

|                                                     |
|-----------------------------------------------------|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS |
|-----------------------------------------------------|

|                   |                                         |                 |
|-------------------|-----------------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 24.226/26/2ª                            | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 15.000100670-25                         |                 |
| Impugnação:       | 40.010160695-44                         |                 |
| Impugnante:       | Érika Marina Carvalho Urban Rodrigues   |                 |
|                   | CPF: 065.493.166-69                     |                 |
| Coobrigados:      | Administradora Farroupilha Holding Ltda |                 |
|                   | CNPJ: 31.304095/0001-60                 |                 |
|                   | Inácio Carlos Urban                     |                 |
|                   | CPF: 194.096.130-00                     |                 |
| Proc. S. Passivo: | José Luiz Matthes                       |                 |
| Origem:           | DF/Patos de Minas                       |                 |

---

**EMENTA**

**ITCD - DOAÇÃO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** No caso dos autos, não se encontra decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual exigir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, uma vez que o prazo para formalizar o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, como define a norma ínsita no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN.

**ITCD – DOAÇÃO - ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR.** Acatada a desconsideração dos atos e negócios jurídicos para fins tributários, nos termos dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 4º do RPTA), tendo em vista a prática de atos e negócios jurídicos que buscaram dissimular a ocorrência do fato gerador do ITCD.

**ITCD - DOAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR – QUOTAS DE CAPITAL DE EMPRESA.** Constatou-se que a Autuada recebeu do Coobrigado doação de quotas de sociedade empresária, 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.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ITCD - CORRETA ELEIÇÃO.** Correta a eleição da Autuada (donatária) e do Coobrigado (doador) para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 21, incisos II e III, da Lei nº 14.941/03, respectivamente.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), incidente sobre doações de quotas de capital realizadas à Autuada (donatária) por seu pai, Inácio Carlos Urban, em 13/05/20, 25/06/20, 03/08/20, 07/08/20, 09/06/21, 08/09/21, 04/10/21, 14/10/21 e 18/11/21.

As doações ocorreram mediante:

1) criação e utilização das seguintes pessoas jurídicas: Farroupilha Agronegócios Administração de Bens Ltda (CNPJ nº 30.609.870/0001-23), *identificada pelo Fisco como “PJ – BENS”*; Farroupilha Participações Ltda (CNPJ nº 31.696.162/0001-30), *identificada pelo Fisco como “PJ – PARTICIPAÇÕES”* e Administradora Farroupilha Holding Ltda (CNPJ nº 31.304.095/0001-60), *identificada pelo Fisco como “PJ – ADMINISTRADORA”*, pelo pai, em cujos capitais sociais foram integralizados imóveis ou quotas de outras pessoas jurídicas a valor histórico, sendo os respectivos valores de mercado consideravelmente superiores;

2) integralizações e reduções de capital social em que houve distribuição desproporcional de quotas (considerando-se os respectivos valores de mercado), resultando em doações, de Pai para filhos, de quotas de capital da Farroupilha Agronegócios Administração de Bens Ltda, Farroupilha Participações Ltda e Administradora Farroupilha Holding Ltda.

Registra a Fiscalização que, diante de todo o conjunto de atos e negócios jurídicos praticados pelos sócios, demonstrou-se que o real objetivo, com a prática daqueles, era a transferência de patrimônio de Pai para filhos, com evidente abuso de forma jurídica, uma vez que os envolvidos praticaram atos e/ou negócios jurídicos indiretos que produziram o mesmo resultado econômico (transferência de patrimônio voluntária e não onerosa) do negócio jurídico que se buscou ocultar (doação), com vistas a reduzir o pagamento do ITCD.

Assim, após a desconsideração de atos e negócios jurídicos para fins tributários, na forma dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 e art. 83, § 4º, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, foi lavrado o presente auto de Infração, para exigência do ITCD devido e não recolhido e Multa de Revalidação correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do ITCD devido e não recolhido, conforme previsto no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

Constam do polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada (donatária) contribuinte do imposto (art. 12, inciso II da Lei nº 14.941/03), na condição de responsáveis solidários: a) o pai, Inácio Carlos Urban, nos termos do art. 21, inciso III, da citada lei, por ser o doador dos bens; b) Administradora Farroupilha Holding Ltda, nos termos do art. 21, incisos I e IV, da citada lei e art. 207, §1º, 1, da Lei nº 6.763/75, uma vez que foi o destino de quotas societárias que, segundo apurado no Auto de Infração, foram objeto de transmissão gratuita dissimulada, além de também

ser utilizada como ferramenta para doação de quotas no momento da consolidação final em 18/11/21.

O detalhamento do feito fiscal e dos demais aspectos relevantes afetos ao lançamento tributário encontram-se no Relatório Fiscal Complementar (Anexo **A**) - págs. 1824/1954 e demais Anexos: **B**: Avaliação Quotas - PJ Bens; **C**: Base de cálculo - PJ – BENS; **D**: Consolidação - Avaliações Imóveis Rurais - PJ – BENS; **E**: Avaliações Rurais – parte 1 a 3 e Avaliações de imóveis urbanos - parâmetros parte 1; **F**: Avaliação de quotas – Part.; **G**: Base de Cálculo - PJ-Participações; **H**: Manual – PJ – ADM, Manual – PJ – Participações e Manual – PJ – Bens; **K**: Linha do tempo; **L**: Base de Cálculo - PJ-ADM; **N**: Gráficos; **O**: Demonstrativo do Crédito Tributário; **P**: Alterações ADM e FLU; Alterações EM e Atas; Consultoria; Matrícula – 25818; **E**: Parâmetros Parte 2, 3 e 4.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação anexa ao e-PTA e anexos (Contrato de União Estável e Acordo Acionista Farroupilha).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20 (MG de 11/01/20), que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA- Crédito (disponível em [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/acesso\\_ao\\_e-pta/](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/acesso_ao_e-pta/)), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à Autuada (donatária), sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 3.040/3.102, opina, em preliminar, por acatar a desconsideração do ato ou negócio jurídico, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida, quanto à prejudicial de mérito, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior ao exercício de 2021 e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

**Das Preliminares**

**Da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários**

**Da alegação de nulidade do procedimento de desconsideração – ofensa ao art. 83, inciso I do RPTA**

Observa-se que a Fiscalização realizou o procedimento de desconsideração de ato ou negócio jurídico, previsto nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 4º do RPTA), conforme detalhado no Relatório Fiscal Complementar (íntegra nos autos do e-PTA), sustentando, em síntese:

Relatório Fiscal Complementar

Constatou-se a falta de recolhimento de ITCD no valor total de R\$ (...), incidente sobre as doações de bens de pai para filhos, dentre estes, o sujeito passivo principal.

A doação efetivou-se mediante atos e negócios jurídicos, desconsiderados para fins tributários, que buscaram dissimular a ocorrência do fato gerador do ITCD, realizando-se por meio da criação de empresas, integralização de capital com bens imóveis e quotas de outras sociedades, e distribuição de lucros aos sócios de forma incompatível com o respectivo número de quotas (os quais também foram utilizados na integralização), gerando reflexo desproporcional, a maior, na participação na sociedade que cabia a cada sócio/filho.

Para melhor compreensão do feito fiscal, destacado por sua complexidade, faz-se oportuno um breve relato dos fatos.

(...)

**f) DA DESCONSIDERAÇÃO DO ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO**

Como o planejamento tributário se utilizou da estratégia de camuflar a ocorrência do fato gerador do tributo por meio da utilização de certas formas jurídicas, faz-se necessária a utilização do instituto da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários. Para melhor entendimento do procedimento, é de grande valia citar trecho do Acórdão n. 23.878/25/2ª14:

(...)

Conforme previsão do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172/1966), foram estabelecidos, nos arts. 205 e 205-A da Lei n. 6.763/1975, os procedimentos a serem utilizados pela autoridade administrativa (Auditor Fiscal) para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, os arts. 205 e 205-A da Lei n. 6.763/1975, transcritos acima, foram regulamentados nos art. 83, 84 e 84-A do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008).

O art. 84 do RPTA enumera alguns elementos que devem constar no Auto de Infração tendo como base a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

(...)

Analizando o planejamento realizado, identificam-se 09 (nove) momentos em que se encontram presentes todos os elementos que caracterizam a doação:

Quadro 20 - Identificação dos fatos geradores

| Núcleo              | Data       | Descrição Fato Gerador |
|---------------------|------------|------------------------|
| 1º - BENS           | 25/06/2020 | Doação de quotas       |
| 1º - BENS           | 03/08/2020 | Doação de quotas       |
| 1º - BENS           | 08/09/2021 | Doação de quotas       |
| 1º - BENS           | 04/10/2021 | Doação de quotas       |
|                     |            |                        |
| Núcleo              | Data       | Descrição Fato Gerador |
| 2º - PARTICIPAÇÕES  | 13/05/2020 | Doação de quotas       |
| 2º - PARTICIPAÇÕES  | 07/08/2020 | Doação de quotas       |
| 2º - PARTICIPAÇÕES  | 09/06/2021 | Doação de quotas       |
| 2º - PARTICIPAÇÕES  | 14/10/2021 | Doação de quotas       |
|                     |            |                        |
| Núcleo              | Data       | Descrição Fato Gerador |
| 3º - ADMINISTRADORA | 18/11/2021 | Doação de quotas       |

Fonte: anexo "O – Demonstrativo do Crédito Tributário"

Adiante, são identificados todos os requisitos referentes às doações com os momentos mencionados no quadro acima.

Ademais, cabe ressaltar que, para a realização das doações de quotas, foram utilizados os institutos da integralização e redução de capital social, ambos promovendo a distribuição desproporcional de quotas favoravelmente aos filhos.

Cumprе esclarecer que, tanto a transferência de bens do patrimônio dos sócios para a sociedade limitada com fins de integralização do capital social, quanto a redução deste, por óbvio, não são hipóteses de incidência prevista na legislação do ITCD.

Entretanto, na hipótese de integralização ou redução de capital social, sem o correspondente reflexo na participação societária dos sócios — tendo em vista as distribuições desproporcionais de quotas realizadas, considerando o valor de mercado dos bens cedidos — e

estando presente todos os elementos caracterizadores da doação, as transferências de tais bens ou direitos de forma voluntária e não onerosa (doação) estão sujeitas à incidência do ITCD.

(...)

g.1) Contratualidade

No que se refere ao elemento da contratualidade, considerando as doações de quotas da PJ – BENS, PJ – PARTICIPAÇÕES e PJ - ADMINISTRADORA, observa-se que as operações se encontram formalizadas por alterações contratuais das sociedades assinadas por todos os sócios.

Em relação às doações de quotas por meio da redução de capital social, estas estão acompanhadas de atas de assembleia de sócios que deliberaram, de forma unânime, pela redução do capital social.

Verifica-se, contudo, que apenas o Pai promoveu a redução de sua participação, sem que os filhos tivessem suas quotas proporcionalmente reduzidas.

Embora tenha havido contraprestação em cada redução, esta se mostrou manifestamente insuficiente para corresponder ao valor de mercado das quotas reduzidas, caracterizando transferência patrimonial unilateral, disfarçada de reorganização societária.

Ademais, quanto às duas distribuições desproporcionais de lucros da PJ – PARTICIPAÇÕES, constata-se que, na 2ª Alteração Contratual, os sócios deliberaram, de forma unânime, pela alteração da Décima Cláusula do Contrato Social, a fim de prever a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros.

Posteriormente, conforme evidenciam as atas de reuniões de sócios, foram deliberadas, também por unanimidade, duas distribuições de lucros em desacordo com as participações societárias, ocasião em que o Pai, sócio majoritário, renunciou voluntariamente aos lucros que lhe seriam cabíveis, em favor dos filhos, sem qualquer fundamento negocial legítimo.

Em tais reuniões, deliberou-se também de forma unânime por aprovar o aumento do capital da sociedade, mediante o aproveitamento dos lucros distribuídos desproporcionalmente entre os sócios.

Essas integralizações ocorreram em duas oportunidades e ocasionaram distribuições desproporcionais de quotas a maior aos filhos, ou seja, doações dissimuladas de quotas.

Diante de todo o exposto, conclui-se que tanto as integralizações quanto as reduções de capital social, nas quais houve distribuições desproporcionais de quotas entre os sócios (considerando o valor de mercado dos bens integralizados e das quotas canceladas), encontram-se, portanto, formalizadas por instrumentos que consubstanciam manifestação expressa de vontade de doador e donatários, satisfazendo assim o requisito da contratualidade.

(...)

Em relação às integralizações que proporcionaram doações de quotas, ocorrem duas situações diferentes:

(i) o Pai integraliza bens a valores históricos relativamente baixos, mas que possuem elevados valores de mercado ou

(ii) filhos integralizam bens utilizando valor de mercado (ou mais próximos do valor de mercado).

Na primeira situação, o Pai tem a faculdade de integralizar os bens pelo valor de mercado ou pelo valor histórico.

Quando opta pelo valor histórico, sem exigir qualquer contrapartida que compense seu prejuízo patrimonial, ele pratica um ato de liberalidade.

Já na segunda situação, o Pai concorda com que os filhos integralizem bens a valor de mercado (ou mais próximos do valor de mercado), fazendo com que a participação deles aumente desproporcionalmente na sociedade e, conseqüentemente, reduza sua participação, sem receber também qualquer contraprestação.

Tal anuência, formalizada contratualmente, provoca a diluição da participação do Pai, configurando, igualmente, um ato de liberalidade.

No que diz respeito às doações de quotas por meio de reduções de capital social, conforme dispõe a 12ª Alteração Contratual da PJ – BENS e a 6ª Alteração Contratual da PJ – PARTICIPAÇÕES: “a redução será realizada, de forma deliberada e em consenso com os demais sócios, única e exclusivamente pelo sócio INÁCIO CARLOS URBAN.

Tal disposição evidencia que apenas o Pai promoveu a diminuição de sua participação societária, sem que os demais sócios (filhos) reduzissem suas quotas, resultando em desequilíbrio patrimonial intencional. Ainda que haja menção a contrapartida, esta mostrou-se notoriamente insuficiente.

Tais atos, portanto, revelam a intenção inequívoca de liberalidade do Pai, traduzida na vontade de beneficiar os filhos à custa do próprio patrimônio, configurando o animus donandi.

g.3) Transferência de bens ou de direitos do patrimônio do doador para o do donatário Os atos e os negócios jurídicos realizados que culminaram em doação, revelam, em todos os casos, a ocorrência de prejuízo patrimonial ao Pai e o correspondente acréscimo patrimonial aos demais sócios (filhos), nos seguintes valores, os quais se encontram detalhados nos anexos “C – Base de Cálculo – PJ – BENS”, “G – Base de Cálculo – PJ – PARTICIPAÇÕES” e “L – Base de Cálculo – PJ – ADMINISTRADORA”:

(...)

Dessa forma, a anuência formal e a utilização concreta dos valores demonstram consentimento irrefutável dos filhos, aperfeiçoando o ato de doação.

(...)

i) DO DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA QUANTO ÀS AVALIAÇÕES FISCAIS

Nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal/1988, é assegurado “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Tal garantia se estende ao sujeito passivo do ITCD, especialmente no que tange à avaliação dos bens e direitos que compõem a base de cálculo do tributo.

A legislação estadual que rege o ITCD em Minas Gerais (art. 9º da Lei n. 14.941/2003 e arts. 15 e 17 do Decreto n. 43.981/2005) determina que o valor venal dos bens transmitidos será declarado pelo contribuinte, ficando sujeito à homologação pela Fazenda Estadual e que, havendo discordância da avaliação, o contribuinte pode requerer avaliação contraditória.

No caso em concreto, a Fazenda Estadual realizou a avaliação técnica de todos os imóveis que fizeram parte da operação.

Essa análise revelou uma grande diferença entre os valores dos bens declarados pelo contribuinte e os valores de mercado (venais) que a Administração apurou, conforme quadro abaixo.

(...)

Analizando o quadro acima, nota-se que a avaliação, a valor de mercado em 2021, de todos os bens integralizados à PJ – BENS, que fornecida pelo sujeito passivo em resposta ao AIAF, representa apenas cerca de 54,17% (= R\$ (...)) do valor da avaliação procedida pelo Fisco.

É uma diferença considerável para que o Fisco aceitasse tais valores. É importante destacar que a avaliação não foi feita apenas para aumentar o valor.

Ao comparar todos os bens, o Fisco percebeu que, enquanto alguns imóveis tiveram seus valores aumentados devido à discrepância com o mercado, outros tiveram seus valores reduzidos em relação ao que o próprio contribuinte havia inicialmente apresentado.

Essa redução, em relação a certos bens (salas comerciais do Edifício Dr. João Borges, Sede e salas na Av. Juscelino Kubitschek e salas comerciais no Edifício Dom José Coimbra, todos dispostos no Quadro 26), foi mais vantajosa para o próprio contribuinte.

O cenário geral de avaliação, que mostra o rigor técnico e a imparcialidade do Fisco, confirmou que as declarações apresentadas, em relação à maioria dos imóveis, encontram-se consideravelmente abaixo dos respectivos valores venais. Como a base de cálculo do ITCD é o valor venal do bem ou direito transmitido, conforme a Lei n. 14.941/2003, as avaliações fornecidas pelo sujeito passivo não foram aceitas.

Entretanto, uma vez lavrado o auto de infração, o procedimento de avaliação contraditória previsto na legislação específica do ITCD deixa de ser aplicável. A partir desse momento, o sujeito passivo poderá exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa impugnando o crédito tributário, na forma prevista no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008.

Nesse sentido, o artigo 117 do RPTA estabelece que o sujeito passivo poderá apresentar impugnação ao lançamento no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência do auto de infração. Já o artigo 148 do Código Tributário Nacional (CTN) também fundamenta a atuação fiscal, ao dispor que:

(...)

Esse dispositivo reforça a legalidade da avaliação realizada pelo Fisco e, ao mesmo tempo, assegura ao contribuinte o direito de apresentar avaliação

contraditória, agora no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme disciplinado pelo RPTA.

Assim, a depender das alegações apresentadas, o lançamento poderá ser reformulado pelo Fisco conforme art. 120, II do RPTA/MG.

Dessa forma, a impugnação regular contra lançamento de crédito tributário permite que o sujeito passivo exerça plenamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa, podendo impugnar os valores atribuídos aos bens imóveis, às quotas societárias, à metodologia de avaliação utilizada, ou qualquer outro aspecto que entenda ser relevante. (...) (Grifou-se).

Reportando-se aos fundamentos constantes do Acórdão nº 24.540/23/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, destaca-se que a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é o procedimento fiscal preliminar, preparatório para o lançamento e anterior ao Auto de Infração, necessário para se desconsiderar, exclusivamente para fins tributários, atos ou negócios jurídicos lícitos (para o direito privado), praticados com o propósito de dissimular (ocultar, disfarçar) a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, visando exclusivamente reduzir o tributo devido ou postergar seu pagamento.

Em tese, é aplicável a todas as pessoas físicas e jurídicas que se utilizem de atos ou negócios jurídicos que, embora válidos para o direito privado, são desprovidos de sentido econômico ou causa jurídica (ou mesmo, com causa jurídica contraditória/incoerente com as formas de direito privado adotadas), tendo como única finalidade reduzir o valor do tributo devido ou postergar o seu pagamento.

Tais atos ou negócios jurídicos podem ser praticados por sujeitos que atuem em quaisquer atividades econômicas, de qualquer porte, bastando que objetivem reduzir o tributo devido ou postergar seu pagamento.

Trata-se de um procedimento que nasceu para combater a chamada elusão fiscal, entendida esta como uma “espécie mais refinada de elisão fiscal”, na qual se pratica ato ou negócio válido e lícito para o direito privado, mas desprovido de propósito negocial ou causa jurídica e que resulte na redução do tributo que seria devido sem a presença de tais artifícios.

Em suma, na seara tributária, a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é a ferramenta por meio da qual se combate o chamado planejamento tributário abusivo (ou “agressivo”).

Doutrinariamente, a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é conhecida como “norma geral antielisiva”, tendo em vista que seus efeitos se direcionam a todas as situações de elusão fiscal (um tipo específico de elisão fiscal) para as quais não exista uma regra antielisiva específica prevista na legislação.

A legislação tributária mineira possui uma grande variedade de “normas antielisivas específicas”, destinadas a impedir que planejamentos fiscais desprovidos de

qualquer propósito comercial ou que adotam formas jurídicas abusivas, sejam utilizados para reduzir indevidamente o tributo devido pelo contribuinte, ou postergar indefinidamente seu pagamento.

Como exemplo, podem ser citadas as normas que alteram a sujeição passiva quando se constata a existência de interdependência entre os estabelecimentos que realizam a operação/prestação e, também, as normas popularmente conhecidas como “gatilhos da ST”, que modificam a regra de apuração da base de cálculo da substituição tributária (MVA ou PMPF), caso se verifique a existência de determinadas situações objetivas previstas na legislação, geralmente relacionadas com aumento artificial do valor da operação própria, no intuito de reduzir o ICMS/ST devido a Minas Gerais.

No caso, a teoria da desconconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários (que não deve ser confundida com a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, instituto de direito privado relacionado à responsabilização de pessoa física por obrigações contraídas em nome de pessoa jurídica) permite que outras hipóteses de elusão fiscal semelhantes às descritas nos dispositivos anteriores, mas para as quais não haja norma específica na legislação tributária, possam ser igualmente combatidas, evitando tratamento desigual para situações semelhantes, em prejuízo ao princípio da isonomia, à ampla concorrência e também à arrecadação tributária.

Foi a partir deste cenário que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN, permitindo que a autoridade administrativa (Auditor Fiscal) desconSIDERASSE “...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 previstos em lei ordinária”.

Lado outro, o estado de Minas Gerais aderiu à sistemática da norma geral antielisiva em 07/08/03. Naquela data, o art. 29, da Lei nº 14.699/03 alterou a redação do art. 205, da Lei nº 6.763/75, que passou a prever a possibilidade de o Fisco desconSIDERAR ato ou negócio jurídico para fins tributários:

Lei nº 6.763/75

***Efeitos de 07/08/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, ambos da Lei 14.699/2003:***

Art. 205. A autoridade fiscal poderá desconSIDERAR ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.

Posteriormente, a Lei nº 19.978/11 modificou a Lei nº 6.763/75, alterando novamente a redação do art. 205 e incluindo o art. 205-A, ambos com vigência a partir de 1º/01/12. As modificações tiveram por objetivo fazer constar em lei ordinária os procedimentos a serem utilizados na desconSIDERAÇÃO do ato ou negócio jurídico para fins tributários, atendendo de forma plena o requisito do já citado parágrafo único, do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse ponto, vale registrar que os arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75, que conceituam e detalham o procedimento aplicável à desconconsideração de atos ou negócios jurídicos no âmbito tributário mineiro, tiveram sua regulamentação detalhada nos arts. 83 a 84-A ambos do RPTA. Assim, resta evidente que o requisito da edição de lei ordinária foi cumprido de forma plena pelo estado de Minas Gerais, mas não pela união, que carece de regulamentação até os dias de hoje, como foi exposto no julgamento relativo à Ação Direta Inconstitucionalidade – ADI nº 2.446 citado pela Defesa.

Observe-se a redação dos referidos dispositivos da Lei nº 6.763/75:

### Lei nº 6.763/75

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

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

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

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

I - falta de propósito negocial;

II - abuso de forma jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

§ 9º O disposto no § 6º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática, pela mesma pessoa, da mesma conduta que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irreversível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior. (Grifou-se)

Nesse ponto, verifica-se equívoco dos Impugnantes quando alegam, com embasamento na decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade – Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 2.446, que não seria possível ao Fisco desconsiderar, para fins tributários, atos ou negócios jurídicos, tendo em vista que “enquanto não for editada a lei federal regulamentadora, o parágrafo único do art. 116 do CTN, que serve de fundamento de validade para os arts. 205 e 205-A retro, permanece ineficaz”.

Percebe-se que a Defesa faz uma certa confusão com a afirmativa de “falta de regulamentação” que é exposta no julgado da ADI nº 2.446, pois o requisito de regulamentação provém do próprio art. 116, parágrafo único do CTN.

Também ignora que o estado de Minas Gerais, por meio dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75, atendeu a regulamentação citada no parágrafo único, do art. 116, do CTN, diferente do que ocorreu no âmbito federal.

Registra-se que, no âmbito federal, cumprindo o requisito da parte final do dispositivo (previsão em lei ordinária dos procedimentos para implementação da medida), a união editou a Medida Provisória (MP) nº 66/2002, a qual regulou nos arts. 13 a 19 a utilização da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários no âmbito dos tributos federais.

Entretanto, quando da conversão da Medida Provisória (MP) nº 66/2002 na Lei nº 10.637/02, o Congresso Nacional acabou rejeitando os arts. 13 a 19, situação que

deixou a União sem o necessário fundamento legal interno para exigir tributo com base no instituto da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários.

Em 2015 o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória nº 685, dispositivos suprimidos quando da conversão da medida na Lei nº 13.202/15. Como consequência desta ausência de legislação específica interna, a Receita Federal (RFB) enfrenta dificuldades práticas na utilização do instituto. De fato, por não possuir o arcabouço legal para se exigir tributo relativo a operações que, do ponto de vista do direito privado, são lícitas, os Autos de Infração lavrados pela Receita Federal do Brasil - RFB acabam misturando conceitos e tratando de forma indistinta a dissimulação (lícita para o direito privado) e a simulação (ilícita para o direito privado).

Corroborando com tal entendimento os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, que em sua obra Planejamento Tributário (4ª Edição, páginas 572/573), no capítulo “XXI - O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional”, assim dispõe:

Planejamento Tributário, 4ª Edição

Embora muitas vezes o tema da elisão tenha sido focado no âmbito federal (principalmente, imposto sobre a renda), a norma examinada não se aplica apenas aos tributos federais.

De fato, o artigo 116 está no Livro Segundo do CTN que trata das “Normas Gerais de Direito Tributário”, aplicáveis também a Estados, Distrito Federal e Municípios.

Isto significa que a desconsideração de atos ou negócios celebrados pode ocorrer no âmbito de quaisquer tributos, valer dizer, inclusive ICMS, ISS, imposto sobre doações etc.

Pela mesma razão, a “lei ordinária” prevista no final do dispositivo, que é condição da sua aplicabilidade, será a lei de cada uma das entidades mencionadas.

Com base nesse dispositivo, Estados, Distrito Federal e Municípios podem editar as respectivas leis disciplinando os procedimentos a serem observados para a desconsideração e aplicar as regras do examinado parágrafo único, no âmbito da sua competência e na medida em que estiverem atendidos todos os demais requisitos e condições nele previstas. (Grifou-se).

Pois bem, as principais características do ato ou negócio jurídico passível de desconsideração são:

Falta de propósito negocial, representada pela prática de um ato ou negócio jurídico, no qual inexistam vantagens econômicas diferentes da simples redução do tributo ou postergação de seu pagamento;

Abuso de forma jurídica, entendido como a prática de ato ou negócio jurídico indireto, que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico

oculto. Representa o uso de uma forma que exteriorize elementos jurídicos diferentes daqueles que integram o verdadeiro conteúdo material do ato.

Os arts. 205 e 205-A, da Lei nº 6.763/75, que conceituam e detalham o procedimento em comento, foram regulamentados pelos arts. 83 a 84-A, do RPTA.

Nas hipóteses em que a utilização do procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários se mostra necessária, ele antecederá a lavratura do Auto de Infração, razão pela qual está posicionado no RPTA dentre os chamados “Procedimentos Preparatórios para o Lançamento”, especificamente nos arts. 83 a 84-A.

Nos termos do art. 83, do RPTA, são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que objetivem: Reduzir o valor de tributo; Evitar ou postergar o pagamento de tributo; Ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador; ou Ocultar a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Ressalte-se que o § 4º do art. 83 do RPTA descreve o procedimento a ser adotado pelo Auditor Fiscal para se desconsiderar ato ou negócio jurídico para fins tributários:

RPTA

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.

(...)

§ 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. (Grifou-se).

De acordo com o art. 84, parágrafo único, do RPTA, além dos elementos do art. 89 do mesmo diploma legal, o Auto de Infração lavrado com base em desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários deverá conter, também:

- Descrição dos atos ou negócios jurídicos praticados;
- Discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar o fato

gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação; e

- Descrição dos atos ou negócios jurídicos equivalentes aos praticados, especificando, para cada tributo, a base de cálculo, a alíquota e os acréscimos legais.

Frisa-se que para a realização do procedimento de desconconsideração deverá o Auditor Fiscal: intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos no prazo de 20 (vinte) dias, antes da lavratura do Auto de Infração; e lavrar o AI com a exigência apenas de tributo e multa revalidação, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, se concluir pela desconconsideração.

A inobservância do procedimento de desconconsideração, quando exigido pela legislação, é situação suficiente para causar a nulidade do Auto de Infração.

Contudo, por ser uma norma de caráter antielisivo, a desconconsideração não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação, que, por seu caráter ilícito, ensejam diretamente o lançamento de ofício previsto no art. 149, do CTN. Nesse ponto, restam afastadas, de plano, todas as alegações da Defesa no sentido de que o Fisco não comprovou dolo, fraude e/ou simulação.

Importante salientar que, nos termos do art. 84-A, inciso I, do RPTA, a eventual utilização indevida do procedimento de desconconsideração do ato ou negócio jurídico em casos de dolo, fraude ou simulação; não implica nulidade do Auto de Infração; não garante o benefício do art. 83, § 5º, do RPTA (quitação do tributo com acréscimo apenas de juros e multa de mora - sem multa de revalidação - até o termo final do prazo para impugnação administrativa); e não afasta a aplicação de penalidade isolada.

Pois bem, feitos esses esclarecimentos, verifica-se que no caso em exame, a Fiscalização intimou, inicialmente, por meio do Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF de págs. 05/06, direcionado a Erika Marina Carvalho Urban Rodrigues e Fernando Lucas Urban (filhos), para que fossem prestados os esclarecimentos no prazo de 20 (vinte) dias acerca do “*acréscimo patrimonial em detrimento do decréscimo patrimonial de Inacio Carlos Urban (pai), requisita-se sejam prestados esclarecimentos e apresentadas provas sobre fatos, causas, motivos e circunstâncias que os levaram à prática de atos e negócios jurídicos que culminaram na alteração patrimonial das partes. Deverão ser apresentados os documentos e informações detalhados no Anexo 02. Os documentos ora requisitados e eventuais esclarecimentos que V.Sa. julgar necessários deverão ser encaminhados ou fisicamente ((...)), a vosso critério, com vistas a facilitar o exercício do contraditório e da ampla defesa, no prazo de 20 (vinte) dias, conforme o disposto no art. 83, § 4º, I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008, que, dentre outros, dispõe sobre a desconconsideração do ato ou negócio jurídico.*

Observa-se, portanto, que a Autuada foi intimada a prestar esclarecimentos no prazo de 20 (vinte) dias, antes da lavratura do Auto de Infração, nos termos do disposto no art. 83, §4º, inciso I do RPTA retro.

O detalhamento “sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração” constam do Anexo 2 anexo ao AIAF (págs. 07/14).

Em resposta, foram apresentadas as informações de págs. 15/20 e documentos anexos.

Após a análise dos esclarecimentos prestados, concluiu a Fiscalização pela desconsideração, observando para a lavratura o Auto de Infração o disposto no art. 83, §4º, inciso II do RPTA, supra transcrito.

Ressalta-se que consta do relatório fiscal complementar (págs. 1824/1954) anexo ao Auto de Infração, os fundamentos utilizados pelo Fisco para a Desconsideração de Ato ou Negócio Jurídico.

Observa-se que na elaboração do procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários efetuado no caso em exame, a Fiscalização observou todos os requisitos e pressupostos normativos para tal mister.

Nesse diapasão, verifica-se que não merece prosperar todas as alegações da Defesa no sentido de que a Fiscalização não observou as formalidades previstas na legislação tributária para desconsiderar o negócio jurídico para fins tributários (ofensa ao art. 83, inciso I do RPTA).

Restou comprovado nos autos a observância, 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, diferente dos casos julgados pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG citados na impugnação em que não se observou a referida formalidade.

Dessa forma, opina-se pelo acatamento da desconsideração do negócio jurídico para fins tributários e pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento.

#### **Das arguições de nulidade do lançamento**

##### **Da arguição de nulidade do procedimento de avaliação realizado pela fiscalização mineira – ofensa ao contraditório e ampla defesa**

Como bem sustenta a Fiscalização, as preliminares de nulidade por suposta ofensa ao contraditório e à ampla defesa não se sustentam.

Como destacado na preliminar acima, a Fiscalização realizou o procedimento de desconsideração de ato ou negócio jurídico, previsto nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 4º do RPTA), conforme detalhado no Relatório Fiscal Complementar (págs. 1824/1954).

Nessa ocasião, houve a intimação específica exigida pelo inciso I do §4º do art. 83 do RPTA para que o sujeito passivo prestasse esclarecimentos e apresentasse provas que julgasse 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na sequência, após a análise dos esclarecimentos e documentos carreados, e concluída a fase preparatória, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração com exigência apenas do tributo e da multa de revalidação, sem multa isolada, exatamente como determina o art. 83, §4º, inciso II, do RPTA para os casos de desconconsideração.

Nessa hipótese, o ordenamento estabelece que o contraditório seja exercido após a constituição do crédito, no âmbito do processo administrativo tributário — exatamente como vem ocorrendo.

### Lei nº 6.763/75

Art. 205-A. São passíveis de desconconsideração 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.

(...)

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconconsideração 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.

Ademais, sem razão à Defesa quanto à alegação de que a Fiscalização não observou o procedimento especial, para fins de avaliação de bens relativamente ao ITCD, previsto no art. 17, do Regulamento do Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (RITCD), aprovado pelo Decreto nº 43.981/05, pois, conforme consta do próprio dispositivo regulamentar citado, tal procedimento pressupõe que tenha sido apresentada declaração de bens e direitos a que se refere o art. 31 do referido regulamento, o que não é o caso dos presentes autos:

### RITCD/05

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.

(...)

Art. 31. O contribuinte deverá entregar, até o vencimento do prazo para pagamento do imposto, a Declaração de Bens e Direitos, por meio do sistema informatizado disponibilizado no sítio eletrônico da SEF, contendo a totalidade dos bens

e direitos transmitidos, atribuindo individualmente os respectivos valores, com cópias dos seguintes documentos digitalizados: (...) (Grifos acrescidos).

Sobre as alegações de cerceamento do direito de defesa e contraditório dos Autuados, traz-se ainda à colação as seguintes falas da Fiscalização que são ratificadas pelo presente acórdão.

A alegação de que o Fisco deveria ter “intimado para contestar os valores antes do Auto” inverte o regime aplicável: o contribuinte tem, sim, a plena oportunidade de impugnar depois da autuação, com prazo e meios próprios, momento em que pode produzir prova técnica, inclusive avaliação contraditória, atacar cada premissa de fato, cada parâmetro e cada memória de cálculo.

Não por acaso, o próprio Relatório Fiscal Complementar dedicou tópico específico ao direito ao contraditório e à ampla defesa, contextualizando a sistemática constitucional, a legislação estadual do ITCD e o RPTA, e ressaltando que, uma vez lavrado o Auto, a via adequada para contestação é a impugnação no prazo regulamentar.

Ou seja, a Administração não ignorou o tema; ao contrário, tratou expressamente do contraditório e indicou com precisão a fase processual própria para o seu exercício, afastando qualquer narrativa de surpresa, cerceamento ou “procedimento precário”. Também por isso é descabida a invocação do art. 17 do Decreto n. 43.981/2005: o dispositivo disciplina a avaliação contraditória no cenário em que o contribuinte declara o fato gerador (p.ex., a doação, em que o contribuinte apresenta Declaração de Bens e Direitos (DBD) e recebe avaliação da repartição fazendária) e discorda do valor apurado pela repartição. Aqui, a Fazenda apurou doações dissimuladas não declaradas; logo, a atuação ocorreu por lançamento de ofício, com contraditório a posteriori, na forma do processo administrativo.

Pretender transportar o rito do art. 17 para um caso de não declaração do fato gerador é deslocar indevidamente um mecanismo pensado para a via declaratória. (...)

Alega também a Defesa uma suposta ilegalidade contida “na avaliação de um imóvel urbano que desconsiderou, ao menos na planilha que anexa (págs. 14 da impugnação), a NBR 14653 da ABNT”.

Argui que, segundo a NBR 14653, para que a avaliação seja considerada tecnicamente correta, é indispensável considerar: **1. Tipo de Imóvel:** (Ex:

Apartamento, Casa, Terreno, Imóvel Comercial, Imóvel Industrial, etc.); 2. **Localização:** (Endereço completo ou o mais detalhado possível, para contextualização de mercado); 3. **Finalidade da Avaliação:** (Ex: Compra e venda, garantia bancária, fins contábeis, desapropriação, partilha, etc.); 4. **Área total do terreno e/ou área construída** (se aplicável); 5. **Idade aparente da edificação** (se aplicável); 6. **Estado de conservação (bom, regular, precário);** 7. **Padrão construtivo** (baixo, médio, alto); 8. **Número de dormitórios, banheiros, vagas de garagem** (para imóveis residenciais); e 9. **Quaisquer outras características relevantes** (benfeitorias, acabamentos, infraestrutura do entorno, dentre outros).

Argumenta ainda que as avaliações dos imóveis rurais, no mesmo sentido, também padecem de legalidade. Segundo alega, não observaram a Norma ABNT NBR 14653, a Legislação Fundiária e o Estatuto da Terra. Fala que, noutros dizeres, não há um “diagnóstico regional”, “vistoria de campo” e/ou “pesquisa de mercado” à época das supostas “doações”, tudo a indicar a imprestabilidade das avaliações realizadas.

Acredita que fatores como localização, qualidade do solo, topografia, acesso, tipo de exploração (pecuária, agricultura, silvicultura) e infraestrutura disponível, considerando determinado período histórico, são cruciais para a determinação do valor final.

Conclui que ainda se entendesse os procedimentos de avaliação como válidos, ainda assim seriam juridicamente inválidos, pois as regras básicas de avaliação não foram observadas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEFAZ/MG.

Contudo, sem razão à Defesa. Observa-se que a Defesa não aponta, objetivamente, qual item da avaliação de imóvel rural e urbano que padece de análise pelo Fisco.

Lado outro, registra-se que as avaliações de todos os imóveis rurais integralizados à PJ – BENS (FARROUPILHA AGRONEGÓCIOS ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA), com especificação de todos os critérios e parâmetros utilizados, estão presentes nos **Anexos “D – Consolidação – Avaliações de Imóveis – Núcleo Bens” e “E – Avaliação de Imóveis – Núcleo Bens – Individualizada”**, ambos incluídos nos autos do e-PTA.

Já as avaliações de todos os imóveis urbanos integralizados à PJ – BENS, com especificação de todos os critérios e parâmetros utilizados, **está presente no citado Anexo “E – Avaliação de Imóveis – Núcleo Bens – Individualizada”**.

Além disso, no **Anexo “B - Demonstrativo da Avaliação dos Imóveis, das Quotas e Cálculo do Imposto Devido – Núcleo Bens”** consta, detalhadamente, qual foi o formato de realização da (i) avaliação dos imóveis integralizados ao capital social da PJ – BENS, CNPJ nº 30.609.870/0001-23, da (ii) avaliação das quotas de capital da sociedade em cada data em que se constatou fato gerador do Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação - ITCD e, por fim, (iii) o cálculo do imposto devido em decorrência dos atos praticados relativamente ao núcleo PJ – BENS.

Como bem destacado pela Fiscalização, as avaliações foram individualizadas, lastreadas em dados fornecidos pelo próprio sujeito passivo, cotejadas

com valores de mercado regionalizados (parâmetros incluídos nos autos), com anexação de memoriais, quadros e planilhas, além do emprego de georreferenciamento e imagens de satélite para aferição e conferência de atributos físicos quando necessário.

Ademais, a Fiscalização demonstrou que nem todos os imóveis tiveram majoração de seus valores. Houve casos de redução do valor inicialmente informado pelo próprio contribuinte, o que evidencia imparcialidade técnica e coerência metodológica.

Explica a Fiscalização que, quando do atendimento do AIAF, os valores declarados pelo Contribuinte para o conjunto de bens integralizados representavam cerca de 54% (cinquenta e quatro por cento) daqueles apurado pelo Fisco — discrepância que exigiu uma reavaliação fiscal, devidamente documentada nos anexos do e-PTA em relação aos imóveis, áreas, categorias de uso/aptidão, valores unitários e totais.

Assim, diante de tal diferença de valores, a Fiscalização procedeu à avaliação dos imóveis, conforme indicado no **“Anexo B - Demonstrativo da Avaliação dos Imóveis, das Quotas e Cálculo do Imposto Devido – Núcleo Bens”**, cujos excertos são infra reproduzidos para uma melhor compreensão da metodologia adotada para tal mister:

#### AValiação DOS IMÓVEIS

Ao todo, foram integralizados, por pai e filhos, 99 imóveis (urbanos e rurais) ao capital social da PJ – BENS, sendo o Pai responsável por 94 destes.

No que tange ao procedimento de avaliação pelo Fisco, é realizado por servidores experientes, com fé pública, que atuam há anos nessa atividade e se deparam com as mais variadas situações, o que lhes assegura o conhecimento necessário para agir com propriedade, utilizando-se de tecnologia e ferramentas adequadas, diante de farta base de dados. No procedimento, como se observa nos anexos “D” e “E”, cada imóvel é avaliado de forma individualizada, a partir de suas características cuidadosamente segregadas obtidas tanto pelo avaliador, quanto extraídas de documentos fornecidos pelo sujeito passivo.

Para tanto, em relação aos imóveis rurais, são considerados os dados relativos a cada tipo de área, tais como área de preservação permanente, reserva legal, áreas produtivas vegetais secas e irrigadas, culturas, existência de benfeitorias etc., obtidos das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR e do Cadastro Ambiental Rural - CAR dos referidos imóveis e, quando necessário, são utilizadas ferramentas de medição de área, imagens de satélite, análises visuais de solo, condições climáticas e topografia.

Quanto aos imóveis urbanos, são considerados fatores como a localização e o tipo do imóvel, área do terreno e sua topografia, área de construção, o tipo de benfeitoria existente etc., obtidos das Certidões de Valor Venal dos referidos imóveis e, quando necessário, utilizando-se de ferramentas de medição de área, imagens de satélite e topografia.

Definidas tais características dos imóveis (urbanos e rurais), são elas comparadas com valores venais de imóveis semelhantes, localizados na mesma região.

#### Imóveis rurais

Para avaliação dos imóveis rurais, com exceção da “Chácara 41” (Luís Eduardo Magalhães/BA) e da Fazenda “Agropecuária Farroupilha” (Paracatu/MG), para os quais foram adotados critérios específicos, foram utilizados como parâmetros os valores constantes de avaliações judiciais (anexo “E”), realizadas em 2023, de duas outras fazendas, a saber, “Fazenda Retiro ou Caixetas” e “Fazenda Barreira do Campo”, as quais guardam características semelhantes com os imóveis rurais integralizados.

A Fazenda Retiro ou Caixetas (matrícula 6167 do 2º Ofício de Registro de Imóveis de Patos de Minas/MG), conforme documentação presente no anexo “E”, está localizada no município de Patos de Minas/MG, no distrito de Santana de Patos. O imóvel encontrava-se em processo de leilão judicial e, com isso, foi juntado ao processo um Parecer Técnico de Avaliação Mercadológica Rural, datado de 18 de outubro de 2023.

Na avaliação o perito estima um valor de mercado (2023) de R\$ 1.590.941,77 pela área de 17,0000 hectares do imóvel, resultando em um valor médio de R\$ 93.584,81/ha. Esse valor foi utilizado como parâmetro para a avaliação daqueles imóveis rurais integralizados à PJ – BENS que, via de regra, se situam na região de Coromandel/MG, a saber, Fazendas “Rio Brilhante”, “São Francisco”, “Lages ou Chapadão dos Borges”, “Coqueiros Sto Inácio e Bonito”, “Bonito de Baixo”, “São Bráz”, “Santo Inácio”, “Sobro ou Rio Brilhante”, “Sobro Bonito de Cima Sucuri”, “Chapadão dos Borges” e “São Felix”.

Já a Fazenda Barreiro do Campo (matrícula 25695 do Cartório de Registro de Imóveis de Presidente Olegário/MG), conforme documentação constante do anexo “E”, localiza-se no município de Presidente Olegário/MG. Foi registrada, em 11/12/2023, uma penhora judicial na matrícula do imóvel, constando a

informação que o imóvel foi avaliado em R\$ 10.678.062,00.

Como a área total do imóvel rural é de 177,9677 hectares, tem-se um valor de mercado (2023) médio de R\$ 60.000,00/ha. Esse valor foi utilizado como parâmetro para a avaliação daqueles imóveis rurais integralizados à PJ – BENS que estão localizados na região de Presidente Olegário/MG e São Gonçalo do Abaeté/MG, a saber, Fazendas “Farroupilha I”, “Farroupilha II”, “Pirulito”, “Santa Cruz”, “Lagoinha” e “Herva”.

A decisão do Fisco de adotar o valor da avaliação judicial da Fazenda Retiro ou Caixetas para os imóveis da região de Coromandel/MG, e o da avaliação da Fazenda Barreiro do Campo para as terras localizadas na região de Presidente Olegário/MG e São Gonçalo do Abaeté/MG, foi baseada em vários critérios, tais como, tipo de solo, topografia, condições climáticas, distância geográfica etc.

Na avaliação dos imóveis rurais do presente trabalho, o Fisco considerou a existência de 5 tipos diferentes de áreas:

- Área Produtiva Vegetal Seca - os valores de mercado (2023) de R\$ 93.584,81/ha e R\$ 60.000,00/ha foram adotados como parâmetros deste tipo de área;
- Área Produtiva Vegetal Irrigada – adotou-se como critério que ela vale unitariamente 25% a mais que a Área Produtiva Vegetal Seca;
- Área de Pastagem – adotou-se o critério que o valor unitário dela corresponde a 30% do valor da Área Produtiva Vegetal Seca;
- Área de Preservação Permanente (APP) e Reserva Legal (RL) - 20% do valor unitário da Área Produtiva Vegetal Seca; e
- Lavoura de Café – adotou-se o valor de mercado (2023) de R\$ 25.000,00 por hectare de plantação de café.

Ressalta-se que esse valor corresponde somente à plantação do café, pois a terra já está sendo avaliada nas áreas dispostas acima.

Dessa forma, utilizou-se como parâmetros de avaliação, para quase a totalidade dos imóveis rurais integralizados à PJ – BENS, os valores constantes dos Quadros 2 e 3.

(...)

Além disso, são avaliadas também as benfeitorias presentes nos imóveis, tais como pivôs, piscinões, barracões, torres de armazenamento de grãos, casas, escritórios, currais, placas de energia fotovoltaica etc., de acordo com o valor de mercado de cada um. Cabe observar que as benfeitorias foram avaliadas tendo como referência o valor de mercado em 2025. Os parâmetros, com as referências de valor de mercado adotadas, utilizados para os cálculos das benfeitorias estão presentes no anexo “E”.

Além disso, para o cálculo das benfeitorias, foi adotado, em regra, um valor residual de 30% em relação ao valor de mercado do bem novo. A decisão do Fisco foi fundamentada nos seguintes critérios: as benfeitorias existentes possuem vida útil longa (ativos duráveis); potencial de reaproveitamento ou revenda dos materiais ao final de sua vida útil; benfeitorias permanentes (tais como galpões, silos, estruturas de concreto) mantêm valor significativo mesmo após a depreciação contábil; foram encontrados diversos anúncios no mercado secundário para os ativos usados, mantendo considerável valor comercial.

Para as benfeitorias nas quais foram adotadas o valor residual, a avaliação do Fisco levou em conta esse valor residual no cálculo, e não o valor de mercado de um ativo novo. Com vistas a beneficiar, mais uma vez, o sujeito passivo, o Fisco pressupõe que as benfeitorias existentes já estão depreciadas, descontando o desgaste natural, a obsolescência funcional e as necessidades de reparos.

Portanto, a avaliação do Fisco levou em conta parâmetros técnicos, equilibrados e conservadores, evitando-se a superavaliação do bem e assegurando plena observância ao princípio da razoabilidade na apuração do valor do imóvel.

As áreas de cada tipo de cobertura do solo e das benfeitorias existentes foram obtidas das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR, do Cadastro Ambiental Rural - CAR dos referidos imóveis e por meio da utilização de ferramentas de medição de área e de imagens de satélite. As avaliações completas, presentes nos anexos “D” e “E”, detalham de forma específica, para cada imóvel, a área de cada tipo de solo e das benfeitorias, caso existam.

Para os demais imóveis rurais — Chácara 41 (Luís Eduardo Magalhães/BA) e Fazenda Agropecuária Farroupilha (Paracatu/MG) — foram adotados critérios específicos: para a Chácara 41, adotou-se um valor de

mercado (2023) de R\$ 170.000,00/ha, levando em conta as características do imóvel e a própria avaliação fornecida pelo sujeito passivo; e para a Fazenda Agropecuária Farroupilha foram utilizados como parâmetros anúncios de vendas (anexo “E”) de imóveis semelhantes na região, tendo o Fisco adotado o valor de mercado (2023) médio de R\$ 42.000,00/ha para Área de Pastagem e de R\$ 5.000,00/ha para Área de Preservação Permanente e Reserva Legal.

A título de exemplo, para melhor entendimento de como foram feitas as avaliações do Fisco, serão demonstradas a seguir todas as etapas da avaliação da Fazenda Rio Brilhante.

(...)

Imóveis urbanos

Para os imóveis urbanos, todos os valores utilizados como parâmetros são provenientes de anúncios de venda de imóveis semelhantes aos que estão sendo avaliados, levando em conta critérios como, dentre outros, o tipo de imóvel, o uso destinado ao imóvel e a localização. Ressalta-se que todos os imóveis urbanos foram avaliados tendo como referência valores de mercado de 2025. A avaliação do Fisco, para os imóveis urbanos, depende basicamente de 4 variáveis:

Quadro 13 – Parâmetros de avaliação dos imóveis urbanos

| Parâmetro                                 | Observação                                    |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| Área do lote (m <sup>2</sup> )            | Extraída da Certidão de Valor Venal do imóvel |
| Valor do lote (R\$/m <sup>2</sup> )       | Com base em anúncios no mercado               |
| Área da construção (m <sup>2</sup> )      | Extraída da Certidão de Valor Venal do imóvel |
| Valor da construção (R\$/m <sup>2</sup> ) | Com base em anúncios no mercado               |

Fonte: Anexo “E”

Para os 4 lotes da Rua João Batista de Carvalho Filho, bairro Alto do Limoeiro, Patos de Minas/MG, foi utilizado um anúncio (anexo “E”) de um imóvel com características semelhantes, inclusive mesma área, localizado no mesmo bairro, conforme Figura 14. Como o imóvel está anunciado por R\$ 190.000,00 e possui uma área de 308 m<sup>2</sup>, tem-se um valor médio de terreno de R\$ 616,88/m<sup>2</sup>. O Fisco adotou como valor de mercado (2025) R\$ 600,00/m<sup>2</sup>.

Para as salas comerciais presentes em região central do município de Patos de Minas/MG, 10 salas no Edifício Dr. João Borges, Rua Major Gote n. 585, e 2 salas comerciais no Edifício Dom José Coimbra, Rua José de Santana n. 454, adotou-se como referência o anúncio (presente no anexo “E”) da Figura 15. Como o

imóvel está anunciado por R\$ 145.000,00 e possui uma área de 43 m<sup>2</sup>, tem-se um valor médio construído de R\$ 3.372,09/m<sup>2</sup>. Para as salas comerciais citadas, o Fisco adotou como valor de mercado (2025) de construção o de R\$ 3.000,00/m<sup>2</sup>.

(...). (Grifos apostos no original e também acrescidos).

Verifica-se que, diferente do que alega a Defesa, os imóveis foram avaliados considerando suas características segregadas (tipo de imóvel, localização, área do terreno/construída, benfeitorias se existentes, dentre outros) obtidas tanto pelo avaliador, quanto extraídas de documentos fornecidos pelo sujeito passivo.

Observa-se que em relação à avaliação dos imóveis rurais foram considerados os dados relativos a cada tipo de área, tais como área de preservação permanente, reserva legal, áreas produtivas vegetais secas e irrigadas, culturas, existência de benfeitorias etc., obtidos das Declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR e do Cadastro Ambiental Rural - CAR dos referidos imóveis e, quando necessário, foram utilizadas ferramentas de medição de área, imagens de satélite, análises visuais de solo, condições climáticas e topografia.

Quanto aos imóveis urbanos foram considerados fatores como a localização e o tipo do imóvel, área do terreno e sua topografia, área de construção, o tipo de benfeitoria existente etc., obtidos das Certidões de Valor Venal dos referidos imóveis e, quando necessário, utilizando-se de ferramentas de medição de área, imagens de satélite e topografia.

Após definidas tais características dos imóveis (urbanos e rurais), foram elas comparadas com valores venais de imóveis semelhantes, localizados na mesma região.

Observa-se ainda que a Fiscalização também se utilizou de valores constantes de avaliações judiciais de imóveis rurais, bem como de avaliação constante em penhora judicial na matrícula de imóvel como parâmetro para a avaliação de bens semelhantes.

Indene de dúvidas que, ao contrário do que alega a Defesa, os procedimentos de avaliação adotados pelo Fisco não destoam das regras básicas de avaliação.

Como se verifica dos autos, a avaliação fiscal observou método idôneo, com base documental, dados do próprio contribuinte, referências regionais, instrumentos técnicos auxiliares e motivação suficiente, houve reduções e majorações conforme o valor de mercado.

Outrossim, verifica-se que as avaliações dos imóveis urbanos e rurais não destoam das orientações constantes da NBR 14653 da ABNT– Associação Brasileira de Normas Técnicas, tabulando-se os valores de mercado local e considerando-se a margem de arbítrio mais favorável ao Contribuinte, conforme demonstrado pelo Fisco.

Como destacado pela Fiscalização, eventual desconformidade formal com a listagem de certos itens da NBR 14653 não acarreta, *de per si*, nulidade do ato fiscal,

sobretudo quando se verifica que o objetivo precípua da avaliação fiscal foi atingido, com estimativa idônea e razoável do valor de mercado dos bens imóveis integralizados, conforme parâmetros idôneos, amplamente demonstrados e fundamentados documentalmente nos autos.

Lado outro, verifica-se dos Anexos que compõem o lançamento, que os Autuados tiveram pleno acesso, não apenas ao valor da avaliação de cada imóvel, mas a todos os parâmetros utilizados para a avaliação deles, notadamente à composição da avaliação que o Fisco atribuiu a cada área dos imóveis e às respectivas benfeitorias.

Contudo, os Autuados não trouxeram qualquer avaliação técnica alternativa ou precificação de mercado comparável, optando por uma contestação abstrata da metodologia, sem demonstrar um único caso concreto de superestimação.

Portanto, a tese de nulidade por ofensa ao contraditório e à ampla defesa, assim, como a alegação de invalidade metodológica, não merecem prosperar, restando plenamente válidas as avaliações realizadas e o lançamento formalizado pela Fiscalização.

Registra-se que os questionamentos afetos à responsabilidade dos Coobrigados trata-se de matéria de mérito e assim serão analisados.

Induvidoso que aos Impugnantes foi oportunizada ampla defesa e contraditório, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa conforme alegado.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Impugnantes todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Opina-se, portanto, pela rejeição de todas as prefaciais arguidas.

#### **Da prova pericial**

Requer a Defesa a realização de perícia técnica, nos termos dos arts. 171 a 173 da Lei nº 6.763/75, de forma a evidenciar “todos os argumentos levantados na presente defesa”. Para tanto apresenta os seguintes quesitos:

- 1 - Considerando os documentos societários e contábeis anexos, especialmente o "ACORDO-ACIONISTAS-FARROUPILHA", o Sr. Perito poderá analisar e caracterizar a natureza jurídica das operações de integralização de bens no capital social das empresas do Grupo Farroupilha e a subsequente transferência de quotas, distinguindo-as de uma eventual "doação dissimulada" conforme alegado pela fiscalização na autuação?
2. Com base nos dados disponíveis, incluindo as avaliações e os registros contábeis das empresas, o Sr. Perito poderá identificar os valores históricos dos bens integralizados no capital social, compará-los com seus respectivos valores de mercado à época das operações e analisar a conformidade da opção pela integralização

por valor histórico com o Artigo 23 da Lei Federal nº 9.249/1995, explicitando as implicações tributárias federais dessa escolha?

3. Considerando o "CONTRATO UNIÃO ESTÁVEL" e o "ACORDOACIONISTAS-FARROUPILHA", o Sr. Perito Judicial poderá avaliar se a estrutura societária do Grupo Farroupilha e as operações de integralização e transferência de quotas possuem um propósito negocial legítimo, relacionado ao planejamento patrimonial familiar, à governança corporativa e à sucessão empresarial, ou se configuram mero intuito de elisão fiscal, conforme alegado pela fiscalização?

4. O Sr. Perito poderá verificar se os registros contábeis e os atos societários relacionados às operações de integralização de capital e transferência de quotas foram realizados em estrita observância às normas contábeis brasileiras (incluindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade) e à legislação societária aplicável, atestando a regularidade formal e material de tais operações? e

5. O Sr. Perito poderá analisar se a reclassificação das operações de integralização de capital e transferência de quotas como "doação dissimulada", conforme a autuação fiscal, altera a natureza jurídica e o tratamento contábil e financeiro desses atos, conforme definidos pelo Código Civil e pela legislação empresarial, e qual o impacto dessa reclassificação na substância econômica das transações?

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.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Como bem destaca a Fiscalização, pretende a Defesa com a prova pericial deslocar, para um Perito, a qualificação jurídica dos fatos e a análise do mérito da autuação (por exemplo, distinguir doação dissimulada, avaliar propósito negocial, definir impactos da reclassificação na substância econômica das transações), matérias típicas de julgamento pelo órgão administrativo competente, não de mensuração por um perito técnico.

Conveniente trazer à colação os seguintes esclarecimentos da Fiscalização:

Outrossim, o conjunto probatório constante do Relatório Fiscal Complementar e anexos supre integralmente as questões fáticas relevantes:

- fluxo documental completo, com contratos/alterações societárias, deliberações de distribuição de lucros, balancetes contábeis, registros imobiliários, avaliações e demonstrativos que quantificam aportes e participações;
- efeitos econômicos objetivamente mensurados, tais como nas integralizações do Pai por valores históricos irrisórios frente ao venal; distribuições desproporcionais de lucros; e reduções de capital, com cancelamento de quotas do Pai, com ressarcimentos ínfimos frente ao valor de mercado das quotas canceladas etc.;
- metodologia de cálculo da base de cálculo e do imposto devido explicada e devidamente fundamentada no Relatório Fiscal e seus anexos. Nessas condições, não há lacuna técnica a ser suprida pela perícia.

O pedido reitera pleitos para avaliar o que já foi mensurado nos autos (valores históricos x venais, participações e ganhos gratuitos), com o nítido objetivo de rediscutir pontos já esclarecidos e comprovados, além de possibilitar o julgamento do mérito do trabalho fiscal pelo perito, o qual não possui competência legal para tanto. O intuito é claro de postergação do julgamento. Vários quesitos exigem juízo sobre:

(i) “natureza jurídica” das operações; (ii) existência de “propósito negocial”; (iii) “impacto” da reclassificação na substância econômica. Tais temas são jurídicos (competência, hipótese de incidência, doação indireta, abuso de forma) ou de mérito fiscal.

A perícia não decide se há doação dissimulada nem “autêntica” propósito negocial; isso decorre da valoração jurídica dos efeitos econômicos já documentados.

Daí o desacerto do meio de prova pretendido. As partes autuadas, no pedido de perícia, formulam um tópico no qual solicita-se que o perito ateste a regularidade dos registros contábeis e atos societários às normas contábeis e societárias.

Mesmo que a forma seja regular, e isso já foi afirmado desde o início pelo próprio Fisco, a legislação mineira autoriza a desconsideração, para fins tributários, de

atos e negócios jurídicos, lícitos para o direito privado, quando há abuso de forma para ocultar o fato gerador do ITCD.

Assim, um laudo sobre formalidades não tem aptidão para desabonar a materialidade tributária já provada.

Desse modo, como os questionamentos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se a prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), incidente sobre doações de quotas de capital realizadas à Autuada (donatária) por seu pai, Inácio Carlos Urban, em 13/05/20, 25/06/20, 03/08/20, 07/08/20, 09/06/21, 08/09/21, 04/10/21, 14/10/21 e 18/11/21.

Frisa-se que as doações ocorreram mediante:

1) criação e utilização das seguintes pessoas jurídicas: Farroupilha Agronegócios Administração de Bens Ltda (CNPJ nº 30.609.870/0001-23), Farroupilha Participações Ltda (CNPJ nº 31.696.162/0001-30) e Administradora Farroupilha Holding Ltda (CNPJ nº 31.304.095/0001-60), pelo Pai, em cujos capitais sociais foram integralizados imóveis ou quotas de outras pessoas jurídicas a valor histórico, sendo os respectivos valores de mercado consideravelmente superiores;

2) integralizações e reduções de capital social em que houve distribuição desproporcional de quotas (considerando-se os respectivos valores de mercado), resultando em doações, de Pai para filhos, de quotas de capital da Farroupilha Agronegócios Administração de Bens Ltda, Farroupilha Participações Ltda e Administradora Farroupilha Holding Ltda.

Registra a Fiscalização que, diante de todo o conjunto de atos e negócios jurídicos praticados pelos sócios, demonstrou-se que o real objetivo, com a prática daqueles, era a transferência de patrimônio de Pai para filhos, com evidente abuso de forma jurídica, uma vez que os envolvidos praticaram atos e/ou negócios jurídicos indiretos que produziram o mesmo resultado econômico (transferência de patrimônio voluntária e não onerosa de Pai para filhos) do negócio jurídico que se buscou ocultar (doação), com vistas a reduzir o pagamento do ITCD.

Assim sendo, após a desconsideração de atos e negócios jurídicos para fins tributários, na forma dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 e art. 83, § 4º, do RPTA, foi lavrado o presente Auto de Infração para exigência do ITCD devido e não recolhido, Multa de Revalidação correspondente a 50% do valor do ITCD devido e não recolhido, conforme previsto no art. 22, inciso II, da Lei nº 14.941/03.

Constam no polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada (donatária) contribuinte do imposto (art. 12, inciso II da Lei nº 14.941/03), na condição

de responsáveis solidários: a) o Pai, Inácio Carlos Urban, nos termos do art. 21, inciso III, da citada lei, por ser o doador dos bens; b) Administradora Farroupilha Holding Ltda, nos termos do art. 21, incisos I e IV, da citada lei e art. 207, §1º, 1, da Lei nº 6.763/75, uma vez que foi o destino de quotas societárias que, segundo apurado no Auto de Infração, foram objeto de transmissão gratuita dissimulada, além de também ser utilizada como ferramenta para doação de quotas no momento da consolidação final em 18/11/21.

O detalhamento do feito fiscal e dos demais aspectos relevantes afetos ao lançamento tributário se encontram no Relatório Fiscal Complementar (Anexo A) - págs. 1824/1954 e demais documentos (Anexos B a P).

Inicialmente as Impugnantes alegam a decadência de parte do crédito tributário lançado, defendendo que, como a ciência dos autos ocorreu em 15/12/25, todos os fatos geradores ocorridos anteriormente a dezembro de 2021 estariam decaídos.

Afirmam que como o ITCD é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, está sujeito à regra do art. 150, § 4º, do CTN, que dispõe que “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”.

Além disso, defendem que é inaplicável a decisão do Tema nº 1048 (o que atrairia a aplicação da regra contida no art. 173, inciso I, do CTN), do Superior Tribunal de Justiça, ao presente caso, tendo em vista que (I) as doações efetivamente realizadas teriam sido declaradas e o imposto recolhido, (II) o Fisco teria tido conhecimento e acesso pleno às operações societárias e doações realizadas, (III) todas as alterações societárias foram arquivadas na JUCEMG, e (IV) o Tema nº 1048 somente seria aplicável quando o contribuinte não presta qualquer tipo de informação ao Fisco, o que não seria aplicável ao presente caso.

Reforçam seus argumentos citando jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, que fixou a tese de que “Aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN aos casos de ITCD com pagamento parcial de boa-fé, sem fraude, dolo ou simulação, iniciando-se a contagem a partir do fato gerador”.

Todavia, tais argumentações sobre a decadência parcial do crédito tributário não merecem prosperar.

Como bem ressalta a Fiscalização, na impugnação fala-se em decadência dos créditos tributários anteriores a dezembro de 2021, mas, conforme relatado, ao regredir 5 anos da data da ciência (15/12/25), obtem-se o marco temporal de dezembro de 2020, e não 2021.

No presente caso é plenamente aplicável a tese firmada no Tema nº 1048 do STJ, tendo em vista que as doações dissimuladas ocorridas e que são tributadas no presente feito fiscal não foram oportunamente declaradas pelo contribuinte ao Fisco.

Em verdade, tais doações foram ocultadas, dissimuladas por meio da prática de atos e negócios jurídicos indiretos, revestidos de uma roupagem jurídica que não a doação, mediante evidente abuso de forma jurídica.

As doações tributadas nestes autos foram ocultadas de tal forma que se fez necessário ao Fisco Estadual, para promover o lançamento de ofício, proceder com a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos para fins tributários, para que se pudesse atingir os fatos geradores praticados e a real intenção das partes, que era a doação de quotas sociais do Pai aos filhos.

Corroborando a autuação do Fisco a Ementa da decisão do Recurso Especial - REsp nº 1.841.771/MG:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1048. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. CONTROVÉRSIA SOBRE O MARCO INICIAL A SER CONSIDERADO. FATO GERADOR OCORRIDO. TRANSMISSÃO DE BENS OU DIREITOS MEDIANTE DOAÇÃO. CONTAGEM DA DECADÊNCIA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN. IRRELEVÂNCIA DA DATA DO CONHECIMENTO DO FISCO DO FATO GERADOR

4. NOS TERMOS DO ART. 149, II, DO CTN, QUANDO A DECLARAÇÃO NÃO SEJA PRESTADA, POR QUEM DE DIREITO, NO PRAZO E NA FORMA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, SURGE PARA O FISCO A NECESSIDADE DE PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NO PRAZO DE CINCO ANOS CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À DATA EM QUE OCORRIDO O FATO GERADOR DO TRIBUTO (ART. 173, I, DO CTN).

(...)

6. PARA O CASO DE OMISSÃO NA DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE, A RESPEITO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS OU DIREITOS POR DOAÇÃO, CABERÁ AO FISCO DILIGENCIAR QUANTO AOS FATOS TRIBUTÁVEIS E EXERCER A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO, DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

Dessa forma, resta clara a incidência da tese do Tema nº 1048 ao presente feito fiscal, o que atrai a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, que dispõe que a decadência do crédito tributário ocorre no prazo de 5 (cinco) anos, contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Assim, conclui-se que nenhum fato gerador constituído mediante o presente Auto de Infração foi fulminado pela decadência, pois mesmo para os fatos gerados mais antigos, ocorridos em 2020, a decadência somente iria ocorrer em 5 anos contados a partir do ano seguinte (2021) “àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (2020), ou seja, o Fisco poderia ter constituído o crédito tributário e o contribuinte ter sido cientificado do lançamento até 31/12/25, que foi exatamente o que ocorreu (cientificação do Auto de Infração (AI) ocorrida em 15/12/25).

O argumento dos Impugnantes de que as doações foram regularmente declaradas e o imposto recolhido não tem relação com o ITCD exigido mediante os presentes autos, tendo em vista que tais doações de quotas, declaradas nas Declarações de Bens e Direitos - DBDs nºs 201.911.937.166-1, 201.911.064.861-0 e 202.008.061.133-2, não compõem a base de cálculo deste Auto de Infração.

Reforça-se, as doações que estão sendo tributadas são as ocultas, dissimuladas com vistas a evitar o pagamento do ITCD, para as quais não existem quaisquer declarações ao Fisco mineiro.

Além disso, o fato de as operações societárias terem sido arquivadas na JUCEMG não supre o dever que o contribuinte tem de cumprir com sua obrigação acessória de apresentar a DBD ao Fisco, conforme determina o art. 17 da Lei nº 14.941/03.

A jurisprudência do TJMG citada pelos Autuados, por sua vez, não guarda pertinência com o presente caso, tendo em vista que ela trata dos casos em que houve pagamento parcial de boa-fé para determinado fato gerador, o que, segundo aquela decisão, iniciaria “prazo decadencial de cinco anos a contar do fato gerador, conforme o art. 150, §4º, do CTN”.

A regra incidente ao presente caso é claramente a do art. 173, inciso I, do CTN, conforme Tema nº 1048 do Superior Tribunal de Justiça -STJ c/c a Resolução nº 5.650, de 20 de janeiro de 2023 (MG de 21/01/23) que dispõe sobre a contagem de prazo decadencial na constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD e sobre o cancelamento do crédito tributário relativo ao imposto, nas hipóteses que especifica:

CTN

Art. 1º - A constituição do crédito tributário relativo ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, decorrente de doação não declarada à Secretaria de Estado de Fazenda – SEF, deverá obedecer ao prazo decadencial previsto no inciso I do art. 173 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, observada a data de ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único - Para efeito de contagem do prazo decadencial a que se refere o caput, é irrelevante a data em que a SEF teve conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Pois bem, constata-se a seguinte sequência dos atos praticados pelo Coobrigado (pai da Autuada) os quais, indene de dúvidas, demonstram, à exaustão, a transferência, sem ônus para os filhos (dentre eles, a ora Autuada), parte expressiva do seu patrimônio particular, conforme detalhado no Relatório Complementar (Anexo A) - págs. 1824/1954:

f.1.1) Primeiro Núcleo: Bens

Em síntese, a sequência dos seguintes atos praticados pelo núcleo familiar demonstra com muita clareza a intenção do Pai de transferir, sem ônus para os filhos, parte do seu patrimônio particular.

1) Constituição da PJ - BENS pelo Pai com a finalidade de transmissão patrimonial, aos filhos, de bens imóveis pertencentes a ele, integralizando-os ao capital social da empresa a valores históricos, muito inferiores aos de mercado.

2) Doação (DBD n. 201.911.937.166-1), pelo Pai, de quotas da PJ – BENS para os filhos, possibilitando o ingresso destes no quadro societário da sociedade.

3) Integralização, pelos filhos, de bens imóveis (adquiridos com recursos financeiros doados pelos pais, inclusive gravados com cláusulas de incomunicabilidade e reversão) com valores históricos declarados consideravelmente superiores aos integralizados pelo Pai, promovendo, assim, um aumento desproporcional na participação societária dos filhos.

4) Redução de capital social realizada unicamente pelo Pai, mediante cancelamento de 25.000.000 de quotas pertencentes a ele, com o respectivo ressarcimento, em dinheiro, no valor de R\$ 25.000.000,00 (valor histórico), muito inferior ao valor de mercado das quotas canceladas.

#### f.1.2) Segundo Núcleo: Participações

Seguindo a mesma lógica aplicada à PJ - BENS, a sequência dos seguintes atos praticados pelo núcleo familiar, em resumo, também demonstra com muita clareza a intenção do Pai de transferir, sem ônus para os filhos, parte do seu patrimônio particular.

Constituição da PJ – PARTICIPAÇÕES pelo Pai e pela PJ – ADMINISTRADORA, com a finalidade de consolidação e transmissão patrimonial de outras sociedades pertencentes ao Pai.

2) Integralização pelo Pai de quotas de duas sociedades (PJ – TRADING e PJ – TRANSPORTES) ao capital social da PJ – PARTICIPAÇÕES a valor histórico, mas com valores de mercado muitos superiores.

3) Doação (DBD n. 201.911.064.861-0), pelo Pai, de quotas da PJ – PARTICIPAÇÕES para os filhos, possibilitando o ingresso destes no quadro societário da sociedade.

4) Distribuições de lucros de maneira desproporcional em relação à participação dos sócios, sem justificativa negocial para tanto.

5) Integralizações, pelos filhos, com os numerários provenientes das distribuições desproporcionais de lucros, promovendo, assim, um aumento desproporcional na participação societária dos filhos, se comparado às integralizações a valor histórico realizadas pelo Pai, permitindo assim ganho de quotas aos filhos.

6) Integralização pelo Pai de quotas da PJ – ARMAZÊNS ao capital social da PJ – PARTICIPAÇÕES a valor histórico, mas com valores de mercado muitos superiores, proporcionando ganho de quotas aos filhos.

7) Novas distribuições de lucros realizadas de maneira desproporcional em relação à participação dos sócios, sem justificativa negocial para tanto.

8) Novas integralizações realizadas, pelos filhos, com os numerários provenientes das distribuições desproporcionais de lucros, promovendo, assim, um aumento desproporcional na participação societária dos filhos, se comparado às integralizações a valor histórico realizadas pelo Pai, permitindo assim ganho de quotas aos filhos.

9) Redução de capital social realizada unicamente pelo Pai, mediante cancelamento de 6.700.000 de quotas pertencentes a ele, com o respectivo ressarcimento, em dinheiro no valor de R\$ 6.700.000,00 (valor histórico), muito inferior ao valor de mercado das quotas canceladas.

#### f.1.3) Terceiro Núcleo: Administradora

Por fim, a sequência dos seguintes atos praticados pelo terceiro núcleo familiar, mais precisamente a PJ - ADMINISTRADORA, em resumo, também demonstra com muita clareza a intenção do Pai de transferir, sem ônus para os filhos, parte do seu patrimônio particular.

1) Constituição da PJ – ADMINISTRADORA com a finalidade de consolidação e transmissão patrimonial de Pai para filhos.

2) Doação (DBD n. 202.008.061.133-2), pelo Pai, de quotas da PJ – ADMINISTRADORA para os filhos, possibilitando o ingresso destes no quadro societário da sociedade.

3) Integralizações realizadas pelos sócios com quotas da PJ – BENS e PJ – PARTICIPAÇÕES, estas realizadas a valor histórico, o que propiciou ganho não oneroso de quotas aos filhos, quando considerado o valor de mercado de tais quotas.

4) Saída dos filhos da sociedade por meio de cessão e transferência da totalidade das quotas pertencentes a cada um, sendo que o Filho transferiu sua participação para sua holding, F.L.U. PARTICIPACOES LTDA, CNPJ n. 23.866.306/0001-20, e a Filha para sua holding, E.M. PARTICIPACOES LTDA, CNPJ n. 47.147.243/0001-10. (Grifos acrescidos).

Constata-se que praticamente todo o patrimônio relacionado ao planejamento tributário ora analisado proveio do pai. O pai integralizou uma grande quantidade de bens imóveis à PJ – BENS e quotas de capital das sociedades PJ – ARMAZÉNS, PJ – TRADING e PJ – TRANSPORTES ao capital social da PJ – PARTICIPAÇÕES; foram doadas, pelo Pai, quotas de capital da PJ – BENS, PJ – PARTICIPAÇÕES e PJ – ADMINISTRADORA aos filhos, por meio das DBDs nºs 201.911.937.166-1, 201.911.064.861-0 e 202.008.061.133-2, respectivamente; os imóveis integralizados pelos filhos ao capital social da PJ – BENS foram adquiridos com recursos financeiros doados pelos pais; os lucros que foram distribuídos aos filhos (e utilizados posteriormente para integralização) em proporção superior à participação societária que lhes era devida na PJ – PARTICIPAÇÕES são provenientes da liberalidade do Pai em aceitar lucros em proporção extremamente inferior ao seu percentual de participação na empresa.

Percebe-se que o processo, em resumo, utiliza-se de estratégias, ao longo do tempo, com a finalidade de aumentar, desproporcionalmente, a participação societária dos filhos a quase 100% (cem por cento) nas sociedades PJ BENS, PJ – PARTICIPAÇÕES e, posteriormente, na PJ – ADMINISTRADORA, sendo que praticamente todo o patrimônio (com exceção dos lucros recebidos pelos filhos na exata proporção que lhes cabiam) integralizado nessas empresas é proveniente do Pai.

Resta claro, portanto, a utilização das pessoas jurídicas citadas como instrumentos de transmissão patrimonial.

Nota-se que, para a viabilidade da transmissão dos bens, foram praticados determinados atos com o intuito de promover o aumento exacerbado, por meio da distribuição desproporcional, a maior, de quotas de capital das sociedades aos filhos.

A abordagem utilizada baseia-se em quatro pilares, em síntese: primeiro, a integralização de bens, pelo pai, a valores históricos extremamente subavaliados; segundo, a integralização, pelos filhos, de bens ou com valores históricos declarados proporcionalmente superiores aos integralizados pelo pai (PJ – BENS) ou a valor de mercado (PJ – PARTICIPAÇÕES); terceiro, as distribuições de lucros desproporcionais ao respectivo número de quotas; e quarto, redução de capital social mediante o cancelamento de quotas de capital do pai, ressarcidas a valor histórico, muito inferior ao valor de mercado.

Quanto ao primeiro pilar, tem-se duas consequências diferentes, uma antes e outra depois da entrada dos filhos no quadro societário. Antes da entrada dos filhos na empresa, a integralização, pelo Pai, de bens a valores históricos, muito inferiores aos de mercado, tem o condão de manter o mais baixo possível a quantidade de quotas do pai e, ao mesmo tempo, “encher” o capital social com bens de alto valor de mercado.

No caso da PJ – BENS, antes da entrada dos filhos, o pai já havia integralizado 64 (sessenta e quatro) imóveis ao capital social e, quanto a PJ – PARTICIPAÇÕES, o Pai já havia integralizado a totalidade das quotas das empresas PJ – TRADING e PJ – TRANSPORTES.

Após o ingresso dos filhos, as integralizações do pai de bens a valores históricos, muito inferiores aos valores de mercado, resultam no prejuízo patrimonial daquele, tendo em vista que, comparando-se com o valor de mercado dos bens cedidos, o pai recebe proporcionalmente menos quotas do que lhe cabia a cada integralização. Como o pai recebe menos quotas, caso observada a proporcionalidade frente a valores de mercado, por reflexo, os filhos findam com uma participação societária maior, acarretando ganho patrimonial a estes e uma distribuição desproporcional de quotas a cada sócio, favoravelmente aos filhos, tendo em vista o valor de mercado dos bens integralizados por cada um.

É o caso, na PJ – BENS, da integralização efetuada pelo Pai em 03/08/20, na qual o valor histórico dos bens imóveis cedidos representa apenas 0,77% (zero inteiros e setenta e sete centésimos por cento) do valor de mercado dos bens naquela data, e na PJ – PARTICIPAÇÕES, da integralização feita pelo Pai em 07/08/20, na qual o valor histórico das quotas da PJ – ARMAZÉNS representa ínfimos 0,40% (zero inteiros e quarenta centésimos por cento) do valor de mercado na data de integralização.

Quanto ao segundo pilar, em relação à PJ – BENS, citam-se as integralizações de imóveis efetuadas pelos filhos em 25/06/20 e 04/10/21, nas quais os valores históricos dos bens representam, respectivamente, 32,77% (trinta e dois inteiros e setenta e sete centésimos por cento) e 40,84% (quarenta inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento), dos valores de mercado na data de suas integralizações.

Tal situação também ocorre em relação às integralizações dos filhos na PJ – PARTICIPAÇÕES: enquanto o Pai integralizou quotas de capital das sociedades PJ – ARMAZÉNS, PJ – TRADING e PJ – TRANSPORTES ao capital social da PJ – PARTICIPAÇÕES, ao valor histórico de R\$ 5.195.400,00 (cinco milhões, cento e noventa e cinco mil e quatrocentos reais) e valor de mercado (14/10/21) de R\$ 89.031.488,13, ou seja, com valor histórico correspondente a cerca de 5,84% (cinco inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) do valor de mercado; os filhos integralizam R\$ 42.900.000,00 (quarenta e dois milhões e novecentos mil reais) em moeda corrente (R\$ 14.100.000,00 (quatorze milhões e cem mil reais) em 13/05/20 e R\$ 28.800.000,00 (vinte e oito milhões e oitocentos mil reais) em 09/06/21), ou seja, 100% (cem por cento) a valor de mercado.

Ressalta-se que os recursos financeiros integralizados pelos filhos são provenientes das distribuições desproporcionais de lucros efetuadas.

Portanto, quando os filhos, na integralização de bens imóveis, utilizam valores declarados “mais bem avaliados” ou mais próximos do valor de mercado dos referidos bens ou, quando os filhos realizam integralizações em moeda corrente (a valor de mercado), tem-se um maior “poder de compra” de quotas, ou seja,

proporcionalmente, os filhos recebem mais quotas do que lhe seriam cabíveis, tendo como referência o valor venal de todos os bens integralizados por cada sócio.

Em relação ao terceiro pilar, as distribuições desproporcionais de lucros deliberadas no âmbito da PJ - PARTICIPAÇÕES, efetuadas sem qualquer justificativa negocial, fundamentam-se na pura liberalidade do Pai em aceitar lucros em percentual bem inferior ao de sua participação na sociedade, resultando em lucros distribuídos a maior no valor de R\$ 19.697.963,99 (dezenove milhões, seiscentos e noventa e sete mil, novecentos e sessenta e três reais e noventa e nove centavos) aos filhos. Como os lucros são utilizados em seu montante total para subseqüentes integralizações na PJ – PARTICIPAÇÕES, tal artifício possibilitou aos filhos a aquisição de um maior número de quotas, comparado com a quantidade que seria adquirida caso os lucros fossem distribuídos no exato percentual de participação de cada sócio.

Quanto ao quarto e último pilar, a redução de capital realizada unicamente pelo Pai, mediante o cancelamento de quase a totalidade de suas quotas, pode-se afirmar que é o ponto chave para elevar a participação societária dos filhos à margem de 100% (cem por cento).

A estratégia utilizada nos dois primeiros núcleos é basicamente a mesma e funciona da seguinte forma: o capital social da sociedade é reduzido, considerado excessivo em relação ao objeto social da sociedade, unicamente pelo Pai, mediante o cancelamento de quase a totalidade de suas quotas (cerca de 94,4% (noventa e quatro inteiros e quatro décimos por cento) na PJ – BENS e 98,7% (noventa e oito inteiros e sete décimos por cento) na PJ – PARTICIPAÇÕES), levando sua participação nominal a valores mínimos (4,00% (quatro por cento) na PJ – BENS e 0,20% (zero inteiros e vinte centésimos por cento) na PJ – PARTICIPAÇÕES).

Porém, o pai, que havia integralizado praticamente todo o patrimônio em bens imóveis (PJ – BENS) e em quotas de outras sociedades (PJ – PARTICIPAÇÕES), a valores históricos muito inferiores aos de mercado dos referidos bens, recebe agora o ressarcimento por suas quotas canceladas em dinheiro, a valor histórico, bem abaixo do respectivo valor venal. Ou seja, o pai reduz sua participação a quase zero, recebe a restituição em dinheiro, em valores extremamente inferiores aos de mercado das quotas canceladas, e os bens imóveis e quotas da PJ – ARMAZÉNS, PJ – TRADING e PJ – TRANSPORTES integralizados por ele permanecem integralizados ao capital social da PJ – BENS e da PJ – PARTICIPAÇÕES, respectivamente. Dessa forma, os filhos alcançam quase 100% (cem por cento) de participação societária e os bens objeto de sucessão patrimonial continuam integralizados no capital social das empresas: o objetivo do planejamento tributário abusivo foi alcançado.

Em termos numéricos, no caso da PJ – BENS, antes da redução de capital social realizada, tem-se que o pai, que havia integralizado 94 (noventa e quatro) imóveis mais numerário, totalizando o valor de mercado (2021) de R\$ 1.155.988.611,45 (um bilhão, cento e cinquenta e cinco milhões, novecentos e oitenta e oito mil, seiscentos e onze reais e quarenta e cinco centavos) de patrimônio transferido (deduzido parte do patrimônio [quotas] que foi doado aos filhos por meio da DBD nº 201.911.937.166-1), e recebendo em troca de 26.483.609 (vinte e seis milhões, quatrocentos e oitenta e três mil e seiscentos e nove) quotas de capital, aceitou receber

a restituição, em dinheiro, de R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais), pelo cancelamento de 25.000.000 (vinte e cinco milhões) de suas quotas. Foram canceladas cerca de 94,39% (noventa e quatro inteiros e trinta e nove centésimos por cento) das quotas que o pai possuía e ele recebeu como ressarcimento apenas cerca de 2,16% (dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) do valor de mercado (2021) dos bens cedidos por ele a título de integralização.

É possível constatar a mesma situação em relação à PJ – PARTICIPAÇÕES: o Pai, que havia integralizado, antes da redução de capital social, quotas de três sociedades diferentes mais numerário, totalizando o valor de mercado (14/10/21) de R\$ 86.043.283,05 de patrimônio transferido (considerando que parte do patrimônio [quotas] foi doado aos filhos por meio da DBD nº 201.911.064.861-0), recebeu em troca 6.786.300 quotas de capital; após a redução, aceitou receber a restituição, em dinheiro, de R\$ 6.700.000,00 (seis milhões e setecentos mil reais), pelo cancelamento de 6.700.000 (seis milhões e setecentos mil) de suas quotas, ou seja, foram canceladas cerca de 98,73% (noventa e oito inteiros e setenta e três centésimos por cento) das quotas que o pai possuía e ele recebeu como ressarcimento apenas cerca de 7,79% (sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento) do valor de mercado (14/10/21) dos bens integralizados por ele ao capital social.

Resta claro, assim, que os atos foram praticados com a finalidade de reduzir o impacto do ITCD sobre a transmissão dos bens, o que caracteriza uma tentativa de ocultar a verdadeira natureza da operação. O real objetivo era a transferência de patrimônio de pais para filhos, visando ocultar o fato gerador e evitar o pagamento do imposto.

Como bem registra a Fiscalização, diante de todo o conjunto de atos e negócios jurídicos praticados pelos sócios, demonstrou-se que o real objetivo, com a prática daqueles, era a transferência de patrimônio de pai para filhos, com evidente abuso de forma jurídica, uma vez que os envolvidos praticaram atos e/ou negócios jurídicos indiretos que produziram o mesmo resultado econômico (transferência de patrimônio voluntária e não onerosa de Pai para filhos) do negócio jurídico que se buscou ocultar (doação), com vistas a reduzir o pagamento do ITCD.

Como se verifica, restou demonstrado pela Fiscalização os atos e negócios jurídicos foram praticados visando transferências de bens do pai para os filhos, dentre eles a ora Autuada, caracterizados como fato gerador do ITCD, nos termos do art. 1º da Lei nº 14.941/03, sem o recolhimento do ITCD devido ao estado de Minas Gerais.

Por fim, destaca-se que as alegações da Defesa acerca do “Contrato de Conveniência” que formaliza a união estável do Coobrigado, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, conforme análise da Fiscalização:

As alegações relativas ao contrato de convivência firmado em 2013 e ao suposto “contexto histórico” não têm qualquer relevância para o fato gerador apurado.

O referido contrato, com cláusula de separação de bens, não transfere patrimônio, não altera quotas, não interfere no patrimônio líquido das sociedades e não tem impacto tributário para fins de ITCD.

O fato gerador identificado pelo Fisco é a doação de quotas, caracterizada pela transferência gratuita de participação societária no período fiscalizado.

Esse evento é autônomo e totalmente independente do contrato de convivência mencionado, que é juridicamente irrelevante para fins tributários.

Assim, a tentativa de vincular atos privados anteriores às operações societárias que efetivamente configuraram a doação não passa de argumento retórico, incapaz de afastar a incidência do ITCD ou de infirmar a validade do Auto de Infração, que permanece plenamente fundamentado e aderente à legislação aplicável.

As partes alegam que o Contrato Particular de Convivência é o primeiro ato jurídico de propósito negocial realizado no planejamento familiar.

A partir deste ponto, as Impugnantes passam a argumentar em sua defesa de que havia um propósito negocial no planejamento realizado, entretanto, tal argumento parte de uma premissa equivocada, pois o Fisco não desconsiderou os atos e negócios jurídicos por “falta de propósito negocial”, mas sim abuso de forma jurídica, fundamento este que não se confunde com o primeiro invocado pela defesa.

Conveniente destacar que a Constituição da República de 1988 (CR/88), conforme art. 155, inciso I e no § 1º, delegou aos estados competência para instituir Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, o ITCD.

A competência para instituição do imposto foi regulamentada pelo Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172/66, recepcionada pela Constituição da República de 1988 com *status* de Lei Complementar, definindo aspectos como competência dos estados, fato gerador, sujeito passivo da obrigação tributária, base de cálculo e alíquota.

Assim, o estado de Minas Gerais, valendo-se de sua competência constitucionalmente prevista, editou a Lei nº 14.941/03, que dispôs sobre o ITCD em seus diversos aspectos, regulamentada pelo Decreto nº 43.981/05.

Destaca-se que o ITCD, dentre outras hipóteses, incide na doação de bem ou direito, conforme redação do inciso III do art. 1º da referida lei:

Lei nº 14.941/03

CAPÍTULO I

Da Incidência

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;

É sabido que, no ITCD, compete ao sujeito passivo, mediante declaração, estipular o valor do bem a ser transmitido. Entretanto, de acordo com a legislação que rege a espécie, o Fisco não fica adstrito aos valores atribuídos pelas partes aos bens.

Nesse diapasão, o Código Tributário Nacional - CTN, no tocante ao tributo em testilha, prevê em seu art. 38 que "a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos":

CTN

SEÇÃO III

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

(...)

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. (Grifos acrescidos).

Pois bem, considerando que o valor do imposto deve ser o valor venal dos bens e direitos transmitidos, conforme o CTN, a Lei mineira nº 14.941/03, instituidora do ITCD no estado, estabelece em seu art. 4º que a base de cálculo do ITCD é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude de sucessão ou de doação.

Já o conceito de valor venal, para fins de apuração do imposto, representa o valor de mercado do bem ou direito na data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o citado art. 4º, *caput* e § 1º, da referida lei (c/c art. 11, *caput* e § 1º, do Decreto nº 43.981/05 - regulamenta o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – RITCD), a seguir reproduzidos:

Lei nº 14.941/03

Seção I Da Base de Cálculo

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.

Decreto nº 43.981/05

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. (Grifos acrescidos).

Aliomar Baleeiro, em lição sempre acatada, confirma que “valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis” (Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense. 11ª ed., 2003, p. 249).

Como adiantado em preliminar, consta dos autos os dados referentes à avaliação dos imóveis procedida pelo Fisco, bem como o detalhamento da apuração das exigências fiscais, não tendo procedência a alegação da Defesa de invalidade do método de avaliação adotado pela Fiscalização.

Por meio dos citados anexos aos autos, os Impugnantes tiveram acesso, não apenas ao valor da avaliação de cada imóvel, mas à composição da avaliação (ao valor que o Fisco atribuiu a cada área do imóvel - cultura, pastagens, reflorestamento, preservação permanente etc.) e às respectivas benfeitorias.

Como salientado, a Defesa se absteve de questionar diretamente os valores de avaliação (por exemplo, apresentando laudo de avaliação ou anúncios de venda da região), centrando-se apenas em atacar aspectos formais do lançamento, tais como o método/critérios de avaliação utilizados pelo Fisco, o que foi rechaçado em preliminar.

Sobre a argumentação da Defesa de que a integralização de bens pelo valor histórico é autorizada por lei, registra-se que o fato de uma lei ordinária federal permitir a integralização de capital com imóvel, pelo valor histórico, nada significa para fins de tributação pelo ITCD, que é um imposto de competência dos Estados, não cabendo à União, mediante lei ordinária, instituí-lo nem o regulamentar. Portanto, a regularidade da integralização não afasta a ação fiscal afeta ao ITCD.

A partir da observação da integralização pelo valor histórico e do complexo conjunto de atos e negócios jurídicos realizados, foi apurado o valor venal dos imóveis, para confrontação com o número de quotas atribuído a cada sócio, para a distribuição de lucros, cancelamento ações do Pai, dentre outros, e, assim, para verificação da ocorrência do fato gerador do ITCD.

De posse dos resultados, restou claro que o Coobrigado suportou decréscimo patrimonial, em face do acréscimo patrimonial não oneroso do sujeito passivo principal.

Evidencia-se, pois, a transferência voluntária e não onerosa de patrimônio, caracterizando a doação, que é hipótese de incidência de ITCD.

Registra-se que se verifica é um arranjo complexo de atos e negócios jurídicos, desconsiderados pelo Fisco para fins tributários, cujo objetivo não foi uma simples integralização de capital com imóveis, distribuição de lucros e outros, mas, sim, a transferência de patrimônio de pai para filhos. No caso em análise, ficou evidenciado que o Coobrigado transferiu patrimônio particular para os demais sócios (os quais são filhos), sem o pagamento do ITCD incidente.

Como bem destaca a Fiscalização, caso as sociedades fossem formadas por sócios não pertencentes ao mesmo grupo familiar, o doador/coobrigado não suportaria o decréscimo patrimonial assumido pelos atos praticados que culminou com a cobrança de ITCD. Além disso, na impugnação admite-se que “se trata de operação familiar, (...) e se objetivou a continuidade da exploração das áreas na família”.

No que diz respeito aos argumentos da Defesa no sentido de que o método de avaliação das quotas não poderia envolver o valor dos imóveis, esclareça-se que, quanto à base de cálculo do tributo, no caso de participações societárias, será o valor patrimonial das quotas/ações societárias transmitidas, o que está normatizado pelo art. 5º da Lei nº 14.941/03 c/c art. 13 do Decreto nº 43.981/05. Examine-se:

Lei nº 14.941/03

Art. 5º 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 cento e oitenta dias.

§ 1º No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos cento e oitenta dias, admitir-se-á seu valor patrimonial na data da transmissão, nos termos do regulamento. (Grifou-se).

§ 2º 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.

Decreto nº 43.981/05

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).

Da leitura do artigo anterior, é possível concluir que o § 4º acima transcrito enfatiza que no caso de integralização de quotas de capital com imóveis em prazo inferior a cinco anos, a base de cálculo do ITCD não será inferior ao valor venal deles. Assim, correta a avaliação procedida pelo Fisco.

Em que pesem as alegações apresentadas, bem esclarece o Fisco que foram cumpridos regularmente os ditames atinentes à apuração da base de cálculo do imposto, não sendo afrontados os arts. 38 e 148 do CTN, bem como a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.113.

Assim, correta a Fazenda Pública Estadual, ao efetuar o lançamento do crédito tributário, em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 23 da Lei nº 14.941/03.

É clara, portanto, a intenção do legislador em estabelecer um valor mínimo para a determinação da base de cálculo do ITCD nesses casos específicos, a saber, em que há utilização de pessoas jurídicas como veículos para transmissão, por meio da distribuição de quotas de capital, de bens móveis e imóveis ou de direitos a eles relativos.

Portanto, o trabalho fiscal cumpre fielmente o disposto na legislação tributária mineira.

A base de cálculo do presente feito fiscal não é o “valor de mercado dos bens que compõem o ativo da empresa”, mas sim o valor patrimonial das quotas (com base em informações constantes da documentação contábil das empresas), que é o valor residual dos ativos (bens e direitos) em conformidade à Lei nº 14.941/03.

Conveniente trazer à colação decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG no sentido de que o estado de Minas Gerais tem competência concorrente para legislar sobre direito tributário (art. 24, inciso I, § 3º, da Constituição da República de 1988 – CR/88), inclusive regulando a base de cálculo do imposto sobre doações de quotas/ações de sociedades empresárias, bem como sobre a legitimidade de a Fiscalização discordar do valor declarado pelo contribuinte, realizando a avaliação com o escopo de proceder ao cálculo do imposto devido. Examine-as:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA. CONCESSÃO DA GRATUIDADE. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE DA SENTENÇA. CERCEAMENTO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE. NÃO OCORRÊNCIA. ITCD. DOAÇÃO DE COTAS SOCIAIS. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. BASE DE CÁLCULO. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. O RECORRENTE QUE RECOLHE AS CUSTAS INICIAIS, PRÁTICA ATO INCOMPATÍVEL COM REQUERIMENTO DE CONCESSÃO DA ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA.

2. NÃO HÁ FALAR-SE EM CERCEAMENTO DE DEFESA QUANDO AS PROVAS REQUERIDAS PELA PARTE SÃO DESNECESSÁRIAS À SOLUÇÃO DO LITÍGIO.

3. INEXISTE NULIDADE DA SENTENÇA, POR MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE, QUANDO AS QUESTÕES SUSCITADAS PELAS PARTES SÃO DEVIDAMENTE APRECIADAS PELO MAGISTRADO.

4. A DOAÇÃO DE COTAS SOCIAIS CARACTERIZA-SE COMO FATO GERADOR DO ITCD, E, SENDO O DOADOR DOMICILIADO NO ESTADO DE MINAS GERAIS, REFERIDO ENTE DETÉM COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO TRIBUTO.

5. A BASE DE CÁLCULO DO ITCD É O VALOR VENAL DO BEM OU DIREITO TRANSMITIDO, PODENDO A ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, AO DISCORDAR DO VALOR DECLARADO PELO CONTRIBUINTE, REALIZAR AVALIAÇÃO COM O ESCOPO DE PROCEDER AO CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0105.08.269111-1/001, RELATOR(A): DES.(A) BITENCOURT MARCONDES, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 08/11/2012, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 20/11/2012)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCMD. DOAÇÃO DE QUOTAS / AÇÕES DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS. BASE DE CÁLCULO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- O ART. 7º, III, DA LEI 12.016/2009, CONFERE AO MAGISTRADO A POSSIBILIDADE DE CONCEDER LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, DESDE QUE SE FAÇAM PRESENTES O RELEVANTE FUNDAMENTO E QUE DO ATO IMPUGNADO POSSA RESULTAR INEFICÁCIA DO PROVIMENTO FINAL.

- O ESTADO DE MINAS GERAIS TEM COMPETÊNCIA CONCORRENTE PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO - ART. 24, I, § 3º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, INCLUSIVE REGULANDO A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE DOAÇÕES DE QUOTAS / AÇÕES DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.

(TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.18.033963-2/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 25/04/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 26/04/2019). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Como adiantado em preliminar e reportando aos fundamentos lá constantes, verifica-se constar nos autos os dados referentes à avaliação dos imóveis procedida pelo Fisco, bem como o detalhamento da apuração das exigências fiscais, não tendo procedência a alegação da Defesa de que não há no Auto de Infração qualquer informação sobre o método/fórmula de cálculo do crédito tributário adotada pelo Fisco.

Não há, dessa forma, qualquer ilegalidade e inconstitucionalidade que macule o Auto de Infração.

Assim, correta a Fazenda Pública Estadual, ao efetuar o lançamento do crédito tributário, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN, art. 23 da Lei nº 14.941/03 e Súmula nº 113 do STF, por restar clara a infração tributária nos termos do art. 1º, inciso III c/c art. 13, inciso VI, ambos da Lei nº 14.941/03.

Nesse sentido, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, especialmente quanto à competência de o Fisco reavaliar os valores atribuídos aos bens objeto da doação, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Como ressalta a Fiscalização, a impugnação parte de um equívoco de premissa ao afirmar que a Fiscalização teria importado a “*Step Transaction Doctrine*” (Doutrina da transação em etapas) para sustentar a incidência do ITCD.

O Relatório Fiscal Complementar não se vale de doutrina alienígena; ao contrário, demonstra, com base no CTN e na legislação mineira do ITCD, que a materialidade tributável emergiu de uma sequência de atos e negócios juridicamente válidos, porém instrumentalizados para dissimular transmissões gratuitas de patrimônio, ocultando o fato gerador do tributo — hipótese expressamente alcançada pela desconsideração, para fins tributários, de atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de ocultar o fato gerador.

A referência, no relatório, à necessidade de analisar o conjunto dos atos praticados não traduz adoção de doutrina estrangeira, mas sim uma forma de se

promover um maior entendimento do planejamento tributário abusivo como um todo, que é extremamente complexo. Ressalta-se que no trabalho fiscal os fatos geradores foram individualizados e tributados separadamente, cada um com seus efeitos tributários na data de sua ocorrência.

A análise de todo o conjunto dos atos praticados facilita a visualização do resultado econômico total alcançado ao final do planejamento tributário, de forma que se torna mais clara a intenção das partes na sequência dos atos que foram praticados ao longo de todo o processo.

Dizer que a Fiscalização reconheceu a licitude dos atos não auxilia a tese defensiva. A licitude formal nunca foi controvertida; o que se evidencia é o abuso de forma jurídica na sequência de atos praticados ao longo de todo o planejamento, resultando em doações dissimuladas de quotas das pessoas jurídicas e produzindo um resultado patrimonial final, para cada sócio, incompatível com os valores de mercado dos bens integralizados por cada um.

A licitude dos atos praticados, portanto, não tem o condão de isentar o sujeito passivo da cobrança do ITCD quando os atos e negócios jurídicos praticados por ele ocultaram/dissimularam o fato gerador do tributo, com vistas a evitar seu pagamento, abusando da forma jurídica dos procedimentos adotados para tanto.

Em verdade, como salientado em preliminar, a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é utilizada exatamente para atos e negócios jurídicos praticados que são lícitos para o direito privado, e não ilícitos, o que atrairia um tratamento tributário diferente. Nesse sentido, cita-se o Acórdão nº 23.878/25/2ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Conforme o Auto de Infração lavrado e tendo em vista o disposto no Relatório Fiscal Complementar e nos demais anexos, o Fisco comprova, de forma contundente, que foram transmitidos, com liberalidade e de forma não onerosa, do Pai para os filhos, dezenas de milhões de patrimônio, por meio de doações dissimuladas de quotas de empresas, sem qualquer recolhimento de ITCD sobre esse montante.

A licitude formal dos atos societários praticados não elide a incidência do ITCD quando a substância econômica é de transferência gratuita (doação); o lançamento apoia-se justamente na prova de que os atos e negócios jurídicos indiretos praticados dissimulam o fato gerador do imposto.

Assim, ao contrário das decisões invocadas pela Defesa, aqui há prova robusta da finalidade de ocultar a ocorrência das doações, legitimando a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos para fins tributários, com base no CTN e na legislação estadual aplicável.

Por fim, tampouco procede a tentativa de transplantar para o ITCD (competência estadual) a lógica decisória de casos de tributos federais sobre renda e lucro, dentre outros casos citados.

Ademais, o procedimento da desconsideração não permite a criação de hipóteses de incidência não previstas em lei, mas apenas revela a existência de fatos geradores que estavam ocultados, dissimulados pelo abuso de forma jurídica, e que são

expressamente previstos como hipóteses de incidência na legislação afeta ao imposto estadual.

Outro ponto relevante a ser frisado é que o estado de Minas Gerais, utilizando-se de sua competência tributária, legislou sobre o procedimento da desconsideração do ato ou negócio jurídico, conforme o disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN.

Diferentemente, a união carece da regulamentação requerida pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, e tal fato faz total diferença na cobrança de tributos de suas respectivas competências, quando se é utilizado o procedimento da desconsideração, para fins tributários, do ato ou negócio jurídico.

Além disso, são previstos expressamente em lei estadual os aspectos de falta de propósito negocial e abuso de forma jurídica, com suas respectivas definições.

É evidente que o procedimento da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários encontra arcabouços tributários diferentes quando se compara sua aplicação a tributos federais e tributos estaduais (no âmbito mineiro), impactando, assim, sua aplicação para a cobrança de tributos.

Como já foi afirmado, os atos praticados são lícitos perante o direito privado, porém dissimulam/camuflam as doações de quotas ocorridas, atraindo a incidência do ITCD, porém se fazendo necessário o procedimento de desconsideração para realizar o lançamento do imposto devido.

Com embasamento na legislação tributária mineira, o Fisco procedeu o lançamento fiscal, provando de forma clara que os atos societários foram praticados pelos sujeitos passivos com evidente abuso de forma jurídica (art. 205-A, §1º, inciso II, e §3º), pois foram praticados atos ou negócios jurídicos indiretos que produziram o mesmo resultado econômico dos atos ou negócios jurídicos dissimulados, que são as doações.

Assim, enquanto julgados trazidos pela Defesa falam em propósito negocial, a presente autuação fundamenta-se no abuso de forma jurídica, hipótese diferente.

Em síntese, ausentes identidade fática, correspondência normativa e similaridade probatória entre as jurisprudências invocadas e o caso em exame, o que foi muito bem refutado na manifestação fiscal, revela-se imprestável à controvérsia, permanecendo íntegra a fundamentação do relatório e a validade do lançamento de ITCD.

Os Autuados citam ainda jurisprudência do TJMG (págs. 32 e seguinte da impugnação), reafirmando que “não poderia o Fisco presumir a ocorrência de “doação” sem a prova clara e inequívoca de simulação”.

Em primeiro lugar, o Acórdão citado não faz referência a qualquer requisito, para comprovação da doação, que diz respeito à necessidade de constatação de simulação, como foi afirmado na impugnação.

O que foi decidido é que “incumbe ao Fisco, o ônus de comprovar a ocorrência do negócio jurídico diverso daquele declarado”, que foi exatamente como se procedeu no presente Auto de Infração, pois foi comprovada, de forma inequívoca, a ocorrência das diversas doações dissimuladas ocorridas, provadas tanto em seus efeitos econômicos — ganhos não onerosos por parte dos filhos e reduções patrimoniais por parte do Pai, estas sem contraprestações que as suportassem, todas traduzidas em ganhos e reduções de quotas de pessoas jurídicas — quanto por seus aspectos legais e doutrinários que são caracterizadores da doação.

Quanto ao argumento de que seria necessária a comprovação de dolo e/ou simulação, trata-se de mais uma exposição incorreta, tendo em vista que a legislação mineira afirma expressamente que a desconsideração, para fins tributários, não se aplica a “atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto” (art. 205, parágrafo único, da Lei nº 6.763/75).

Os Impugnantes citam a Constituição da República de 1988 – CR/88, o Código Civil, a Lei Federal nº 9.249/95, jurisprudência do TJMG e conceitos de “valor histórico” e “valor de mercado”, como fundamentação para afirmar que a fiscalização estadual, “ao desconsiderar o valor histórico e tentar impor o valor de mercado para fins de ITCD, na prática, está redefinindo a base de cálculo de uma operação societária que já possui tratamento tributário específico na esfera federal”.

Afirmam também que a diferença entre o valor de mercado e o valor histórico de um bem integralizado não se trata de doação, e sim de um ganho de capital diferido, sob a ótica do Imposto de Renda.

Além disso, a Defesa sustenta que o estado de Minas Gerais seria incompetente para legislar ou interpretar operações realizadas sob a égide da Lei nº 9.249/95, e que a autuação de ITCD teria indevidamente convertido a diferença entre valor histórico e valor de mercado em “doação”.

Todo esse raciocínio não procede, por três razões jurídicas centrais e pela prova econômico-contábil constante dos autos: (I) não há invasão de competência federal, porque a atuação estadual não rediscute a disciplina do IR ou do ganho de capital; (II) há previsão legal estadual expressa para desconsiderar, para fins tributários, atos ou negócios jurídicos que dissimulem o fato gerador do ITCD, com tipificação do abuso de forma jurídica; e (III) a materialidade apurada não é a integralização ou redução de capital em si, mas a transferência não onerosa de patrimônio (doação indireta), fundamentada na liberalidade do pai e revelada pelo conjunto dos atos e seus efeitos econômicos.

A Lei nº 9.249/95 concede ao contribuinte faculdade para, no âmbito do Imposto de Renda, valorar bens transferidos a título de integralização pelo valor constante da declaração ou pelo valor de mercado, disciplinando as consequências no IR (ganho de capital).

O lançamento de ITCD não revoga, não invalida, nem reinterpreta essa faculdade federal. O que se tributou não foi a integralização em si nem a diferença

contábil entre valores para fins de IR; o que se alcançou foram as transmissões gratuitas (doações) evidenciadas pelo arranjo negocial adotado pelos Autuados.

A base de cálculo do presente feito fiscal não é a diferença entre os valores históricos e de mercado dos bens integralizados (como é alegado na impugnação), mas sim o valor de mercado das quotas que foram doadas, de forma dissimulada, pelo pai aos filhos, conforme já abordado.

Nada, pois, interfere com a sistemática federal do IR: o estado não tributa ganho de capital, tributa doação, e para aferir quanto foi doado, aplica o critério legal próprio do ITCD, que é o valor de mercado do bem no momento da transmissão gratuita, e não qualquer valor histórico do bem ou direito.

Reforça-se, os bens que foram doados pelo pai aos filhos são as quotas de capital das pessoas jurídicas, e não os bens em suas integralizações.

Reitera-se que a legislação mineira contém mandato expresso para desconsiderar atos ou negócios que dissimulem a ocorrência do fato gerador do tributo estadual, como já abordado.

Logo, não se está reclassificando institutos de direito privado, nem invalidando a integralização ou a redução de capital como tipos societários lícitos.

Admite-se a licitude formal desses atos, mas são desconsiderados, para fins tributários, quando e na medida em que são usados para ocultar a doação — fato gerador próprio do ITCD.

A desconsideração do negócio jurídico não cria uma hipótese de incidência, apenas retira a máscara que encobria o evento tributável já previsto em lei: a doação.

A Defesa confunde a métrica federal para ganhos de capital (IR) com a métrica estadual para doação (ITCD).

A Lei nº 14.941/03, art. 4º, é explícita: a base de cálculo do ITCD é o valor venal (de mercado) do bem/direito na data do ato de doação. Se os autos revelam que houve doações indiretas (negócio jurídico gratuito dissimulado por formas societárias), então a base do ITCD é o valor de mercado do que foi efetivamente transmitido sem onerosidade, que no caso foram quotas de pessoas jurídicas.

Não há, portanto, “redefinição” de base de cálculo de imposto federal; há, isto sim, aplicação direta da base de cálculo estadual ao fato gerador estadual.

Dessa forma, a Lei nº 9.249/95 não tem o objetivo de autorizar, também, a falta de recolhimento do tributo estadual na transferência de patrimônio na modalidade de doação (negócio jurídico dissimulado). Se, paralelamente, os atos praticados resultam na ocorrência de doações, mesmo estas sendo dissimuladas, incide o ITCD, nos termos da legislação estadual. São campos distintos, o IR tributa renda/ganho de capital e ITCD tributa transmissão gratuita.

Outrossim, o Relatório Fiscal Complementar demonstra, de modo documentado, que a sequência de atos praticado, todos lícitos em tese, foi planejada de forma a se transferir patrimônio do ascendente aos descendentes sem contraprestação (pelos filhos) e sem o recolhimento do imposto devido.

As integralizações de bens ao capital de pessoas jurídicas e as reduções de capital social promovidas não são fato gerador do ITCD, e isso não foi afirmado em nenhum momento do trabalho fiscal.

Porém, analisando os atos praticados e seus efeitos econômicos, restou comprovado, conforme o disposto no Relatório Fiscal e em seus anexos, que tais atos praticados resultaram em distribuições desproporcionais de quotas aos sócios, quando comparadas ao valor de mercado dos bens integralizados por cada um.

A diferença entre os valores históricos e de mercado dos bens integralizados é basicamente o mecanismo para se promover as distribuições desproporcionais de quotas, a maior aos filhos, e a menor ao pai.

Ao longo de todo o processo restou comprovado que o pai integraliza bens consideravelmente mais “desvalorizados” (valor histórico x valor de mercado) do que os filhos, seja porque os filhos utilizam bens imóveis com valores históricos mais próximos aos valores de mercado dos bens — mais “bem avaliados” em relação aos integralizados pelo Pai — ou porque os filhos realizaram integralizações em numerário, que representam por natureza seu próprio valor de mercado.

Com essa sistemática, o resultado alcançado mostra que os filhos precisaram integralizar bem menos patrimônio por cada quota recebida do que o Pai.

Assim, os filhos recebem mais quotas do que suas contraprestações suportam, quotas essas provenientes do patrimônio do pai. A mesma sistemática é utilizada nas reduções de capital social realizadas: a restituição do patrimônio investido — majoritariamente bens imóveis (PJ – BENS) e quotas de outras sociedades (PJ – PARTICIPAÇÕES), de altos valores de mercado — é feita em moeda corrente e em valores históricos, os quais são muito inferiores aos valores de mercado das quotas canceladas.

Tal artifício resultou na redução da participação societária do pai a quase zero e, ao mesmo tempo, permitiu a manutenção dos bens de alto valor de mercado nas sociedades, que passam a ser controladas pelos filhos, com quase 100% (cem por cento) de participação. Mais uma vez é notada a patente liberalidade do pai em aceitar um ressarcimento ínfimo (comparado ao valor de mercado) pelo cancelamento de suas quotas, com vistas ao ganho patrimônio não oneroso dos filhos e o consequente aumento na participação societária deles.

A título de exemplificação: na PJ – BENS, foram canceladas cerca de 94,39% (noventa e quatro inteiros e trinta e nove centésimos por cento) das quotas que o pai possuía e ele recebeu como ressarcimento apenas cerca de 2,16% (dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) do valor de mercado (em 2021) dos bens cedidos por ele a título de integralização; na PJ – PARTICIPAÇÕES, por sua vez, foram canceladas cerca de 98,73% (noventa e oito inteiros e setenta e três centésimos por cento) das quotas que o pai possuía e ele recebeu como ressarcimento apenas cerca de 7,79% (sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento) do valor de mercado (em 14/10/21) dos bens integralizados por ele ao capital social.

Em ambos os casos, os bens de alto valor permaneceram dentro das sociedades, enquanto o Pai recebeu valores ínfimos e perdeu sua posição econômica.

Com essas distribuições desproporcionais, os filhos, dentre eles a ora Autuada, findaram por receber mais quotas do que lhes era devido, sem contraprestação que suportasse tais aumentos de patrimônio.

Nota-se que os ganhos gratuitos recebidos pelos filhos foram provenientes do patrimônio do Pai, o qual, por sua vez, recebe uma quantidade inferior de quotas do que lhe era devido, tendo em vista o alto valor de mercado dos bens que ele integralizou.

Portanto, ocultadas nas diversas formas jurídicas e societárias adotadas, percebe-se, indene de dúvidas, que ocorreram doações dissimuladas de quotas de capital, mascaradas com o intuito de se evitar o pagamento do ITCD.

O efeito agregado é quantificado no relatório: a diferença entre a participação econômica a valor de mercado e a participação formal por valores históricos demonstra liberalidade maciça em favor dos filhos.

No Quadro 2 (págs. 24 do Relatório Fiscal) é evidenciado o resultado almejado com o planejamento tributário abusivo: o pai, responsável por cerca de 85,0671% (oitenta e cinco inteiros e seiscentos e setenta e um décimos milésimos por cento) (com base no valor de mercado dos bens integralizados) de todo o patrimônio líquido da PJ - ADMINISTRADORA, acabou com 1,9944% (um inteiro e nove mil, novecentos e quarenta e quatro décimos milésimos por cento) (com base no valor histórico dos bens integralizados) de participação na sociedade, enquanto os filhos passaram de 14,9329% (quatorze inteiros e nove mil trezentos e vinte e nove décimos milésimos por cento) (valor de mercado dos bens) para 98,0056% (noventa e oito inteiros e cinquenta e seis décimos milésimos por cento) (valor histórico dos bens).

A transferência gratuita consolidada é da ordem de milhões de reais e sobre esse montante não houve qualquer recolhimento de ITCD.

Isso não é efeito neutro de integralizações a valores históricos; é um conjunto de doações indiretas comprovadas por seus efeitos econômicos.

Além disso, a “promessa” de tributação futura por ganho de capital não substitui o ITCD devido no presente. Admitir que uma liberalidade presente seja “compensada” com um suposto ganho de capital futuro (dependente de eventual alienação, preço, comprador, condições de mercado etc.) inverteria o sistema constitucional de competências e esvaziaria a incidência do ITCD sobre doações, tornando-o refém de eventos incertos e aleatórios. A narrativa de “ganho de capital diferido” pressuporia, para existir, uma alienação onerosa por parte de quem doou ou de quem recebeu.

Não é o caso em concreto. O que ocorreu, e está cabalmente demonstrado nos autos, foi que quotas foram transferidas gratuitamente por meio de atos e negócios jurídicos indiretos, culminando em uma participação final dos filhos em cerca de 98% (noventa e oito por cento) de todo o patrimônio envolvido no planejamento tributário.

Logo, não há que se falar em tributação posterior por ganho de capital, sendo que já foi feita a transferência de quase a totalidade das quotas para o patrimônio dos filhos. Se, no futuro, os filhos vierem a alienar onerosamente tais bens (aí sim, com

preço, contraprestação e realização de ganho), eventuais efeitos no âmbito do IR serão apreciados naquele momento e pela autoridade competente, considerando a legislação federal aplicável ao novo fato gerador.

Isso, porém, é estranho ao objeto deste lançamento: tributam-se na presente autuação as doações de quotas já consumadas, fato gerador do ITCD, exação estadual.

Outra argumentação defendida pelos Impugnantes é que a redução de capital realizada nas sociedades é um ato societário legítimo, previsto nos arts. 1.082 a 1.084 todos do Código Civil de 2002 – CC/02, destinado a ajustar o capital social ao objeto da empresa, e que sua prática, por si só, não configuraria doação. Sustentam que a devolução de bens ou valores aos sócios decorrente da redução seria mera restituição de capital, sem planejamento tributário.

Arguem que a devolução de bens ou valores aos sócios decorrente da redução seria mera restituição de capital, sem *animus donandi*, pois derivaria de uma reorganização empresarial e sucessória legítima, com finalidades econômicas e de governança, e não de liberalidade.

Alegam ainda que não existiria prova de intenção de doar, requisito essencial da doação (CC/02, art. 538), e que o Fisco não pode presumir liberalidade apenas por existir diferença entre valor histórico e valor de mercado dos bens entregues aos sócios na redução de capital.

Invoca jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ a fim de defender que a reclassificação de operações societárias como doação dissimulada exigiria prova robusta de simulação e de *animus donandi*, não sendo suficiente a divergência de valores atribuídos aos bens.

Por fim, defende que a operação seguiu todos os trâmites legais, que inexistem indícios de fraude, e que a mera participação dos filhos como beneficiários da redução de capital não converteria a operação em doação sujeita ao ITCD.

Contudo, mais uma vez, a linha de Defesa não merece prosperar. É incontroverso que a redução de capital é instituto válido de direito societário. Mas a licitude formal do tipo não imuniza seus efeitos tributários quando o ato é instrumentalizado para ocultar uma transmissão gratuita de patrimônio.

Ressalta-se que o legislador mineiro foi explícito: serão desconsiderados os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, levando-se em conta, entre outros aspectos, o abuso de forma jurídica. Assim, não se está “reclassificando” a redução de capital; desconsidera-se a máscara formal quando ela encobre o evento material tributável, que é a doação.

Quanto ao *animus donandi*, a doutrina de Maria Helena Diniz o classifica como um dos quatro elementos fundamentais da doação, e traz o seguinte conceito:

2º) Ânimo do doador de fazer uma liberalidade (“animus donandi”), proporcionando ao donatário certa vantagem à custa do seu patrimônio. O ato do doador deverá revestir-se de espontaneidade (AJ, 75:266; RF, 159:289). Faltarão o espírito de liberalidade se o autor

do benefício agir no cumprimento de uma obrigação ou para preencher uma condição ou um encargo de disposição que lhe tenha sido imposto, ou, ainda, no cumprimento de um dever moral ou social, ditado por imperativos de justiça, hipóteses em que se terá o cumprimento de uma obrigação natural, cujo regime jurídico se afasta do da doação (CC, art. 564, III). (...)

O doador deverá sacrificar o seu patrimônio para beneficiar o de outrem por querer desinteressadamente melhorar a situação deste. Entretanto, esse espírito de altruísmo, de desinteresse ou de generosidade não é essencial à noção jurídica de doação, já que não deixarão de constituir doações as ofertas interesseiras de político que doa seus subsídios para angariar sufrágios, bem como a de empresário que oferece banco ao jardim público de sua cidade contendo propaganda do doador. (Grifou-se).

A Defesa afirma inexistir *animus donandi*. O conjunto probatório coligido no Relatório Fiscal Complementar demonstra o oposto, com base fática e documental: integralizações do Pai a valores históricos ínfimos diante do valor venal, sem exigir qualquer contrapartida compensatória, gerando diluição de sua posição econômica e benefício correlato aos filhos; integralizações dos filhos a valores mais próximos do mercado ou em numerário, ampliando desproporcionalmente suas quotas; distribuições desproporcionais de lucros na PJ – PARTICIPAÇÕES, sem fundamento negocial, com mais de R\$ (...) milhões de lucros distribuídos a maior aos filhos, permitindo novas integralizações subsequentes, e aumentando suas participações; reduções de capital deliberadas exclusivamente pelo pai, com cancelamento de quase totalidade de suas quotas e ressarcimento em dinheiro a valores drasticamente inferiores ao valor de mercado das quotas canceladas, enquanto os bens de alto valor permanecem no capital social, elevando a participação final dos filhos sem onerosidade.

Tais atos, portanto, individualmente e em conjunto, revelam a intenção inequívoca de liberalidade do Pai, traduzida na vontade de beneficiar os filhos à custa do próprio patrimônio, configurando o *animus donandi*.

O pai aceita sucessivos prejuízos econômicos sem contrapartida que os compense, revertendo em ganhos gratuitos aos filhos. É evidente que tais atos não seriam praticados pelo Pai com terceiros estranhos ao núcleo familiar. Não seria aceito tal “prejuízo” em favor do acréscimo patrimonial de terceiros, sem qualquer contrapartida que compensasse a redução de patrimônio sofrida.

Os sujeitos passivos inclusive afirmam na impugnação que toda a situação demonstrada pelo Fisco realmente se trata de um planejamento sucessório, e que a causa declarada dos negócios jurídicos praticados era de “reorganização empresarial e sucessória”.

Tal afirmação apenas confirma o feito fiscal, tendo em vista que todo o planejamento tributário foi idealizado de forma a se efetuar a sucessão dos bens do Pai aos filhos, mediante a utilização de diversas pessoas jurídicas para sua

operacionalização, de forma que os filhos alcançassem a quase totalidade da participação acionária das sociedades.

Ocorre que os meios utilizados para o aumento gradual das participações dos filhos foram as doações dissimuladas, ocultadas sob diversas formas jurídicas, tais como as integralizações e reduções de capital social que resultaram nas distribuições desproporcionais de quotas de capital, a maior aos filhos e menor para o Pai.

Dessa forma, utilizou-se de evidente abuso de forma jurídica a fim de se reduzir o pagamento de ITCD sobre o patrimônio transferido de forma não onerosa. Conforme o disposto no Relatório Fiscal, e retirando da base de cálculo as doações declaradas (inexpressivas perto da totalidade de patrimônio transferido de forma dissimulada), restou clara a existência de doações indiretas de quotas de capital, as quais, sendo dissimuladas/ocultadas, permitiu às Autuadas evitar o pagamento de ITCD.

Quanto ao processo de redução de capital em si, o art. 1.084 do Código Civil, que trata da redução pelo capital ser excessivo em relação ao objeto da sociedade, dispõe que “a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas”.

Da forma como foram feitas as reduções de capital social, não houve diminuição proporcional do valor das quotas, pois foi feito o cancelamento unicamente de quotas do pai, mantendo o valor nominal por quota.

Além disso, a restituição não foi feita a todos os sócios, como alegado na impugnação, mas somente ao pai, que teve quase a totalidade de suas quotas canceladas.

As participações dos filhos não sofreram nenhuma alteração formal no procedimento: não foram canceladas quotas dos filhos e nem reduzidas suas participações no capital social.

Apesar de todo o exposto acima, na impugnação é afirmado que (I) a “redução de capital de uma sociedade, com a entrega de bens aos sócios (filhos), não configura, por si só, doação dissimulada” (grifou-se); (II) a “entrega de bens aos sócios é uma consequência direta do ato societário de redução de capital, que visa à restituição de valores que lhes pertencem na proporção de sua participação no capital social” (grifou-se); e (III) a “entrega de bens aos sócios, nesse contexto, é uma consequência do ato societário de redução de capital, que visa restituir-lhes parte do capital que se tornou excessivo ou que foi consumido por perdas” (grifou-se).

Conforme se verifica, os Impugnantes defendem que os filhos receberam bens devido ao ato de redução de capital social, de forma a “restituir-lhes parte do capital que se tornou excessivo”.

Ora, se toda a redução de capital realizada foi suportada pelo cancelamento unicamente de quotas do pai, em exato valor nominal, não atingindo em nenhum momento a participação dos filhos no capital social, não é razoável que os filhos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recebam qualquer restituição, tendo em vista que o pai suportou sozinho toda a redução realizada.

A redução não foi feita proporcionalmente à participação de cada sócio, conforme o disposto no Código Civil, mas sim unicamente pelo Pai.

As figuras infra transcritas, retiradas das Alterações Contratuais da PJ-Bens e Participações demonstram que as reduções de capital social foram realizadas unicamente pelo Pai, e que o capital social dos filhos permaneceu inalterado.

Figura 12 – Trecho da 12ª Alteração de Contrato Social (PJ – BENS) – Redução de Capital Social (Grifou-se)

2.3. A redução será realizada, de forma deliberada e em consenso com os demais sócios, única e exclusivamente pelo sócio INÁCIO CARLOS URBAN, que terá seu capital, atualmente de R\$ 26.483.609,00 (vinte e seis milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, seiscentos e nove reais), dividido em 26.483.609 (vinte e seis milhões, quatrocentas e oitenta e três mil, seiscentas e nove) quotas, no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, reduzido em R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais), mediante o cancelamento de 25.000.000 (vinte e cinco milhões) quotas, e restituição do respectivo valor ao referido sócio, que passará, portanto, a ter o capital de R\$ 1.483.609,00 (um milhão, quatrocentos e oitenta e três mil, seiscentos e nove reais), dividido em 1.483.609 (um milhão, quatrocentas e oitenta e três mil, seiscentas e nove) quotas, no valor de R\$ 1,00 (um real) cada.

2.4. O capital social dos demais sócios permanecerá inalterado.

Fonte: 12ª (décima segunda) Alteração do Contrato Social da Sociedade Empresária do tipo limitada denominada (PJ - BENS)

Figura 13 - Trecho da 6ª Alteração de Contrato Social (PJ – PARTICIPAÇÕES) – Redução de Capital Social (Grifou-se)

3.3. A redução será realizada, de forma deliberada e em consenso com os demais sócios, única e exclusivamente pelo sócio INÁCIO CARLOS URBAN, que terá seu capital, atualmente de R\$ 6.786.300,00 (seis milhões, setecentos e oitenta e seis mil e trezentos reais), dividido em 6.786.300 (seis milhões, setecentas e oitenta e seis mil e trezentas) quotas, no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, reduzido em R\$ 6.700.000,00 (seis milhões e setecentos mil reais), mediante o cancelamento de 6.700.000 (seis milhões e setecentas mil) quotas, e restituição do respectivo valor ao referido sócio, que passará, portanto, a ter o capital de R\$ 86.300,00 (oitenta e seis mil e trezentos reais), dividido em 86.300 (oitenta e seis mil e trezentas) quotas, no valor de R\$ 1,00 (um real) cada.

3.4. O capital social dos demais sócios permanecerá inalterado.

Fonte: 6ª (sexta) Alteração Contratual de Sociedade Empresária LTDA (PJ – PARTICIPAÇÕES)

Porém, analisando os efeitos econômicos de tais procedimentos de redução, nota-se que o pai não foi restituído pelo valor de mercado de suas quotas canceladas, e sim pelo valor histórico e em dinheiro. Ao longo dos anos o Pai integralizou diversos imóveis (ao capital social da PJ – BENS) e quotas de outras sociedades (ao capital social da PJ – PARTICIPAÇÕES), a valores históricos extremamente inferiores aos valores de mercado dos mesmos bens e, chegando o momento de receber o ressarcimento pelas quotas canceladas, tal restituição é feita em moeda e a valores históricos, muito inferiores aos valores venais das quotas.

Assim, conforme demonstrado no Relatório Fiscal, os filhos obtiveram grandes ganhos não onerosos com as reduções de capital social, pois suas participações societárias se elevaram a quase 100% (cem por cento) tanto na PJ – BENS quanto na PJ – PARTICIPAÇÕES e, combinado com esse fato, o valor de mercado dos bens constantes do capital social praticamente foi inalterado.

O ganho gratuito, sem qualquer contraprestação ou redução de capital suportada pelos filhos, de participação societária dos filhos foi proporcionalmente muito superior ao valor da redução de capital social realizada.

Assim, resta nítido que nas reduções de capital social realizadas realmente houve ganhos patrimoniais por parte dos filhos, mas não como compensação ou restituição pela redução de capital — pois tal fardo foi suportado unicamente pelo Pai —, e sim de forma indireta, como verdadeiras doações dissimuladas de quotas. Em tais operações, de forma indiscutível, verifica-se proeminente abuso de forma jurídica: operações revestidas da forma legal “redução de capital social”, praticadas com a finalidade de ocultar/mascarar as transferências gratuitas de participações societárias (quotas) aos filhos, sem que estes fornecessem quaisquer contraprestações que fundamentassem tais ganhos.

Dessa forma, as doações ocorridas não foram presumidas pelo Fisco, mas sim comprovadas, como é possível averiguar da análise de toda a documentação contida no Auto de Infração.

Não se trata de “mera irresignação da SEFAZ/MG, talvez, pelo volume do patrimônio envolvido”, como afirma a Defesa, sugerindo atuação do Fisco com ausência de critérios legais e técnicos, mas sim de um conjunto probatório robusto e regularmente documentado, com demonstração dos efeitos econômicos dos atos praticados e revelando as doações dissimuladas até então ocultadas, culminando, assim, em uma autuação rigorosamente embasada na legislação tributária vigente, em razão do dever legal que é imposto a esta, conforme o art. 84 do RPTA.

A alegação dos Impugnantes dizendo que a permissão para a distribuição desproporcional de lucros encontra respaldo tanto na legislação societária quanto na legislação tributária e consta de todos os contratos sociais analisados pela Fiscalização não merece prosperar.

Primeiramente, cabe ressaltar que o Fisco não ignorou a permissão contida no art. 1.007 do Código Civil, que autoriza a distribuição desproporcional de lucros mediante estipulação contratual, tampouco a isenção de Imposto de Renda prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Entretanto, a autorização civil para distribuição desproporcional de lucros não elimina, por si, a incidência do ITCD quando a materialidade examinada em concreto revela transferência gratuita de patrimônio entre partes vinculadas.

O art. 1.007 do Código Civil permite que os sócios, por estipulação contratual, adotem critério diverso do capital para repartir resultados.

Essa regra remove barreiras de direito privado, mas não confere afastamento da incidência tributária em situações em que a desproporção opere, na substância, como liberalidade.

Em matéria tributária, prevalece a apuração da realidade econômica do fato, e não a forma contratual eleita.

No caso concreto, a análise fiscal demonstrou que a operação realizada pelos contribuintes seguiu um fluxo financeiro circular, revelador do uso indevido da

forma societária para viabilizar a transferência gratuita de patrimônio do Pai para os filhos sem recolhimento do ITCD. Toda a cadeia, desde a distribuição desproporcional, passando pelo recebimento pelos filhos e culminando no aumento de capital, revela um único propósito: transferir patrimônio do Pai aos filhos sob a roupagem de eventos societários formalmente lícitos.

Esse é justamente o tipo de utilização instrumental da forma jurídica que o ordenamento identifica como abuso de forma: quando uma sequência de atos, que, embora válidos, é empregada para alcançar fins que, se praticados diretamente, caracterizariam doação.

Por essa razão, a Fiscalização não analisou apenas um elo isolado da cadeia, como a falta de justificativa negocial especificamente na distribuição desproporcional de lucros. Examinou a totalidade do ciclo, percebendo que a distribuição desproporcional era apenas um meio, não o fim.

Em relação a tal ato em específico, o Fisco requisitou no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, com o objetivo de afastar o *animus donandi*, esclarecimentos, apresentação de provas, documentos sobre a distribuição de lucros aos sócios, a que se referem as atas de reunião de sócios da Farroupilha Participações Ltda, realizadas em 13/05/20 e 02/06/21, de forma desproporcional ao respectivo número de quotas.

O sujeito passivo respondeu o seguinte:

DOS ESCLARECIMENTOS SOBRE: “justificativas quanto a eventuais distribuições de lucros aos sócios, em valores desproporcionais às respectivas participações societárias” (item 2.b.3 do anexo 2 do Auto de Início de Ação Fiscal).

A esse respeito, o contribuinte informa que as distribuições de lucros atenderam às previsões dos respectivos contratos sociais, cujo teor permite a desproporcionalidade (que é plenamente lícita à luz do art. 1.007 do Código Civil), e também à luz da autonomia de vontade e liberdade contratual dos sócios.

Como se verifica, não foi apresentada nenhuma justificativa plausível para afastar o *animus donandi*, indicando apenas que praticou os atos de acordo com a legislação civil.

Constata-se que o objetivo final, e único economicamente verificável, era a transferência de quotas do Pai para os filhos sem incidência do ITCD.

Diante disso, registra-se, mais uma vez, correta a Fiscalização em desconsiderar todos os atos, em conjunto, por abuso de forma jurídica.

A desconsideração se baseou no caráter integrado da operação, cujo resultado foi uma verdadeira doação dissimulada, viabilizada mediante encadeamento de atos societários.

Assim, a desconsideração global de todo o arranjo, e não apenas da distribuição desproporcional isoladamente, foi não só legítima, como necessária, diante

da constatação de que o efeito econômico final foi a transferência patrimonial gratuita do Pai para os filhos, elemento que constitui exatamente o fato gerador do ITCD.

A referência às sociedades anônimas e à possibilidade de criação de classes de ações com direitos econômicos distintos confirma, novamente, apenas a flexibilidade societária.

A Lei nº 6.404/76 admite preferências e vantagens nas classes de valores mobiliários, mas isso não converte, automaticamente, em não tributável toda e qualquer vantagem desproporcional quando a operação, no conjunto, apresentar liberalidade (transferência sem contraprestação).

O exame tributário segue autônomo e orientado pela substância do fato gerador. No ponto relativo à Lei nº 9.249/95, art. 10, a norma apenas disciplina a não incidência de IR sobre lucros e dividendos “calculados com base nos resultados apurados”.

Não há, no dispositivo, qualquer regra que trate do ITCD, nem cláusula que “blinde” de tributação por doação valores distribuídos de modo desproporcional quando presente os requisitos da doação.

Ou seja, a isenção de IR sobre lucros e dividendos não interfere no exame de doação para fins de ITCD.

A leitura sistemática impõe separar (I) a licitude civil do critério distributivo e a não incidência de IR, de (II) a incidência do imposto estadual quando a desproporção veicula transmissão gratuita entre pessoas.

Quanto às implicações do contrato social, a existência de cláusulas autorizando a desproporção demonstra apenas que a prática está em conformidade no plano societário.

Contudo, a autorização contratual não impede a verificação de liberalidade quando os pagamentos se mostram dissociados de causa negocial e inseridos em fluxo circular que produz, como efeito final, a transferência gratuita de patrimônio entre Pai e filhos.

Nessa hipótese, permanece cabível a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados e a cobrança do ITCD.

Ao contrário do que sustentam os Impugnantes, as jurisprudências invocadas não socorrem a pretensão da Defesa, uma vez que os julgados citados versam sobre situações fáticas inteiramente distintas da ora analisada.

Por exemplo, em relação ao REsp nº 2.053.655/SP, é incorreta a leitura que fazem de tal jurisprudência. O STJ, na decisão citada, examinou a validade civil e societária de um critério objetivo de distribuição, baseado nos dias efetivamente trabalhados pelos sócios.

O julgamento não versa sobre ITCD, planejamento sucessório, nem sobre desconsideração de atos e negócios jurídicos de distribuição de lucros.

Trata-se, portanto, de hipótese completamente distinta da situação verificada no Auto de Infração, em que não foi apresentado justificativa negocial,

critério objetivo, ou qualquer documento que demonstre correlação entre contribuição e participação no lucro.

O precedente, longe de socorrer aos Impugnantes, reforça a tese fiscal: onde há critério negocial, há validade e afastamento do *animus donandi*, onde não há critério, abre-se espaço para a caracterização de liberalidade.

Em seguida, os Impugnantes constroem um raciocínio incabível ao sugerir que a retirada, no texto final do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/24, do dispositivo sobre “atos societários que resultem em benefícios desproporcionais para sócio ou acionista praticados por liberalidade e sem justificativa negocial passível de comprovação, incluindo distribuição desproporcional de dividendos”, significaria a inexistência de tributação pelo ITCD.

O dispositivo tinha caráter meramente exemplificativo, não era o criador de uma nova hipótese de incidência e apenas positivava algo que já decorre da legislação tributária: a transmissão gratuita de direitos, ainda que mascarada sob forma societária, configura doação e está sujeita ao ITCD.

A supressão do dispositivo, portanto, não elimina a tributação, porque o CTN já fornece fundamentos normativos suficientes, como o art. 116, parágrafo único (desconsideração de atos dissimulados). Ou seja, no sistema atual, o Fisco já conta com base legal para tributar casos de distribuição de lucros e dividendos que possam ser consideradas como doações.

Posteriormente, os Impugnantes sustentam que apenas dois requisitos seriam relevantes: previsão contratual e existência de lucros contábeis.

Esse raciocínio novamente confunde validade civil com efeitos tributários.

O art. 1.007 do Código Civil não transforma qualquer distribuição desproporcional em ato neutro para fins tributários. A desproporcionalidade é apenas instrumentalidade: pode ou não configurar doação, dependendo da existência (ou ausência) de liberalidade.

Assim, ainda que prevista no contrato, a distribuição pode ser mera renúncia gratuita de sócio à receita que lhe cabia, em favor de outro, e, se assim for, há doação tributável.

Em suma, a leitura sistemática do Auto de Infração, dos precedentes trazidos na peça de defesa e da legislação tributária evidencia que a distribuição desproporcional de lucros não é, por si só, doação, mas pode ser, quando desprovida de justificativa negocial.

E, quando isso ocorre, incide ITCD. O Fisco mineiro atuou exatamente dentro desses parâmetros, exercendo sua atribuição de desconsiderar a forma quando a substância revela liberalidade.

As alegações dos Impugnantes, ancoradas em precedentes inaplicáveis e interpretações parciais, não afastam a conclusão de que, no caso concreto, a distribuição desproporcional integrou uma cadeia de atos e eventos que resultaram na transferência gratuita dissimulada, plenamente tributável.

Os Impugnantes constroem outra tese sobre premissa equivocada: pretendem que o Fisco teria “redefinido” institutos privados (integralização, doação de quotas, distribuição de lucros), em afronta aos arts. 109 e 110 do CTN.

Não é esse o caso. O lançamento não cria hipótese de incidência por analogia (art. 108, §1º, CTN) nem altera o conteúdo de conceitos privados (art. 110, CTN), ele aplica, de modo direto e estrito, a regra de incidência do ITCD ao fato gerador efetivamente ocorrido, doação de quotas, após desconsiderar a forma empregada por abuso formal, porque os atos encadeados produziram o mesmo resultado econômico de doação intervivos, tal como apurado e demonstrado no Relatório Fiscal Complementar.

O próprio relatório fiscal foi expresso: integralização de capital e redução de capital não são, por si, fatos geradores do ITCD.

Portanto, não se altera o conceito civil de integralização, apenas é constatado que, no caso concreto, o conjunto de atos gerou o efeito próprio da doação (transferência gratuita), atraindo a incidência do ITCD.

Também não procede a invocação do art. 109 do CTN para sustentar que teria havido analogia criadora de tributo.

A desconsideração não amplia a hipótese de incidência, apenas reconhece que o fato gerador já previsto em lei (doação) ocorreu, embora dissimulado por formas diversas.

A doutrina é clara: ao comentar o parágrafo único do art. 116, do CTN, Marco Aurélio Greco assinala que não se consagra analogia para criar tributo:

Planejamento Tributário, 4º edição, página 557

A vedação da analogia, no que se refere à amplitude e aplicabilidade da previsão legal do fato gerador, continua intacta.

Se a lei prevê como fato gerador o fato “A”, evidentemente não se está autorizado, mediante o emprego da analogia, a estender tal previsão para abarcar o fato “B”.

Porém, se a lei prevê o fato “A” e se o fato “A” ocorreu disfarçado de fato “B”, então cabe a desconsideração para se alcançar a incidência da lei sobre o fato “A”.

Este é o sentido do parágrafo único ora comentado. (Grifou-se).

Assim, o dispositivo apenas permite afastar o disfarce quando “o fato A (previsto) ocorreu sob a aparência do fato B”, aplicando-se a lei ao “fato A” efetivamente ocorrido.

É precisamente o que se verificou: a Fiscalização demonstrou que houve doação de quotas por via indireta, sem contraprestação e com acréscimo patrimonial aos filhos correlato ao empobrecimento do Pai, em montantes e proporções quantificados.

De outra parte, a Defesa tenta deslocar o debate para “simulação” ou “fraude”, exigindo “prova robusta” desses vícios para só então admitir desconsideração.

Novamente diga-se, a autuação não se funda em simulação (art. 149, inciso VII, CTN) nem em “falta de propósito negocial”, fundamentou-se em abuso de forma jurídica: o ordenamento autoriza a desconsideração mesmo quando os atos sejam válidos no direito privado, sempre que a forma ocultar o fato tributário.

Assim, não se trata de “requalificação arbitrária” de institutos, nem de negar a licitude do planejamento sucessório (que o próprio relatório fiscal reconhece como legítimo), mas de afirmar que determinadas etapas desse planejamento foram usadas para dissimular liberalidades e suprimir a incidência do ITCD.

Equivoca-se, ainda, a impugnação ao afirmar que a Fiscalização presumiu “falta de propósito negocial”. Novamente, essa hipótese não foi utilizada. O relatório não questiona a existência de governança, *holdings* ou segregação de riscos, questiona o resultado econômico de certas operações: integralizações e reduções de capital que resultaram em distribuição de quotas de forma desproporcional aos sócios sem a correspondente representação no capital social, que, em conjunto, produziram o mesmo efeito de doação.

O que importa, para fins de ITCD, não é o propósito declarado, mas o efeito objetivo: transferência gratuita de riqueza.

O acórdão do TJMG citado pelos Impugnantes neste ponto também é impertinente ao caso. Trata-se de decisão envolvendo divórcio, meação e partilha sob regime de comunhão parcial, em que o Tribunal apenas reafirmou que não incide ITCD em partilha igualitária entre cônjuges, situação absolutamente diversa da analisada neste Auto de Infração.

Aqui, o Fisco não discute partilha conjugal, mas sim doações dissimuladas de quotas, decorrentes de integralizações, distribuições de lucros desproporcionais e reduções de capital que transferiram, de forma gratuita, valor econômico de Pai para os Filhos.

A ementa invocada não trata de abuso de forma jurídica, negócio indireto, dissimulação de fato gerador ou transferência patrimonial gratuita, que são exatamente os fundamentos do presente lançamento.

Por isso, o precedente mencionado não tem qualquer efeito para afastar a incidência do ITCD sobre as doações de quotas identificadas no Relatório Fiscal Complementar.

Também não há incompatibilidade com a faculdade do art. 23 da Lei nº 9.249/95 (opção pelo valor histórico em integralizações).

A norma federal disciplina o Imposto de Renda e, não blinda, para fins de ITCD, os efeitos patrimoniais produzidos por cadeias negociais que, ao final, transferem gratuitamente valor a terceiros.

Optar por valor histórico não impede que a diferença econômica entre o que se aportou e o que efetivamente se recebeu em quotas (ou deixou de receber por renúncia/redistribuição) seja, no seu resultado, doação.

Logo, não há “alteração” de conceito privado, mas aplicação da lei do ITCD ao resultado econômico demonstrado.

Por fim, a tentativa de importar para este caso padrões decisórios relativos à desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC) não se sustenta.

Como já dito anteriormente, não se desconsiderou personalidade jurídica, desconsideraram-se, para fins exclusivamente tributários, atos e negócios específicos, com base no regime tributário próprio para afastar formas abusivas.

Exigir, aqui, “prova de fraude” própria da desconsideração civil da personalidade é misturar institutos distintos e impor requisito que a lei tributária não exige.

A prova produzida (planilhas, quadros, avaliações e reconstrução das participações) evidencia descompasso sistemático entre aportes e quotas distribuídas, enriquecimento gratuito dos filhos e resultado equivalente à doação, o que basta para a incidência do ITCD sem qualquer violação aos arts. 109 e 110 do CTN.

Diante do exposto, não houve analogia para criar tributo, nem alteração de conceitos de direito privado. Houve a constatação de doação de quotas por negócio indireto, com abuso de forma jurídica e transferência gratuita de valor, como demonstrado nos autos.

A atuação fiscal está em consonância com a legalidade estrita: reconhece a licitude do planejamento sucessório, mas desconsidera as etapas empregadas para dissimular o fato gerador do ITCD.

Igualmente improcedente é a alegação de *bis in idem*. As doações declaradas e tributadas por meio das DBDs não integram a base de cálculo do Auto de Infração, e o Relatório Fiscal Complementar dedicou tópico específico justamente para demonstrar a inexistência de duplicidade.

A Fiscalização separou, de forma distinta e transparente, as doações declaradas e já tributadas das doações dissimuladas, que são o objeto exclusivo da presente cobrança. Não há sobreposição de fatos, tampouco repetição de base tributária.

Corretas, portanto, as exigências de ITCD e respectiva multa de revalidação.

No caso concreto, tal como descrito no Relatório Fiscal Complementar, correta a inclusão do Pai como Coobrigado decorre da sua condição de doador (art. 21, inciso III da Lei nº 14.941/03) no conjunto de atos desconsiderados por configurarem doações dissimuladas de quotas.

Correta também a inclusão no polo passivo da obrigação tributária da Administradora Farroupilha Holding Ltda, nos termos dos arts. 21, incisos I e IV, da Lei nº 14.941/03, tendo em vista que ela recebeu e consolidou as quotas cuja

transmissão gratuita foi dissimulada (PJ – BENS e da PJ – PARTICIPAÇÕES), passando a deter a posse e o proveito econômico das quotas e do patrimônio incorporado, beneficiando-se objetivamente das transmissões gratuitas, além disso, participou da última etapa da liberalidade oculta, em 18/11/21, cabendo a ela a responsabilidade pela prática do ato que resultou em transmissão dissimulada de quotas.

Equivoca-se a Defesa ao alegar que a responsabilidade solidária positivada na legislação mineira está em dissonância com o art. 134 do CTN, uma vez que a responsabilidade prevista no art. 21 da Lei nº 14.941/03 embasa-se nos arts. 124, inciso II e 125 do referido *codex*, os quais tratam da responsabilidade solidária, que não comporta o benefício de ordem.

Ademais, cumpre destacar que, de acordo com o art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, não se inclui na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em acatar a desconsideração do negócio jurídico. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas e em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior ao exercício de 2021. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Leandro Lanna de Oliveira. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Vinicius Lombardi (Revisor) e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 15 de julho de 2026.**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Relatora**

**Shirley Alexandra Ferreira**  
**Presidente**

CS/D