

Acórdão: 23.350/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000067911-13
Impugnação: 40.010154233-28
Impugnante: Aline Dornas Guimarães
CPF: 042.189.566-77
Proc. S. Passivo: Marcus Vinícius de Sousa/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente sobre a doação de 25.000 (vinte e cinco mil) quotas patrimoniais da empresa Organização Comercial Guimarães Ltda e 7.500 (sete mil e quinhentas) quotas da sociedade empresária Posto XV de Novembro Ltda, em contratos celebrados em 16/12/20.

Segundo consta no relatório fiscal, a Fiscalização apurou, por meio da 17ª alteração contratual, da escrita contábil e de documentos auxiliares das empresas citadas, que houve uma dissimulação do negócio jurídico na transferência das cotas empresariais por Bossuet Galvão Guimarães Santos para a Autuada.

Exige-se ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Apurou-se, ainda, a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação recebida.

Exige -se Multa Isolada prevista no art. 25 da Lei nº 14.941/03.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 184/194, acompanhada dos documentos de fls. 195/251. Pede, ao final a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 254/265, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 08/09/22, a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG decidiu converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização verificasse a conveniência de adotar o mesmo procedimento ou medida deliberada pela 2ª Câmara de Julgamento na sessão do dia 17/08/22, relativamente ao PTA de nº 15.000067917-84. Decidiu, ainda, quando do retorno dos presentes autos, que estes fossem pautados em conjunto com o PTA de nº 15.000067917-84 e remetidos à 2ª Câmara de Julgamento (fls. 268).

Em resposta à diligência, a Fiscalização manifesta-se às fls. 270/279.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 282/283 e acosta os documentos de fls. 284/285.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 288/290.

Em sessão realizada em 09/02/23, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 16/02/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Wertson Brasil de Souza (Revisor), que, em preliminar, rejeitavam a nulidade do lançamento e, no mérito, julgavam procedente o lançamento, e da Conselheira Ivana Maria de Almeida que o declarava nulo.

DECISÃO

Da Preliminar

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente sobre a doação de 25.000 (vinte e cinco mil) quotas patrimoniais da empresa Organização Comercial Guimarães Ltda e 7.500 (sete mil e quinhentas) quotas da sociedade empresária Posto XV de Novembro Ltda em contratos celebrados em 16/12/20.

Segundo consta no relatório fiscal, a Fiscalização apurou, por meio da 17ª alteração contratual, da escrita contábil e de documentos auxiliares das empresas citadas, que houve uma dissimulação do negócio jurídico na transferência das cotas empresariais por Bossuet Galvão Guimarães Santos para a Autuada.

Exige-se ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Apurou-se, ainda, a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), relativa à doação recebida.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 25 da Lei nº 14.941/03.

A Fiscalização, nesta acusação fiscal, se vale das provas que enumera em sua réplica fiscal, descrevendo que, da análise perpetrada, restou caracterizado o negócio dissimulado de doação nos contratos celebrados, ou seja, na transferência para a Autuada das quotas empresariais de Organização Comercial Guimarães Ltda e Posto XV de Novembro Ltda por Bossuet Galvão Guimarães Santos, sendo, portanto, exigível o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos.

Destaca ainda o Fisco o que é previsto no Código Civil de 2002, notadamente o art. 167 que intitula de “...nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma...”.

Em que pese toda a discussão e apontamentos feitos tanto pela Fiscalização quanto pela Impugnante, deve ser destacado que o presente lançamento é nulo em razão da violação ao art. 205-A da Lei nº 6.763/75, o qual prevê procedimento específico a ser seguido sempre que forem apurados elementos capazes de conduzir à desconsideração do negócio jurídico originalmente celebrado entre as partes.

Constata-se nos autos que a sustentação do lançamento com os fundamentos utilizados pela Fiscalização é de dissimulação do negócio jurídico. No presente caso, não se está diante de uma simulação, mas sim, de uma suposta dissimulação de um negócio jurídico.

Ainda que a diferença entre a natureza jurídica de uma e outra modalidade suscite dúvidas, encontra-se quase pacificado na doutrina e jurisprudência que na “simulação” procura-se aparentar um negócio jurídico inexistente, enquanto na “dissimulação” procura-se ocultar um negócio jurídico verdadeiro.

A legislação tributária deste estado, desde 2005 já dispunha sobre os procedimentos para fins da desconsideração do ato ou negócio jurídico, conforme previsão do art. 205 da Lei nº 6.763/75 e do art. 55-A da CLTA/MG (Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais), vigente à época, introduzidos em face do parágrafo único do art. 116 do CTN, que trouxe para o ordenamento jurídico a chamada norma geral antielisão.

Assim, por opção do legislador mineiro, preferiu-se tratar apenas sobre os procedimentos da desconsideração no Regulamento do Processo Tributário Administrativo, atualmente previsto no art. 83 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Com a publicação da Lei nº 19.978 de dezembro de 2011, acrescentou-se na Lei nº 6.763/75 o art. 205-A, com o objetivo de explicitar as situações sujeitas à desconsideração do ato ou negócio jurídico, *in verbis*:

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial;

II - abuso de forma jurídica.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

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

(...) (Grifou-se)

No entanto, a lei manteve o entendimento de que a forma a ser adotada para a desconsideração deverá constar do regulamento do contencioso administrativo fiscal, conforme dispõe o § 4º do art. 205-A acima citado.

No caso dos autos, a Impugnante junta documentos que procuram demonstrar a ocorrência da cessão onerosa de quotas de capital da empresa. Na visão da Fiscalização, porém, estes documentos trazidos são insuficientes para demonstrar a efetivação do negócio jurídico de cessão onerosa de quotas de capital.

Na alegação da Fiscalização houve a dissimulação da verdadeira natureza do negócio jurídico, o qual afirma ser verdadeira hipótese de doação, e neste cenário a ela compete comprovar, além dos indícios e evidências ressaltados, que ocorreu a doação e não a venda, em sintonia com os procedimentos previstos no art. 83 do RPTA, assim descritos:

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

§5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§6º A multa de revalidação não exigida nos termos do §5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II- descumprimento do parcelamento.

§7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

É certo que a norma antielisiva introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por força da Lei Complementar nº 104/01, é instrumento destinado a fortalecer o Fisco, ao autorizar a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Porém, a leitura do parágrafo único do art. 116 do CTN não autoriza, também, uma interpretação simplesmente literal do texto normativo, nem pode desvinculá-lo de outros dispositivos legais igualmente importantes, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

É que remanesce a necessidade de o Agente Fiscal demonstrar, mediante elementos de provas, a inexistência de um ato ou negócio jurídico realizado entre as partes intervenientes.

Nesse sentido, doutrina e jurisprudência, entendem que a simples “aparência” de ilicitude não pode ser o bastante para desconsiderar o ato/negócio de jurídico de transferência de propriedade. Daí porque a exigência do art. 83 do RPTA se coaduna com os princípios da ampla defesa e do contraditório, possibilitando ao Autuado contestar a exigência e a desconsideração promovida.

Portanto, além de adotar o rito previsto na norma, a Fiscalização deve discriminar os elementos ensejadores da dissimulação praticada em virtude de sua acusação de que o mencionado instrumento particular revelou-se com abuso de forma, nos termos que estabelece o art. 84 do RPTA abaixo transcrito:

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Trata-se de questão de ordem pública e matéria literalmente de Direito, sendo aplicável à espécie independente de ter sido ou não questionada pelas partes litigantes.

Diante do exposto e considerando que não foram observados os procedimentos regulares à desconsideração do negócio jurídico, resta evidente a Nulidade do Lançamento, o que se decide “*de ofício*”.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 09/02/23. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento, ficando prejudicada a votação em relação ao pedido de perícia. Vencido o Conselheiro Wertson Brasil de Souza (Revisor), que não o considerava nulo. Na oportunidade, o Conselheiro Antônio César Ribeiro alterou seu voto. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 16 de fevereiro de 2023.

Antônio César Ribeiro
Relator

André Barros de Moura
Presidente

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.350/23/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000067911-13	
Impugnação:	40.010154233-28	
Impugnante:	Aline Dornas Guimarães	
	CPF: 042.189.566-77	
Proc. S. Passivo:	Marcus Vinícius de Sousa/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pelo Conselheiro Wertson Brasil de Souza, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A decisão dos demais conselheiros decorreu da compreensão de que o Auto de Infração em apreço era nulo, tendo em vista o descumprimento, pela Fiscalização, do previsto no art. 83 do RPTA/08, já transcrito no acórdão.

Ocorre, no entanto, que na visão deste Conselheiro, todas as formalidades previstas no inciso I do § 4º do art. 83 do RPTA/08 foram cumpridas. Faltou a mera intimação do Fisco com a citação do art. 83 do RPTA/02.

Ao analisar-se o processo, ver-se-á que a Impugnante foi intimada pelo Fisco para se pronunciar sobre os indícios levantados, conforme Anexo 2 do Relatório de Auditoria Fiscal.

O Fisco também se valeu do disposto no art. 167 do Código Civil de 2002 para caracterizar a dissimulação:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

O Fisco assevera que "...quando o negócio jurídico tem por finalidade encobrir outro de natureza diversa, pretendendo ocultar a vontade real dos contraentes

e, por consequência, o efeito de fato almejado, há simulação relativa, também denominada de dissimulação”.

Desse modo, compreendeu “...o Fisco, face aos documentos presentes e análises feitas, pela caracterização de negócio dissimulado de doação, na transferência para a Autuada por Bossuet Galvão Guimarães Santos, de 25.000 cotas da sociedade empresária ORGANIZACAO COMERCIAL GUIMARAES LTDA e de 7.500 cotas da sociedade empresária POSTO XV DE NOVEMBRO LTDA., sendo, portanto, exigível o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD”.

O entendimento dos demais conselheiros, *data vênia*, além de cumprimento de mera formalidade, imporá à Impugnante maior ônus em sua defesa, haja vista o direito do Fisco de efetuar, novamente, o lançamento do crédito tributário nos termos do art. 173 do CTN, *in verbis*:

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

I - (...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Dessa forma, julgado nulo o AI em apreço, o Fisco, certamente, efetuará outro lançamento, o que incorrerá em ônus tanto para a Fazenda Pública, quanto para o Contribuinte.

No entendimento deste conselheiro, a questão processual seria resolvida, ofertando-se à Impugnante o direito de fazer o pagamento do tributo acrescido somente de juros e multa de mora antes de vencido o prazo para impugnação, nos termos do § 5º do art. 83 do RPTA/02:

Art. 83 (...)

(...)

§ 5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

Não entende, este Conselheiro, que a mera formalidade poderá trazer ao processo novas provas além das já agregadas ao processo anulado.

A abertura da possibilidade de fazer uso do disposto do § 5º do art. 83 do RPTA/02 corrigiria todo o vício de origem, muito embora, na prática do Fisco, essa oportunidade sempre seja oferecida aos contribuintes, mediante denúncia espontânea, de forma a evitar o contencioso tributário administrativo.

Por fim, pelo exame dos autos, vê-se que o Fisco cumpriu rigorosamente o disposto nos incisos I a IV do parágrafo único do art. 84 do RPTA/02, *in verbis*

Art. 84. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

E mais, como dispõe o art. 84-A do RPTA/02, a aplicação dos dispositivos acima, nos casos de dolo, fraude ou simulação, não implica em nulidade do Auto de infração, *verbis*:

Art. 84-A. A eventual utilização do procedimento aplicável à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos nos casos de dolo, fraude ou simulação:

I - não implica nulidade do auto de infração;

II - não garante ao contribuinte o benefício previsto no §5º do art. 83;

III - não afasta a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. (grifo nosso)

Essa é a forma como voto.

Sala das Sessões, 16 de fevereiro de 2023.

**Wertson Brasil de Souza
Conselheiro**