados acima afastam a crítica da Defesa quanto ao recurso a método diverso daquele utilizado para a maioria dos demais.

Não há nenhum óbice de que imóveis de um Município sejam tratados por um método, enquanto para outro Município o método seja diferente. Imóveis em circunstâncias diferentes podem ser tratados de forma distinta, desde que haja isonomia de critérios para cada grupamento. E é o que se verifica no presente caso.

Tal tratamento não fragiliza a avaliação atinente a nenhum dos grupos de imóveis, como pretendem os Impugnantes.

Quanto ao equívoco no tratamento de dados do imóvel “Avaliando 6” apontado pelos Impugnantes às fls. 58/59, a Fiscalização assim se manifesta às fls. 225/226:

A Planilha de Consolidação de avaliação de imóveis (arquivo CONSOLIDAÇÃO DE AVALIAÇÃO – R&B PARTICIPAÇÕES LTDA, constante do Anexo X), de fato informa os dados invertidos, ou seja, área construída de 300,00m² e área do terreno de 400,00m², conquanto **o correto, como está no arquivo AVALIANDO 06, é 400,00m² de área construída e 300,00m² de área de terreno.**

No entanto, como o próprio nome do arquivo informa, a planilha de consolidação é tão somente uma

transcrição de dados, tomados das planilhas AVALIANDO. Ao se confrontar a planilha de consolidação com o arquivo de avaliação do bem em questão (AVALIANDO 06), **fica evidente, cristalino, transparente que o fato de ter havido erro na transcrição do tamanho do terreno não afetou absolutamente em nada a avaliação do bem**, que foi realizada de acordo com a realidade.

(...)

A inversão nos dados transcritos para a planilha de consolidação, como dito, tal fato não abalou a avaliação em si. De tal sorte que, **a avaliação de área de terreno em construção na planilha AVALIANDO 06, soma a quantia de R\$ 908.515,00, mesmo valor informado na planilha de consolidação.** (Grifou-se).

No que se refere à alegação de que houve utilização de dados de Municípios distintos para avaliação de bens (fls. 59), a Fiscalização esclarece que não há nenhum dado nas avaliações que possa confirmar essa assertiva, carecendo a alegação de qualquer prova.

Conclui-se pelo indeferimento do pedido de exclusão dos valores atribuídos aos imóveis “Avaliando 6” e “Avaliando 7” da base de cálculo do ITCD, pelas razões acima externadas.

Quanto ao item 3.4, denominado “Da inexistência de motivação para se negar valor à avaliação realizada por ocasião da entrega da declaração” (fls. 60), os Impugnantes assim se manifestam:

- entendem que *“tratando-se de doação de quotas não negociadas em bolsa de valores, o art. 16, I do RITCD determina que será realizada avaliação assim que recebida a declaração, sobre a qual o contribuinte poderá se manifestar (art. 17 do RITCD)”* (fls. 60);

- aduzem que *“essa avaliação, nos termos do art. 20 do RITCD é realizada antes do lançamento de ofício, e será feita para viabilizar o pagamento do imposto nos termos da avaliação da Fazenda Pública (art. 26 do RITCD)”* (fls. 60);

- enfatizam que *“a linguagem do RITCD é imperativa, que determina que a avaliação será realizada assim que recebida a declaração, e há afirmação no constante do Anexo X do Auto de Infração de que foi realizada uma vistoria em maio de 2017 (dois meses após a declaração)”* (fls. 60);

- mencionam que *“em setembro de 2017, foram expedidas as Certidões de Pagamento ou Desoneração do ITCD (doc. 07)”* (fls. 60);

- advertem que *“não há, no auto de infração, nenhuma menção a essa avaliação realizada nos termos dos arts. 15 a 18 do RITCD, muito menos o oferecimento de razões para que se negue valor à avaliação realizada que ensejou a emissão da Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD”* (fls. 60).

No aditamento à Impugnação, os Impugnantes trazem as seguintes alegações:

- advertem que “ao contrário do que é afirmado pela Manifestação Fiscal, não se alega que o fato de haver pagamento prévio seria capaz de homologar a declaração, o que se alega é que não houve justificativa da autoridade lançadora para desconsiderar a avaliação dos imóveis realizada em 2017, que serviu como base de para o pagamento prévio do ITCD” (fls. 202);

- afirmam que “*não se desconhece o direito de homologação da Fazenda Pública em cinco anos, o fato é que, houve uma avaliação dos imóveis pelo Fisco em 2017 – que serviu como base para o pagamento do imposto – que ato contínuo, desconsiderou a avaliação e procedeu com uma nova (...) A questão é que o procedimento adotado não foi justificado*” (fls. 202);

- consideram que “*a justificativa trazida na manifestação fiscal é juridicamente ininteligível, pois se reporta a quotas formadas por imóveis (...) Trata-se de categoria jurídica inexistente, uma vez que as quotas representam o capital social de uma sociedade, não se vinculando a bens determinados que sejam de titularidade da sociedade*” (fls. 203);

- argumentam que “*mesmo que se pretenda compreender a afirmação da manifestação fiscal, nenhuma razão lhe assiste (...) Isto porque o erro do fiscal avaliador à época não decorre de uma impossibilidade de conhecimento dos fatos subjacentes à declaração prestada (...) Naquela época nada impediria a fiscalização de solicitar informações e documentos, muito menos de ter instaurado um procedimento (...) Tanto é assim que o lançamento afirma que uma vistoria foi realizada em maio de 2017, ou seja, apenas dois meses após a declaração*” (fls. 203);

- concluem que “*não se trata de erro de fato que autorize o lançamento tributário, nos termos do art. 149, VIII do Código Tributário Nacional (...) Nesses casos, não se trata de desconhecimento do fato pela fiscalização, mas sim de conduta administrativa que revela que a fiscalização entendeu ser desnecessária a apuração do fato para se proceder à apuração do imposto*” (fls. 203);

- esclarecem que “*a alteração do lançamento por erro de fato só é possível quando o dado fático não pudesse ter sido comprovado à época da edição do lançamento (...) Fatos cuja prova era possível quando do lançamento são fatos que o Fisco deveria conhecer (...) Se não o fez foi porque os reputou impertinentes, não podendo trazê-los posteriormente*” (fls. 203).

Novamente, os argumentos apresentados pelos Impugnantes não têm o condão de alterar o feito fiscal, pelas razões expostas a seguir.

Como já mencionado no subitem 3.1 acima, cabe ao Autuado, na condição de donatário, a obrigação de oferecer o valor das quotas objeto da doação em consonância com seu valor venal, e por isso, reavaliar os imóveis que compõem a rubrica “imóveis” do balanço patrimonial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 15 do RITCD chega a ser enfático quando dispõe que o valor venal do bem ou direito transmitido será declarado pelo contribuinte, nos termos do art. 31, sujeito à concordância da Fazenda Estadual.

Ocorre que o Contribuinte apresentou em sua DBD não o valor venal das quotas e sim seu valor contábil, inferior ao primeiro.

A redação do art. 16, inciso I do RITCD trata do procedimento a ser adotado pela Administração Fazendária na hipótese de que o objeto da doação sejam “ações, quotas, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade que não foram objeto de negociação nos últimos cento e oitenta dias em Bolsa de Valores”. Veja-se:

Art. 16. Recebida a Declaração de Bens e Direitos, a Administração Fazendária:

I - na hipótese do § 2º do art. 13, realizará a avaliação dos demais bens ou direitos e encaminhará a declaração para a Delegacia Fiscal para análise relativamente às ações, quotas, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade que não foram objeto de negociação nos últimos cento e oitenta dias em Bolsa de Valores;

II - não configurada a hipótese prevista no inciso anterior, promoverá a avaliação dos bens e direitos e realizará os procedimentos necessários à emissão da Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD.

Parágrafo único. O Superintendente Regional da Fazenda poderá determinar que a avaliação, em qualquer processo relativo ao imposto, seja realizada pela autoridade fiscal, inclusive para atender a solicitação do chefe da Administração Fazendária.

Cabe mencionar que o termo “Administração Fazendária” aqui não tem conotação genérica, em similaridade à denominação “Fisco”, mas trata de repartição integrante da estrutura hierárquica da Secretaria de Estado de Fazenda estabelecida em base territorial, a qual encontra-se vinculada a uma Delegacia Fiscal, conforme organograma do órgão constante do *site* <http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/Organograma/ORGANOGRAMA-SEF-DECRETO-47794.pdf>.

Sendo assim, nos termos do art. 16 do RITCD, recebida a Declaração de Bens e Direitos por meio do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), na hipótese do § 2º do art. 13, caberia à Administração Fazendária de São João del-Rei:

- realizar a avaliação dos demais bens ou direitos;
- e encaminhar a declaração para a Delegacia Fiscal para análise relativamente às ações, quotas, participação ou qualquer título representativo do capital

de sociedade que não foram objeto de negociação nos últimos cento e oitenta dias em Bolsa de Valores.

Registre-se que não há, como pretendem os Impugnantes às fls. 60, a previsão de que a avaliação seja realizada **assim que recebida a declaração**.

Não há registro nos autos de que a Administração Fazendária de São João del-Rei tenha solicitado a análise da Delegacia Fiscal de Barbacena sobre o valor venal das quotas objeto da doação, **como condição para que a Certidão de Pagamento e Desoneração do ITCD fosse emitida**.

Não há também informação sobre eventual determinação do Superintendente Regional da Fazenda de Juiz de Fora para que a avaliação fosse realizada pela autoridade fiscal da Delegacia Fiscal de Barbacena, inclusive para atender à solicitação do chefe da Administração Fazendária, conforme disposto no parágrafo único do já citado art. 16.

Sendo assim, não houve qualquer avaliação, seja pela Administração Fazendária, ou solicitação, à época, para que a Delegacia Fiscal realizasse a avaliação do valor venal das quotas doadas.

Em geral, a avaliação prevista no art. 16 do RITCD ocorre quando o contribuinte não apresenta qualquer valor atribuído ao bem ou direito recebido em doação, pois a falta desse valor justificaria o procedimento da avaliação, após recebida a DBD. Isso porque, sem o valor atribuído ao bem ou direito, não há como se apurar o imposto devido, em decorrência do fato gerador mencionado na DBD.

Havendo avaliação dos bens e direitos doados, seja a realizada pela Delegacia Fiscal, no caso de “ações, quotas, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade que não foram objeto de negociação nos últimos cento e oitenta dias em Bolsa de Valores”, seja a feita pela Administração Fazendária para os “demais bens ou direitos” (art. 16, inciso I do RITCD), abre-se a possibilidade para que o contribuinte requeira o que a norma tributária denomina “avaliação contraditória”, quando discordar da avaliação efetuada pela repartição fazendária onde tiver sido entregue a declaração, no prazo de 10 (dez) dias úteis contados da data em que dela tiver ciência, nos termos do art. 17 do RITCD, abaixo transcrito:

Art. 17. O contribuinte que discordar da avaliação efetuada pela repartição fazendária poderá, no prazo de 10 (dez) dias úteis contados da data em que dela tiver ciência, requerer avaliação contraditória, observado o seguinte:

I - o requerimento será apresentado à repartição fazendária onde tiver sido entregue a declaração a que se refere o art. 31, podendo o requerente juntar laudo técnico;

II - se o requerimento não estiver acompanhado de laudo, o contribuinte poderá indicar assistente para acompanhar os trabalhos.

Não tendo havido solicitação de avaliação encaminhada à Delegacia Fiscal de Barbacena, não consta que o Autuado tenha sido cientificado de avaliação realizada à época ou que este tenha requerido a avaliação contraditória.

Como se constata nos autos, o Contribuinte apresentou, em sua DBD, o valor da base de cálculo do imposto, como se verifica às fls. 118.

Frente à declaração apresentada pelo Autuado, a Administração Fazendária meramente providenciou a Declaração de Pagamento ou Desoneração do ITCD, como consta cópia no Anexo IV do CD de fls. 30.

Tratando-se aqui de “ações, quotas, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade que não foram objeto de negociação nos últimos cento e oitenta dias em Bolsa de Valores”, o contribuinte, ao invés de cumprir o disposto na legislação tributária, em especial o § 1º do art. 4º da Lei nº 14.941/03, ofereceu um valor contábil, bem abaixo do valor venal. Essa é a justificativa da autoridade lançadora para apontar o erro na base de cálculo do imposto no presente caso.

Tal comportamento adotado pelo Autuado ocasionou o lançamento de ofício.

Acentue-se que essa constatação de oferecimento de valor inferior ao valor venal não pode ser realizada numa primeira verificação da DBD, no exercício da competência da Administração Fazendária, salvo se a irregularidade for bem óbvia, o que não foi o caso.

Não se trata de uma avaliação de bens que possa ser realizada em curto espaço de tempo. Como se verifica nos arquivos de avaliação juntados pela Fiscalização nos CDs de fls. 30 e 166, a análise do balanço patrimonial e, em especial, a avaliação dos bens que compõem sua rubrica “imóveis” exigiram recursos técnicos e grande esforço de apuração.

A complexidade da apuração foi enfatizada pela própria Defesa, quando esta tratou do subitem 3.3.2, especialmente às fls. 52.

O Regulamento do ITCD capta essa complexidade da avaliação a ser realizada, ao prever no § 4º de seu art. 39, que a Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD não constitui procedimento de homologação do lançamento:

Art. 39. A Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD será expedida pela repartição fazendária na Declaração de Bens e Direitos a que se refere o art. 31, após a ocorrência:

(...)

§ 4º **A Certidão a que se refere o caput não constitui procedimento de homologação do lançamento**, que se realizará nos termos do art. 41-A. (Grifou-se).

Tal entendimento está reforçado pelo art. 40 do RITCD que dispõe que a Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD não impede o lançamento de ofício, em virtude de irregularidade constatada posteriormente. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 40. A Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD não impede o lançamento de ofício em virtude de irregularidade constatada posteriormente. (Grifou-se).

Deixando claro que o prazo para a homologação não pode ser o prazo para o procedimento para a emissão da Certidão de Pagamento ou Desoneração do ITCD, assim dispõe o art. 41-A do RITCD sobre a competência de homologação do lançamento do ITCD, que decai cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração (§ 7º do art. 31 já transcrito):

Art. 41-A. A homologação do lançamento do ITCD será efetivada pela autoridade fiscal no prazo previsto no § 7º do art. 31.

Quanto ao argumento da Defesa de que “houve uma avaliação dos imóveis pelo Fisco em 2017 – que serviu como base para o pagamento do imposto – que ato contínuo, desconsiderou a avaliação e procedeu com uma nova” (fls. 202), este tema será tratado no tópico 5.

Já no item 3.5, que trata “da ilegalidade da responsabilização da R & B Administração e Participações Ltda”, os Impugnantes argumentam o que abaixo segue:

- alegam que a citada empresa Coobrigada não se enquadra em nenhum dos incisos do art. 21 da Lei nº 14.941/03 apontados como fundamento legal para sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, quais sejam: incisos I, III e IV (fls. 60/61);

- ressaltam que “a quota é bem imaterial, sobre o qual não se exerce posse, figura restrita aos bens corpóreos” (fls. 61);

- acrescentam que “ainda que se admitisse a posse de quotas, tem-se que a posse é o exercício de algum dos poderes da propriedade (art. 1.196 do Código Civil), quais sejam, usar, fruir e dispor (art. 1.128 do Código Civil) (...) E quem exerce esses poderes não é a sociedade, mas sim o sócio, a quem cabe usar (p. ex. votar nas deliberações sociais); fruir (p. ex. participar dos lucros) e dispor (p. ex. alienar as quotas) (...) a sociedade somente poderá figurar como possuidora de quotas em tesouraria (por exemplo, no caso do art. 861, § 1º do Código de Processo Civil), hipótese diversa da que aqui se analisa” (fls. 61);

- ao fim, apontam que “a R & B Administração e Participações Ltda também não praticou atos de registro ou de transmissão das quotas (...) Como visto no parágrafo acima, esses atos são praticados pelos sócios que realizam atos e negócios jurídicos com as quotas de sua propriedade” (fls. 61).

No aditamento à Impugnação, no que tange ao subitem 3.5, os Impugnantes apenas reiteram argumentos já apresentados anteriormente.

Foram incluídos no polo passivo, como Coobrigados, o doador e a empresa R & B Administração e Participações Ltda, com fundamento no art. 21, incisos III (doador) e IV (pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido) da Lei nº 14.941/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à inclusão do doador, essa é prevista no art. 21, inciso III da Lei nº 14.941/03, que assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

(...)

III - o doador;

Já no que diz respeito à inclusão da Coobrigada R & B Administração e Participações Ltda no polo passivo da obrigação tributária (fls. 25/26), tal fato ocorreu por força do inciso IV do art. 21 da Lei nº 14.941/03, que assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

(...)

IV - a pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido;

Como alerta a Fiscalização, as questões abordadas no item 3.5 da peça impugnatória, envolvem tanto a natureza jurídica das quotas de sociedade empresária, quanto a definição da empresa constituída sob a forma de *holding* e o alcance de sua atividade, bem como o conceito de posse como um dos elementos inerentes à propriedade.

Ao discorrer sobre a natureza jurídica da quota (ou cota) de uma sociedade, Arnaldo Rizzardo (RIZZARDO, Arnaldo. Direito de Empresa, 7ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019, p. 186) comenta que:

“A quota corresponde a uma parte do capital da sociedade, cuja titularidade pertence ao sócio. Envolve uma relação contratual, que se concretiza em direitos e obrigações. Não corresponde a um direito real específico, nem a um direito de crédito. Acontece que seu conteúdo é também moral, ficando na esfera da pretensão, e não propriamente de propriedade. Muito menos confunde-se com um crédito que à parte se reconhece, podendo vir postulado quando houver interesse do sócio. Nem sempre o título de propriedade da quota conduz ao pleno exercício do direito de recebimento do equivalente monetário. O contrato pode ensejar disposição diferente, ou estabelecer prazos para a liquidação. E até mesmo impõe-se à prévia verificação da existência de suporte patrimonial ou econômico para o devido pagamento.

A quota constitui-se de um título apto ao exercício de direitos e obrigações que decorre do contrato da sociedade. Não suscita a quota os direitos e obrigações, mas somente expressa o valor numérico, ou representa o significado econômico. Os direitos e obrigações originam-se do contrato, que é sua fonte única e constitutiva.

A natureza jurídica da quota é de um título representativo de crédito, com algumas diferenças, salientando-se a não circulação de modo autônomo, e a sujeição a restrições de ordem legal e contratual, como a que não permite a liquidação antes da prévia dissolução da sociedade, em razão dos arts. 1.053, 1.087, 1.044 e 1.033.

Considera-se a quota um título de crédito sobre bem móvel, do qual emerge o exercício de direitos de sócio, mas que advêm do contrato social. Mas propriamente, adquire a natureza de um direito creditício de natureza patrimonial. Traduz, pois, uma cifra quantitativa da participação social, permitindo a procura da satisfação do valor econômico que representa.” (n. n.)

O referido autor também distingue a *holding* da *joint venture* (obra citada, pág. 600):

“Uma forma ou outra não se confunde exatamente com o perfil chamado holding de sociedades, já que o sentido é diferente. O conteúdo de holding expressa a sociedade que dirige e congrega as demais as quais participa, ou que exerce o controle num grupo de sociedades, sem explorar diretamente nenhuma atividade econômica. Participa a holding de outra ou outras sociedades através de ações ou quotas. Decorre a palavra do verbo inglês hold, traduzindo-se por “segurar”, “deter”, “manter” ou “possuir”, e formando a ação de manter algum domínio ou controle.

Na classificação de Osmar Brina Corrêa-Lima, existe a holding pura e a holding mista: “A holding pura tem por objeto, exclusivamente, participar, como sócia, de outras sociedades. A holding mista tem por objeto, simultaneamente, uma empresa de fim lucrativo e a participação, como sócia, de outras sociedades”.⁵

No grupo de sociedades, é possível que exista a controladora, ou a sociedade que é a holding relativamente às demais, das quais participa como acionista. Todavia, apenas admite-se a existência de uma holding, centrada na companhia que controle as outras, e que alguns equivocadamente tipificam como sociedade simples, por não apresentar atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços no mercado. Acontece que, controlando sociedades empresárias, naturalmente sua função é econômica, e daí decorrendo a natureza econômica da atividade.

No entanto, pode o grupo organizar-se também para uma atividade sem que se crie uma sociedade que

controle as demais, ou que dirija o conjunto delas, realidade que afasta a equivalência a uma holding.

Decorrem, pois, dois tipos de grupo: um no sentido de haver uma holding, com o controle sobre as demais; e outro sem essa característica, mas formado pela mera união de sociedades.

(...)

5 Sociedade Anônima, Belo Horizonte, Livraria Del-Rei Editora Ltda., 2003, p. 19.” (n. n.)

Com relação à definição e à natureza jurídica das quotas de uma sociedade empresária, José Edwaldo Tavares Borba (BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito societário, 13ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 47) considera que:

“A cota social representa uma fração do capital social e, em consequência, **uma posição de direitos e deveres perante a sociedade.**”

Ainda que controvertida a sua natureza, pode-se afirmar tratar-se de um bem classificável, para os efeitos legais, como móvel, integrando a categoria dos bens incorpóreos (art. 83, inciso III, do Código Civil).”

Apesar de grande parte da doutrina considerar a quota de capital social como um direito pessoal (creditício) de natureza patrimonial (art. 83, inciso III, do Código Civil de 2002) e classificá-la, para fins legais, como um bem móvel, integrante da categoria dos bens incorpóreos, a regra que afasta a aplicação dos direitos reais (como o da posse, prevista nos arts. 1.196 a 1.124 do CC/2002) em relação aos bens incorpóreos não é absoluta, haja vista a Súmula nº 193 do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe que “o direito de uso de linha telefônica pode ser adquirido por usucapião” (publicada no DJ de 06/08/97).

Os arts. 1.196 e 1.204 do Código Civil de 2002 dispõem, respectivamente, sobre a definição do possuidor e o momento de aquisição da posse:

Art. 1.196 - Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

(...)

Art. 1.204 - Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.

De acordo com o referido enunciado, o STJ considera possível a aplicação, em relação a um bem intangível, de uma das formas de aquisição do direito real de propriedade (no caso, a usucapião).

Por conta disso, ainda que não haja unanimidade na doutrina, a posse, como um dos elementos inerentes à propriedade, pode ser considerada como um direito real (como defende Maria Helena Diniz, ao comentar que, aplica-se a tal instituto o princípio de que o acessório segue o principal pois, em regra, não há propriedade sem

posse, além de estarem presentes todos os requisitos do direito real, que são os do “exercício direto, sem intermediário; a oponibilidade contra todos e a incidência em objeto obrigatoriamente determinado”).

Não obstante a controvérsia existente na conceituação do citado instituto, Carlos Roberto Gonçalves (GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito das Coisas, Volume 3, 11ª ed. Reform., São Paulo: Saraiva, 2010, p.15) menciona uma definição para a posse, derivada da teoria de Ihering, que foi incorporada pelo Código Civil de 2002 (de forma idêntica ao Código Civil de 1916):

“Para Ihering, cuja teoria o nosso direito positivo acolheu, posse é conduta de dono. Sempre que haja o exercício dos poderes de fato, inerentes à propriedade, existe posse, a não ser que alguma norma (como os arts. 1.198 e 1.208, p. Ex.) diga que esse exercício configura a detenção e não a posse” (GONÇALVES, 2010, p. 15).

Em suma, em se considerando a posse como um dos direitos reais inerentes à propriedade, ainda que envolvendo um bem incorpóreo ou intangível, aplica-se a responsabilidade solidária, prevista no art. 21, inciso IV, da Lei nº 14.941, de 29/12/03, atribuída à sociedade R & B Administração e Participações Ltda, em relação às quotas transmitidas por meio de doações realizadas pelo Sr. Nilson Barbosa aos seus filhos, entre eles o Autuado.

De acordo com a classificação feita por Osmar Brina Corrêa-Lima, mencionada pelo doutrinador Arnaldo Rizzardo (RIZZARDO, Arnaldo. Direito de Empresa, 7ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019, p. 600), a aludida sociedade se enquadra na condição de *holding* mista, visto que tem como objeto social a “administração de bens próprios e a participação e controle de outras sociedades, simples ou empresárias” (cláusula 2ª do Contrato Social).

A doação se caracteriza como o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens (direitos) para o de outra, que os aceita.

Por se tratar de contrato, se insere no âmbito do direito das obrigações. Esse aspecto é importante porque para se efetivar a doação basta a aceitação do donatário, ou seja, decorre disso a produção de efeitos pessoais (obrigacionais) não sendo necessária a produção de efeitos reais (tradição na hipótese de bens móveis ou registro no caso de bens imóveis).

Assim, ainda que não haja a produção de efeitos reais a doação já se encontra perfeita e já se reputa ocorrido o fato gerador relativo ao ITCD.

Também, o desfazimento posterior do contrato por distrato ou condição resolutória não afeta o fato gerador do ITCD. Nesse propósito, o inciso II, art. 117 do CTN dispõe que, sendo resolutória a condição, reputam-se perfeitos e acabados os atos ou negócios jurídicos condicionais desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Sendo assim, devem o doador e a pessoa jurídica que detém a posse do bem transmitido permanecer no polo passivo da obrigação tributária, conforme a previsão legal do art. 21, incisos III e IV da Lei nº 14.941/03.

No tópico 5, que traz pedido de exibição de documentos, os Impugnantes pedem, nos termos dos arts. 138 e 139 do RPTA, a exibição dos seguintes documentos:

- o registro da vistoria que o Sr. Auditor Fiscal avaliador afirmou ter realizado nos imóveis entre os dias 29 a 31 de maio de 2017;
- os documentos relativos à avaliação realizada nos termos do art. 16 do RITCD, após o recebimento da declaração.

No aditamento à Impugnação, no que tange ao tópico 5, os Impugnantes não trazem argumentos adicionais.

A menção feita no arquivo “Métodos e Procedimentos” do Anexo X do CD de fls. 30, a respeito de uma vistoria realizada pelo Sr. Auditor Fiscal avaliador entre os dias 29 a 31 de maio de 2017 demonstra ser mero erro.

Sobre incorreções e omissões da peça fiscal, assim dispõe o art. 92 do RPTA:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Entende-se que, no presente caso, há elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Além disso, uma incorreção ou omissão só deve levar à nulidade da peça fiscal se ficar provado o dano ao sujeito passivo, no caso algum dos Impugnantes.

Porém, no caso em análise este dano não foi provado, porque a única menção que existe sobre a suposta avaliação em 2017 já foi apontada pela Defesa.

Nenhum documento foi anexado, nenhum dado que eventualmente pudesse estar ligado a ela repercutiu no processo de forma a desfavorecer os Impugnantes.

A menção a esse tema apenas veio de encontro aos argumentos da Defesa quanto ao suposto descumprimento, pela Fiscalização, do § 1º do art. 11 do RITCD, apresentados no item 3.1, argumentos estes que já foram devidamente respondidos acima.

Cabe acrescer que há sim uma avaliação reconhecida pelos Impugnantes, quando estes mencionam que o Sr. Marcus Vinicius Resende Barbosa acompanhou uma visita, realizada no ano de 2020 pelo avaliador Márcio José Ottoni (fls. 48).

É essa avaliação que resultou nos arquivos constantes nos CDs de fls. 30 e 166, e que foi combatida pela Defesa em sua Impugnação e em seu aditamento.

É a partir dessa avaliação que cabe à Defesa manejar argumentos visando a sua desconstituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se que a autuação tem como foco ação do Autuado no sentido de oferecer à tributação do ITCD, valor inferior ao valor venal das quotas recebidas em doação.

Chama a atenção o fato de que os Impugnantes, ao discordar da forma como foi feita a avaliação do Fisco, e em consequência, do valor da avaliação dos imóveis, não tenham apresentado elementos de prova que justifiquem outros valores que, eventualmente, pretendessem como mais corretos.

Sendo assim, a mera argumentação tendente a requerer-se a apresentação de documentos que registrem uma avaliação que não foi realizada não tem o condão de alterar o lançamento.

Causa estranheza a afirmação da Defesa de que *“houve uma avaliação dos imóveis pelo Fisco em 2017 – que serviu como base para o pagamento do imposto – que ato contínuo, desconsiderou a avaliação e procedeu com uma nova”* (fls. 202). (Grifou-se).

Por óbvio, a informação que serviu de base para o pagamento do ITCD pelo Autuado encontra-se no balanço patrimonial da empresa R & B Administração e Participações Ltda, como consta no arquivo “Balanço R&B 2016”, no Anexo III do CD de fls. 30.

Não tendo havido qualquer avaliação pelo Fisco em 2017, não há que se buscar justificativa para desconsiderá-la, ou para a realização de **uma nova**, como afirmou a Defesa.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 167/168. Pelos Impugnantes sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 27 de abril de 2023.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D