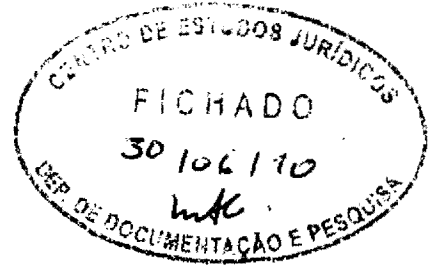


Processo N.º	EOY.078122/09
Data	18.12.09 22
Folhas	26 16/2102

Parecer nº 02/2010-FGM-PG-14

Rio de Janeiro, 26 de maio de 2010

Anexo: Parecer nº 86/PE, de 15.03.10.



EMENTA: POSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO – ARTIGOS 149, VII E 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN – NORMAS ANTIELISIVAS APLICÁVEIS A CASOS DE SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO OU SIMULAÇÃO RELATIVA – IMPOSSIBILIDADE DE FIXAR CRITÉRIO OBJETIVO PARA A AFERIÇÃO DO ATO SIMULADO OU DISSIMULADO, O QUE DEVE SER VERIFICADO CASO A CASO, MEDIANTE O DEVIDO PROCESSO LEGAL E COM CRITÉRIOS RAZOÁVEIS, CABENDO À ADMINISTRAÇÃO A PROVA DA ILICITUDE – VIABILIDADE DE INTIMAÇÃO DA EMPRESA PARA APRESENTAÇÃO DE BALANÇO, QUANDO NÃO PUBLICADO OU NÃO REGISTRADO NA JUCERJA - NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA DO ART 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN POR LEI ORDINÁRIA PROCEDIMENTAL, DE COMPETÊNCIA DE CADA ENTE TRIBUTANTE – INEXISTÊNCIA DE LEI PROCEDIMENTAL FLUMINENSE ESPECÍFICA – CONTINUIDADE DAS AÇÕES FISCAIS COM OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ATUALMENTE EM VIGOR – CONVENIÊNCIA NA EDIÇÃO DE NORMA PROCEDIMENTAL ANTIELISIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

Sr. Procurador Chefe

SERVIÇO PÚBLICO ESTADUAL	
PROCESSO Nº	E04/07842269
Data	18.12.09
Assinatura	Reo 16/2102

1 Trata-se de parecer que analisa, a pedido da IFE 08 – ITD e TAXAS, a possibilidade de desconsiderar negócios jurídicos de compra e venda de ações e cotas de sociedades, que na realidade, sobretudo em razão da irrisoriedade do preço entabulado entre as partes, têm por natureza, aparentemente, um ato de doação.

2 Traz como caso concreto, o ofício de fls. 04 do processo, onde o Banco Central do Brasil comunica a venda de ações preferenciais de um banco pelo valor de R\$ 1.000,00 enquanto o valor patrimonial das mesmas, considerando um balanço de maio de 2009, seria de R\$448.696,07.

3 A conclusão do parecer é pela possibilidade da exigência do ITCMD a título de doação, de acordo com o valor patrimonial dos títulos, nos termos dos arts 10 e 16 da Lei nº 1.427/89; a impossibilidade de fixação de critérios objetivos para a configuração do ilícito (tal como um percentual sobre o valor patrimonial); a viabilidade de intimação da empresa para apresentação de seu balanço patrimonial para fins de aferição do valor real das ações ou cotas e; que a desconsideração não deve ter por base legal os arts. 75 e 80 da Lei nº 2.657/96.

4 Aderimos às conclusões sinteticamente expostas acima.

5 Note-se que o CTN, em seu art. 149, dispõe:

“Art. 149- o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos”:

SERVIÇO PÚBLICO ESTADUAL	
PROCESSO N.	504, 07810209
Data	18/12/09 às 24
Rubrica	30 16/2102

...  
VII-quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

...  
6 Já seria esta uma norma antielisiva a dar guarida às ações fiscais, quanto mais no caso concreto retratado no processo, onde a diferença entre o valor declarado na compra e venda e o valor patrimonial do balanço é um verdadeiro abismo.

7 Mas não se pode olvidar que a Lei Complementar nº 104/01, modificou o CTN para introduzir no parágrafo único de seu art. 116 outra regra antielisiva que prescreve:

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

8 Quer nos parecer que a alusão à simulação no primeiro texto e à dissimulação no segundo não é relevante, e ambas com a *mens* de indicar ação fraudulenta em gênero, i.e., aquela realizada com o objetivo de ocultar o fato gerador ou a verdadeira natureza do ato praticado, com o intuito de sonegar o tributo, o que não prejudica a atuação do Fisco.

9 Este parece ser também, o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO, que assim disserta sobre o art. 116, parágrafo único do CTN:

“Com efeito, numa primeira leitura do dispositivo e considerando os comentários anteriores, se o pressuposto de aplicação da norma é a existência de um fato “A” disfarçado de fato “B”, a tendência natural seria concluir que o parágrafo único está se referindo à clássica hipótese de *simulação* nas suas diversas modalidades, categoria geralmente vista como aquela em que há uma duplicidade de vontades discrepantes (real e

aparente). Portanto, desse ângulo, o dispositivo estaria apenas repetindo o que já decorreria do sistema jurídico. Nada de novo traria, pois a possibilidade de desconsiderar operações simuladas já decorreria do ordenamento positivo anterior.

Não me parece que o dispositivo esteja restrito às hipóteses de simulação. De fato, o uso do termo “dissimular”, ao invés de “simular” é muito significativo.

Em primeiro lugar, porque, no vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular; mas também pode significar “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento, hipocrisia; ter reserva; não revelar seus sentimentos ou desígnios; esconder-se. Estas últimas acepções do verbo dissimular são mais amplas do que a da simulação, máxime no seu sentido jurídico específico (para alguns, estratificado no art. 102 do Código Civil).

Em segundo lugar, porque no CTN, em várias oportunidades, contempla a figura da simulação, o que indica que, ao prever, no parágrafo único do artigo 116, a hipótese de dissimulação, está fazendo-o em sentido diverso daquele.

Como uma das possibilidades é “dissimulação” equivaler a “simulação”, mas como aquela comporta outros significados, e como o CTN passou a se utilizar ambos os termos, **concluo que o sentido de “dissimular”, no parágrafo único do art. 116, abrange o “simular”, mas tem maior amplitude que este.** Vale dizer, estão alcançadas, pelo novo dispositivo, todas as hipóteses de simulação e mais alguma outra figura. ”(in, Constitucionalidade do Parágrafo único do artigo 116 do CTN, O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 194) (negritamos)

10 Outro não deixa de ser o entendimento da jurisprudência do Conselho de Estado da França para quem, de forma mais alargada, a expressão dissimular foi “entendida com o significado

X

de duas concepções de abuso de direito: a falsa aparência jurídica (mais estrita no sentido próximo de simulação) e a da intenção elisiva exclusiva (mais ampla, mesmo não havendo simulação), sendo nítida a inspiração do legislador brasileiro no modelo francês e não no alemão”.(JOÃO DÁCIO ROLIM, in, Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001, O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 133)”.

11 Aliás, como adverte MISABEL ABREU MACHADO DERZI, “o parágrafo único do art.116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação. E mais, sempre foram desconsideradas pela autoridade administrativa”.(in, A desconsideração dos atos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, O Planejamento tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 217)

12 E mais adiante conclui:

“... Ele tem como meta combater a simulação fraudulenta, a sonegação, por meio da autorização expressa para a *desconsideração do ato ou negócio jurídico simulatório*, a ser feita segundo procedimentos estabelecidos em lei ordinária”.

13 Nas definições do Dicionário Aurélio ambas as expressões aparecem também como sinônimos reforçando esta interpretação, como adverte RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, que além da análise puramente gramatical se estende, ainda, aos conceitos da doutrina civilista:

“Com efeito, distante da problemática que ora nos ocupamos, *O Novo Dicionário Aurélio – Século XXI*, conceitua uma e outra palavra da seguinte forma:

Processo: E04/078122/06  
Data: 18/12/09 27  
Re: 16/2102

“DISSIMULAR – 1. Ocultar ou encobrir com astúcia: **disfarçar**... 2. Não dar a perceber; calar... 3. Fingir, **simular**...

“SIMULAR 1. Fingir (o que não é)... 2. Representar com **semelhança**; aparentar... 3. Disfarçar; **dissimular**...”

Quer dizer, gramaticalmente as duas expressões se equivalem e podem se substituir.

Mas a doutrina civilista, igualmente alheia às discussões tributárias, equipara a dissimulação à simulação relativa.

Assim, PONTES DE MIRANDA, em seu Tratado de Direito Privado (Borsol, tomo IV, p. 375), citado nos já referidos acórdãos nº 10188316 e CSRF/01-01874, preleciona:

‘A simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula. Relativa, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico. *‘Quae non sunt, quae sunt, e a dissimulantur’*. Mostra-se o não ser; esconde-se o ser. (grifos meus)’

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, (in Instituições de Direito Civil, Forense, vol. I 9ª edição, p. 367), esclarece que dissimulação é o mesmo que simulação relativa, ou seja, não passa de uma espécie do gênero simulação. Diz ele;

‘A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas da a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la)’

14 Em artigo de GABRIEL LACERDA TROIANELLI uma interpretação histórica traz a transcrição de trechos da

0  
/

exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/99 que se transformou na LC 104/01, deixando evidente que o intuito do dispositivo era criar um mecanismo que viabilizasse a desconsideração, de forma ampla e genérica, de qualquer ato de natureza elisiva, sendo que os parlamentares, em seus debates, equiparavam as expressões simulação e dissimulação (in O Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder da Administração, O Planejamento Tributário e a Lei complementar 104, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 87/102)

15 Há mesmo aqueles que entendam que o art. 149, VII do CTN já conferia o poder da desconsideração à administração Tributária e que a regra da Lei Complementar 104 acaba por derogá-lo, passando a nova sistemática a exigir procedimentos específicos para a desconsideração de atos simulados ou dissimulados. É o que ensina CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA:

“Porém, o art. 149, VII do CTN outorgava à Administração competência para operar essa desconsideração. Atribuía-lhe o dever-poder de realizar o lançamento sempre que estivesse diante de hipótese de simulação...

...A edição de norma com esse conteúdo, além de nada agregar à competência administrativa anteriormente extraída do art. 149, VII do CTN, estabelece condicionantes que reduzem, em lugar de ampliar a competência da Administração Tributária. Isso porque submetem a desconsideração dos atos simulados a processo específico, que deverá ainda ser objeto de regulação legal.

A nova regra derroga o art. 149, VII, do CTN no que diz respeito à desconsideração dos atos ou negócios simulados. Ainda que, com base na regra anterior, fosse já possível a desconsideração de tais atos, a edição de nova disciplina torna inaplicável o regime derogado.

CA

Processo: 09.078.122/09  
18.12.09.29  
20.16.2102

O dispositivo introduzido baseia o reconhecimento/ da conduta elisiva sobre o conceito de ato ou negócio praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo. "(in A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001, O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo, Dialética, 2001, pág.41 e 42)

#### 16 E ainda NICOLAU ABRAHÃO HADDAD NETO:

“Concluimos, então, que o termo dissimular, por referir-se a uma espécie de simulação, sujeita-se à regência do inciso VII do artigo 149 do CTN, ao qual, tão somente, se agregou nova imposição para que se proceda ao lançamento ou à sua revisão, qual seja, a imposição de sujeição do lançamento a norma futura, que estabelecerá os procedimentos respectivos o que no âmbito da União se pretendeu fazer pela MP nº 66, de 2002.”(in Lei Complementar nº 104/2001 – Considerações a Respeito da Dita Norma Antielisão, a Correspondente Alteração do CTN e Suas Implicações, Leis Complementares em Matéria Tributária, Aspectos Práticos Atuais, Barueri,SP, Manole, 2003, Vol. I, pág.128)

17 Mas, por fim, como assevera HUGO DE BRITO MACHADO “o que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal, ou tributária), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente o tributo (elisão fiscal, tributária), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.”

18 Mas mesmo para aqueles que enxergam significativa distinção entre as expressões, vê-se que a hipótese tratada neste procedimento sedimenta uma simulação relativa que nada mais é

2



1078 122.09  
18 12.09.30  
R 16/2402

do que dissimulação. Vejamos o que ensina RICARDO LOBO TORRES:

“A teoria do direito civil considera a **dissimulação como forma de simulação relativa**. Este ponto de vista teórico foi incorporado pelo art. 167 do Código Civil de 2002.

Explica Ruggiero que na simulação ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordado com ela, a fim de enganar terceiros. “Se o acordo cria um negócio que não era querido (simulamos uma venda, mas não queremos nem vender nem criar qualquer outra relação jurídica), a **simulação é absoluta**. Outras vezes se cria um negócio distinto daquele que em realidade se quer (encobrimos em uma venda uma doação), ou se declara o querido, mas um dos sujeitos é distinto (declaro dar a Caio para ocultar a doação feita a Maria), ou é diverso o objeto (declaramos na compra-e-venda um preço diferente do real), ou algum outro elemento, **a simulação nestes casos é relativa**, porque um negócio é querido, mas resulta dissimulado sob falsas aparências, e, portanto, ao lado do negócio verdadeiro (dissimulado) se coloca o aparente (dissimulado)”. (In, Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 4ªed. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, pág.254/255) (negritamos)

19 No mesmo diapasão vem a lição de JOÃO DÓRIA ROLIM:

“Há basicamente dois sentidos possíveis para o termo *dissimulação* no vernáculo: o de fingimento, de esconder as verdadeiras intenções; e o de simulação propriamente dito. De acordo com um sentido técnico-jurídico mais preciso, a *dissimulação* é o nome que também se atribui à *simulação relativa*, “quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa” ou “quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem”. São clássicos exemplos a realização de uma **doação dissimulada em compra e venda** para o primeiro caso e a venda

2

Ed. 107/2009  
18 12 09 31  
Pb 16/2102

indireta a descendente desde o início intencionada para o segundo, sendo que em ambos a *dissimulação* ou *simulação relativa* existe uma vontade aparente (simulada) divergente da vontade real (dissimulada)". (obr. citada, pág.134) (negritamos)

20 Portanto, se antes da edição da Lei nova era possível sustentar a possibilidade de desconsideração para fins tributários de determinados atos praticados de forma ilícita, agora ela resta reforçada como poder da Administração Tributária, mas com sistemática própria, dependente de complementação por Lei ordinária, onde sejam previstos os procedimentos necessários a aferição do ilícito.

21 Primeiramente cumpre fixar, conforme entendimento uníssono da doutrina, que a Lei ordinária exigida no texto do art. 116 do CTN é de competência legislativa de cada ente tributante. no caso, o Estado do Rio de Janeiro, que, entretanto, ainda não foi editada.

22 A par de possíveis discussões sobre qual o conteúdo dessa Lei e as dúvidas levantadas sobre a necessidade de previsão das hipóteses fechadas de fraude em respeito ao princípio da legalidade, quer nos parecer que a norma estadual exigida pela norma geral deva ser meramente procedimental, como diz o dispositivo antielisivo do CTN, garantindo ao contribuinte o direito ao contraditório, a ampla defesa e ao devido processo legal, com a fixação do órgão competente para a aferição do contexto probatório, ou seja, o julgamento, assim como a existência de eventual recurso e de eventual multa específica, assegurando, enfim, um contexto probatório consistente e uma decisão ponderada. A respeito discorre RICARDO LOBO TORRES:

“Resta saber se o art. 116, parágrafo único, do CTN, trazido pela LC 104/01 é de aplicação imediata.

^  
^

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais, ou municipais de **caráter procedimental para que possa ser aplicado**". (obr.citada,pág.259)

23 E, ainda, JOÃO DÁCIO ROLIM:

"Sendo a norma constante do art. 116 do Código Tributário Nacional de eficácia limitada, a sua executoriedade plena dependerá da edição de leis ordinárias que a integrarão. Assim, antes do advento das leis ordinárias que implementem a aplicação deste novo dispositivo legal, a administração tributária não poderá utilizá-lo para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, como se não gerassem os efeitos fiscais benéficos exclusivamente buscados."( obr. Citada, pág.142)

24 E também, MARCO AURÉLIO GRECO:

"... a lei ordinária prevista no final do dispositivo, que é condição da sua aplicabilidade, será a lei de cada uma das entidades mencionadas.

Ou seja, com base nesse dispositivo, Estados, Distrito Federal e Municípios podem editar as respectivas leis disciplinando os procedimentos a serem observados para a desconsideração... "(obr. citada, pág.204)

25 Cabe, ainda, questionar se a edição de **lei nova** é indispensável à complementação do dispositivo antielisivo ou se é possível a utilização de algum expediente já existente que, como procedimento tributário seguro garanta o devido processo legal.

26 Na opinião de RICARDO LOBO TORRES, em posição aparentemente minoritária, "seria útil a existência de regra procedimental específica. Mas, mesmo sem a aprovação da MP 66/02, não se inviabilizou a aplicação da norma antielisiva, se o ente público possuir regras de processo tributário administrativo" (obr. Citada pág.261) e arremata ensinando que "a regra

Edy DTB 122 09  
18 12 09 33  
Rb 16/2102

antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União, que já o disciplinou, a regra é auto-executável, como ficou claro com a não incorporação dos arts. 14 a 17 da MP 66/02 na Lei 10.637/02". (obr. citada, pág.266)

27 E ao ser editada a lei procedimental, qual seria o momento adequado à prática da desconsideração?

28 ANDRÉ LUIZ CARVALHO ESTRELLA adverte que se a desconsideração se der antes da autuação levaria a uma eventual suspensão da fiscalização enquanto não houvesse decisão definitiva do órgão competente para tanto, o que poderia causar mais burocracia e descontentamento, tanto para o Fisco como para o contribuinte.

29 Sendo assim sugere o autor e ilustre colega que "se a desconsideração for praticada como pressuposto para a lavratura do auto de infração, dele faria parte, provocando o debate de legalidade no bojo do procedimento administrativo instaurado pela autuação fiscal. Portanto, os autos de infração lavrados sobre hipóteses de aplicação da norma antielisiva teriam o mesmo tratamento dos atuais, inclusive a duplicidade de instância. A diferença residiria na celeridade do rito. Formar-se-ia um procedimento administrativo especial, sumário, assegurando-se sempre a ampla defesa e o contraditório, consoante o art. 5º, inciso, LV, da CF 88. A propósito, a cláusula do devido processo legal, prevista no art. 5º inciso LIV, da CF 88, consagra a obediência ao regular processamento dos atos produzidos pela Administração Pública e seu respectivo controle."( in A Norma Antielisão e seus Efeitos, art. 116, parágrafo único, do CTN, [www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp](http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp))

30 Já que logo acima citada, e somente a título de ilustração, eis o texto da referida Medida Provisória destinada a

2

EO 4078122/09  
18 12 09 34  
30 16/2102

regrar os procedimentos antielisivos em âmbito federal, cujos artigos que tratavam da antielisão não foram incorporados na lei em que se transformou:

“Art. 13. 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, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a 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 deverá levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

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

§ 3º Para o 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.

1  
2  
3

Processo	EO4 078 122 05
Data	18 12 09 35
Valor	R\$ 16/2102

Art. 15. A descon sideração ser á efetuada ap ́s a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de descon sideração ser á precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração.

§ 2º O sujeito passivo poder á apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necess ários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I – dever á conter relat ́rio circunstanciado do ato ou neg ́cio praticado e a descriç ́o dos atos ou neg ́cios equivalentes ao praticado:

II – ser á instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, at é a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidir á, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou neg ́cios jur ídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput dever á conter, al ém da fundamentação:

I – descriç ́o dos atos ou neg ́cios praticados;

II – discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou neg ́cios jur ídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorr ência de fato gerador de tributo

2

ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III – descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV – resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário”.

31 Certo, porém, e nisso a doutrina também não destoa, que o ônus da prova para a descon sideração recai sobre a Administração Tributária, como ressalta MARCO AURÉLIO GRECO:

g  
x

EOY OR 122/09  
18 12 09 34  
26 16/2102

“Fato gerador é fato constitutivo do direito do Fisco. Não cabe ao contribuinte o ônus da prova negativa, vale dizer, prova da inexistência do fato gerador.

Mas além da prova do fato gerador, o parágrafo único do artigo 116 impõe um segundo ônus a cargo do Fisco, ou seja, demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado “com a finalidade de dissimular”. A existência desta finalidade é elemento constitutivo da hipótese de incidência da competência para desconsiderar; portanto, a este elemento aplica-se o mesmo critério de caber ao Fisco o ônus da prova desse fato constitutivo. “(obr. Citada, pág.190)”.

32 No mesmo sentido RICARDO LOBO TORRES enfatiza:

“Sobre a autoridade administrativa recai o ônus da prova.”  
(obr. citada, pág.246)

33 E, por fim, MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

“A simulação tem de ser demonstrada pela Fazenda Pública, a quem cabe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos em geral. Compete-lhe o ônus de provar que o negócio jurídico é mera aparência ou oculta uma outra relação jurídica de natureza diversa, ou seja, esconde a ocorrência do fato gerador. Explica UBALDINO MIRANDA que os indícios devem ser fortes e graves e exemplifica:

“Segundo o entendimento pacífico da jurisprudência, os indícios devem ser graves, precisos e contundentes entre si, isto é, resultantes de uma forte probabilidade e muito rigorosa para induzir a persuasão, devendo o fato desconhecido ter ligação direta com o fato conhecido e serem não contraditórios (RT353/229 e 322/249).



Entre os indícios mais importantes podem mencionar-se os seguintes: *causa simulandi*, o motivo que leva o simulador a simular; a necessidade da realização do negócio podendo constituir a falta de tal necessidade um indício da simulação; a alienação de todo o patrimônio ou da melhor parte dele; a relação de parentesco, amizade ou dependência entre o simulador e seu cúmplice; antecedentes da conduta e personalidade ou caráter do simulador; interposição de pessoa, como meio de encobrir a relação de parentesco; falta de capacidade ou idoneidade financeira do adquirente; preço vil, desproporcionado em relação ao bem, objeto do negócio; a confissão do recebimento do preço ou o preço diferido; o destino do numerário recebido pelo adquirente; continuação do alienante na posse da coisa alienada, etc.” (cf.ob.cit,p.130) (Obr. Citada, pág226/227)

### CONCLUSÕES

34 Sendo assim, e em apertada síntese, em razão da brevidade solicitada às fls. 05, aderimos às conclusões do parecer nº 86/10-PE, da lavra do ilustre Procurador do Estado e Assessor – Chefe da Assessoria Jurídica da Secretaria de Estado de Fazenda, Dr. Paulo Enrique Mainier de Oliveira, que dá amparo à fiscalização na descon sideração de atos simulados e/ou dissimulados, mas, sobretudo tendo em vista as características complexas que ainda envolvem a novel regulamentação traçada pela Lei Complementar nº 104/01, ressalvamos que:

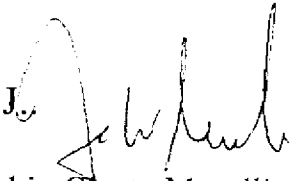
- 1) A inexistência da norma procedimental exigida no parágrafo único do art. 116 do CTN pode prejudicar os efeitos da fiscalização em eventuais contestações judiciais, por motivos puramente formais;
- 2) Diante disso é recomendável a edição da referida norma procedimental;
- 3) Sendo intenção da administração tributária dar seguimento às ações fiscais antielisivas, que se utilize dos trâmites do processo tributário hoje existente, garantindo o devido processo legal, com



EOY 078, 122, 09  
18 12 09 39  
16/2/02

ampla defesa e contraditório, demonstrando, de forma robusta, a  
dissimulação praticada.

É o parecer, S.M.J.

  
Fabio Giusto Morolli  
Procurador do Estado

Assessoria Jurídica

---

Parecer nº 86/10 - PE

ITCMD. Simulação de compra e venda de ações ou quotas. Preço irrisório. Aplicação do artigo 167 do Código Civil. Configuração de doação. Incidência de ITCMD. Apresentação de balanço patrimonial. Impossibilidade de aplicação dos artigos 75 e 80 da Lei n 2.657/96.

I - DA HIPÓTESE

Trata-se de processo administrativo decorrente de consulta formulada nos seguintes termos:

- 1- No caso de quotas ou ações não negociadas em bolsas, supondo que seja possível obter o balanço patrimonial e assim calcular o valor patrimonial, pergunta-se:
  - a) Seria possível estabelecer um critério para se considerar um valor de venda declarado de ação ou quota em uma alteração contratual como sendo notoriamente inferior ao valor patrimonial? Exemplo: Poderíamos considerar valores inferiores a 5%, 3%, etc, do valor patrimonial.
  - b) É correto considerar como sendo uma doação, disfarçada de compra e venda, e exigir o ITD, tomando por base de cálculo o valor patrimonial, conforme os artigos 10 e 16 da Lei nº 1.427/89, se o valor de venda declarado for notoriamente inferior ao patrimonial?





**Assessoria Jurídica**

- 2- Quando o Balanço Patrimonial não estiver disponível, seria possível intimar uma empresa a apresentar este demonstrativo, mesmo quando ela não for obrigada a publicá-lo ou registrá-lo na Junta Comercial, para fins de cálculo do valor real das ações ou quotas, de acordo com o artigo 16 da Lei nº 1.427/89?
- 3- No caso do ofício do Banco Central, em anexo, seria correto desconsiderar a venda das ações ou quotas com base nos artigos 75 e 80 da Lei n 2.657/96 por não merecerem fé as declarações constantes da alteração contratual? Caso estes artigos não sejam aplicados, qual seria a capitulação legal?

Tal consulta foi realizada devido ao fato de existirem inúmeros casos em que há suspeita de simulação de compra e venda de ações e quotas que, em verdade, consistiria em doação. Isto porque determinadas ações ou quotas são alienadas freqüentemente com preço manifestamente inferior ao seu valor patrimonial.

A fim de reforçar a afirmação acima, juntou-se aos autos ofício emitido pelo Banco Central, comunicando uma venda de ações por valor inferior a 1% (um por cento) de seu valor patrimonial, considerando-se o balancete da empresa referente ao mês de maio do ano de 2009.

É o relatório. Passo a opinar.

**II - DO DIREITO**

O parecer será dividido em tópicos para melhor análise acerca das questões suscitadas pelo ilustre fiscal de rendas.

Assessoria Jurídica

**II.1. Da possibilidade de exigir ITCMD sobre doação que se pretendeu simular através de contrato de compra e venda**

Inicialmente, para definir se a compra e venda pode ser entendida como doação nos casos em que ações são alienadas com preço extremamente inferior ao valor patrimonial que possuem, é preciso que se recorra ao conceito de compra e venda.

O Código Civil apresenta em seu artigo 481, o que deve ser entendido por contrato de compra e venda:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA ensina que compra e venda é *"...o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra pessoa (comprador) o domínio de uma coisa corpórea ou incorpórea, mediante o pagamento de certo preço em dinheiro ou valor fiduciário correspondente"*.

Verifica-se, desta forma, que são três os elementos da compra e venda: a coisa, o preço e o consenso. Segundo o supracitado jurista, o preço possui como caracteres a pecuniaridade, a seriedade e a certeza. Confira-se, abaixo, o que afirma o doutrinador acerca da seriedade:

O preço tem de ser sério, traduzindo a intenção efetiva e real de constituir uma contraprestação da obrigação do vendedor. Se for fictício, não há venda, porém doação dissimulada, aplicando-se o art. 167 do Código Civil, que determina a subsistência do negócio jurídico que se dissimulou, se válido na substância e na forma e não violar direito de terceiro. Se for irrisório, venda também não há, porque um contrato em que se

### Assessoria Jurídica

---

presencia o contraste aberrante entre valor da coisa e o preço nega-se a si mesmo<sup>1</sup>.

Assim, para que o contrato de compra e venda se caracterize como tal, é necessário que exista *animus* de ambas as partes em extrair daquele proveitos e vantagens, através da realização de uma contraprestação pecuniária que corresponda à obrigação de transferência do bem do patrimônio do vendedor para o do comprador.

Note-se que não é imprescindível que o preço seja justo, mas é certo que ele não deve ser irrisório ou fictício, sob pena de descaracterização do aludido contrato.

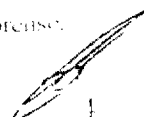
No caso apresentado pelo Fiscal Shuiti Okasaki Junior, ações e quotas são vendidas por um preço notoriamente inferior ao seu valor patrimonial. No ofício juntado ao processo administrativo ora sob exame, ações do Banco Arbi S.A. foram vendidas por R\$ 1.000,00 (mil reais), quando, em verdade, de acordo com análise do balancete referente ao mês de maio do ano de 2009, as aludidas ações possuíam o valor patrimonial de R\$ 448.696,07 (quatrocentos e quarenta e oito mil, seiscentos e noventa e seis reais, e sete centavos).

É indubitável que, neste caso, falta a característica "seriedade" ao preço, razão pela qual este não chega a compor-se. Assim, tendo em vista que não há a composição do elemento preço, não há que se falar em compra e venda, mas em doação, cuja definição consta no artigo 538 do Código Civil segundo o qual:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

---

<sup>1</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil Vol. III*. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 182.



Assessoria Jurídica

---

Isto porque como a contraprestação pecuniária foi irrisória, a vantagem patrimonial se operou para uma só parte do contrato, o que caracteriza a gratuidade deste.

Verificada a simulação deve ser considerado nulo o negócio jurídico simulado, prevalecendo o que se dissimulou, se for válido na forma e na substância, de acordo com o artigo 167 do Código Civil.

Desta forma, a compra e venda simulada deve ser tratada como verdadeira doação. Por esta razão, é legítima a cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, tendo em vista a concretização do fato gerador previsto no inciso II do artigo 1º da Lei nº 1.427/89, considerando o que dispõe o § 1º do aludido dispositivo. Confira-se:

**Art. 1.º** O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação, de quaisquer Bens ou Direitos, tem como fato gerador:  
(...)

III - a transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como os direitos a eles relativos.

(...)

§ 1.º Para efeito deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de bens ou direitos.

Assim, se as ações não forem negociadas em bolsa, deve-se exigir o ITCMD de acordo com o valor patrimonial que aquelas possuíam à data do fato gerador, conforme interpretação extraída da combinação do artigo 10 com o artigo 16, ambos da Lei nº 1.423/89. Confira-se:



5

**Assessoria Jurídica**

---

**Art. 10.** A base de cálculo do imposto é o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados.

§ 1.º Entende-se por valor real o valor corrente de mercado do bem ou direito.

**Art. 16.** No caso de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedades comerciais ou civis de objetivos econômicos, considera-se valor real o seu valor patrimonial à data do fato gerador.

Note-se que se verificada no caso concreto a hipótese legal de incidência do ITCMD, é dever da Administração realizar o lançamento, sendo-lhe vedada a utilização de qualquer critério discricionário para decidir se o imposto será ou não exigido. E isto se deve em observância ao parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único** - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Insta assinalar, entretanto, que não é possível determinar, através de critério puramente objetivo, se haveria ou não simulação de compra e venda, sendo necessário analisar, de acordo com as circunstâncias presentes em cada caso, através da razoabilidade, se o preço pode ou não ser considerado irrisório.







Assessoria Jurídica

Significa dizer que não há um percentual definido a partir do qual se dê como certa a simulação, a qual deve ser reconhecida se o preço praticado for manifestamente irrisório, o que será analisado dentro do caso concreto.

**II.2. Da possibilidade de intimação da empresa para apresentação de seu balanço patrimonial quando não há obrigação de registrá-lo ou publicá-lo na Junta Comercial**

O Balanço Patrimonial reflete a situação da empresa durante o exercício social, o qual possui duração de um ano. Conforme lição do eminente jurista JOSÉ EDWALDO TAVARES BORBA<sup>2</sup>:

O balanço patrimonial é a mais importante das demonstrações financeiras, pois funciona como uma espécie de radiografia da sociedade.

Arrola o balanço, de um lado, as contas ativas e, do outro, as contas passivas.

O ativo compreende todos os bens e créditos de que a sociedade é titular, enquanto o passivo aglutina todos os débitos existentes. A diferença entre o ativo e o passivo constitui o patrimônio líquido, o qual, para efeitos contábeis, é inserido no passivo, de modo a permitir que os dois lados do balanço – o ativo e o passivo apresentem o mesmo somatório, conforme o exigem as técnicas contábeis.

Existe, por conseguinte, um passivo real ou exigível, que corresponde a débitos efetivos da sociedade, e um passivo nominal ou não exigível, que não é senão o patrimônio líquido da sociedade.

<sup>2</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares, *Direito Societário*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 455-456.

Assessoria Jurídica

---

Significa dizer que o balanço patrimonial é uma demonstração contábil que indica a posição financeira e econômica de uma empresa, em um determinado período de tempo. É este demonstrativo que aponta qual é o valor patrimonial da ação ou quota.

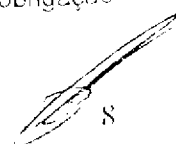
Como o valor patrimonial da ação foi o critério utilizado pelo legislador para a apuração do quantum de ITCMD devido, é necessário que o Estado tenha acesso a tal informação para realização de eventual lançamento, ainda quando a empresa não possua obrigação de publicá-lo ou registrá-lo na Junta Comercial.

Do contrário, a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador de ITCMD, qual seja, a transmissão das ações através de doação, ficaria inviabilizada, tendo em vista que tal análise é essencial para a constatação de possível simulação de compra e venda.

Percebe-se, desta forma, que a ciência do valor patrimonial da ação pelo Estado é fundamental para: (i) constatação do fato gerador do ITCMD e (ii) apuração do quantum devido, se verificado que o valor é muito superior ao preço do negócio jurídico celebrado pelas partes.

Ademais, o dever de prestar informações ao Fisco quando este julgá-las necessárias, oportunas e convenientes, encontra amparo legal no artigo 195 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

**Art. 195.** Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los



S

**Assessoria Jurídica**

---

Tal idéia é, ainda, reforçada pelo disposto nos artigos 72 e 73, ambos da Lei nº 2.657/96, aplicável ao caso em tela por força do artigo 80 da mesma lei. Confira-se:

**Art. 72.** A fiscalização e o lançamento do imposto competem privativamente ao Fiscal de Rendas, recaindo a fiscalização sobre toda pessoa natural ou jurídica, contribuinte ou não, que estiver obrigada ao cumprimento da legislação tributária, inclusive a que gozar de imunidade ou isenção.

**Art. 73.** O acesso do Fiscal de Rendas a qualquer local onde deva ser exercida a fiscalização do imposto está condicionado, apenas, à apresentação de sua identidade funcional, sem qualquer outra formalidade.

**Parágrafo único** - No caso de recusa de exibição de livro ou documento fiscal ou comercial, o Fiscal de Rendas, sem prejuízo da autuação cabível, pode lacrar móvel ou depósito onde esteja o documento ou livro exigido, lavrando termo desse procedimento, com cópia para o interessado, solicitando, de imediato, à autoridade a que estiver subordinado, providências necessárias à exibição judicial desse livro ou documento.

**Art. 80.** As disposições contidas nos artigos 60 a 62 e 64 a 77 desta Lei aplicam-se, no que couber, aos demais tributos estaduais.

E isto porque o Fiscal age sempre no interesse da fiscalização dos tributos e tem o dever de realizar o lançamento, sendo necessário que as medidas aptas a viabilizá-lo sejam colocadas à disposição da Administração, para que se verifique se efetivamente houve a materialização da hipótese de incidência prevista em lei.



Assessoria Jurídica

---

Se a empresa não apresentar os documentos solicitados pelo Fisco, deve ser aplicada a multa prevista no artigo 61 da Lei nº 2.657/96, o qual estabelece o seguinte:

**Art. 61.** Àquele que, quando intimado por funcionário fiscal, e no prazo estabelecido na intimação, não inferior a 5 (cinco) dias úteis, deixar de exibir livro, documento, arquivo magnético ou similar, de prestar esclarecimento ou informação, ou de cumprir exigência, serão aplicadas as seguintes multas:

- I - de R\$ 400,00 (quatrocentos reais) pelo não atendimento da primeira intimação;
- II - de R\$ 1.000,00 (mil reais), pelo não atendimento da intimação que lhe for feita posteriormente;
- III - de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), pelo não atendimento de cada uma das intimações subseqüentes.

**Parágrafo único** - O arbitramento não impede o fisco de continuar intimando o contribuinte, aplicando-lhe as multas previstas neste artigo, e de prosseguir, se for o caso, na aplicação de outras medidas preconizadas na legislação.

Assim, conclui-se ser perfeitamente possível a intimação da empresa para apresentação do demonstrativo que contém o valor patrimonial da ação ou quota objeto de compra e venda, para fins de cálculo de seu valor real, mesmo quando não houver obrigação de publicá-lo ou registrá-lo na Junta Comercial.



10

Assessoria Jurídica

**II.3. Da possibilidade de desconsideração da venda das ações ou quotas com base nos artigos 75 e 80 da Lei nº 2.657/96**

O terceiro questionamento suscitado pelo fiscal foi realizado nos seguintes termos: "No caso do ofício do Banco Central, em anexo, seria correto desconsiderar a venda das ações ou quotas com base nos artigos 75 e 80 da Lei n 2.657/96 por não merecerem fé as declarações constantes da alteração contratual? Caso estes artigos não sejam aplicados, qual seria a capitulação legal?".

Inicialmente, é necessário reproduzir os artigos supracitados:

**Art. 75.** Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvado, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial.

§ 1.º Entende-se como avaliação contraditória o direito de o contribuinte contestar o arbitramento no curso do processo administrativo-tributário.

§ 2.º O Fiscal de Rendas arbitrará o valor das operações ou das prestações nos seguintes casos:

*{redação do § 2.º do Artigo 75, alterado pela Lei n.º 5.358/2008, com efeitos a partir de 24.12.2008}*

I - não possuir o contribuinte ou deixar de exibir elementos necessários à comprovação da exatidão do valor das operações ou prestações realizadas;

II - existir fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real das operações;

**Assessoria Jurídica**

III - serem omissos ou não merecerem fé, esclarecimento, declaração ou outro elemento constante da escrita fiscal ou comercial do contribuinte ou, ainda, documento emitido por ele ou por terceiro legalmente obrigado;

IV - ser prestado serviço de transporte ou de comunicação bem como ser feita a entrega, remessa, recebimento, transporte, guarda ou armazenamento de mercadoria sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo;

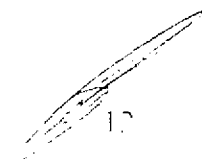
V - funcionar o contribuinte sem a devida inscrição na repartição fiscal competente.

Art. 80. As disposições contidas nos artigos 60 a 62 e 64 a 77 desta Lei aplicam-se, no que couber, aos demais tributos estaduais.

Da análise do inciso II do artigo 75 da Lei nº 2.657/96, combinado com o artigo 80 do mesmo diploma legal, percebe-se que o lançamento do ITCMD pode ser realizado por arbitramento sempre que existir fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real das operações.

*In casu*, conforme analisado no item II.2, não há qualquer óbice à intimação da empresa para que seu balanço patrimonial seja apresentado ao Fisco. Com a apresentação será definido se de fato houve simulação de compra e venda. Caso seja constatada verdadeira doação acobertada de compra e venda, será calculado o quantum de ITCMD devido com base no valor patrimonial da ação ou quota.

Como bem ressaltado pelo ilustre fiscal de rendas que formulou a consulta, o caso ora sob exame não trata de arbitramento, devendo a capitulação ser realizada com base no inciso III do artigo 1º da lei 1.427/89.



17

**Assessoria Jurídica**

Por sua vez, a multa a ser aplicada deve observar a previsão contida no inciso II do artigo 20 da Lei nº 1.427/89, transcrito a seguir:

**Art. 20.** O descumprimento das obrigações previstas nesta lei sujeita o infrator às seguintes penalidades:

(...)

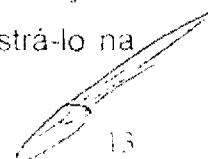
II - 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor do imposto devido, nunca inferior a 130 (cento e trinta) UFIRs-RJ, caso ocorra omissão ou inexatidão que possam influir no cálculo do tributo ou que provoquem a declaração da não-incidência, isenção ou suspensão do pagamento do imposto;

A razão é que ao realizar a simulação de compra e venda, o infrator pretendeu afastar a hipótese de incidência do ITCMD.

Vale salientar, ainda, que no relato deve constar a existência de simulação, comprovada através de cópia de documentos que apontem um valor patrimonial muito superior ao indicado no contrato de compra e venda, uma vez que é este fato que caracteriza a doação.

**III – CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, conclui-se que: (i) é correto exigir o ITCMD de acordo com o valor patrimonial da ação, nos termos dos artigos 10 e 16, ambos da Lei nº 1.423/89, se constatada a hipótese de simulação de compra e venda; (ii) não é possível estabelecer um critério objetivo para se considerar um valor declarado pelas partes no contrato de compra e venda muito inferior ao valor patrimonial da ação. O critério deve ser subjetivo, observando-se sempre a razoabilidade; (iii) é possível intimar a empresa para apresentar seu balanço patrimonial, para fins de cálculo do valor real das ações ou quotas, ainda que ela não tenha obrigação de publicá-lo ou registrá-lo na



13

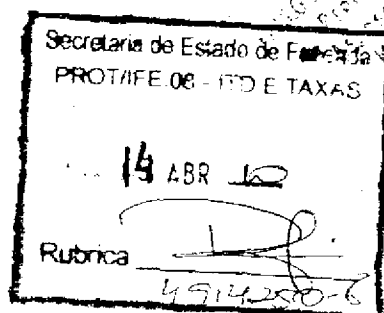
**Assessoria Jurídica**

Junta Comercial; e (iv) a venda das ações ou quotas não deve ser desconsiderada com base nos artigos 75 e 80 da Lei nº 2.657/96.

Opino, ainda, pelo envio do presente à Procuradoria Geral do Estado, na forma que estabelece o Decreto nº 40.500 de 01/01/2007, bem como pelo disposto no artigo 4º, da Lei 5.414/2009, no artigo 2º, inciso IV, da Lei Complementar nº 15/80, e artigo 132, da Constituição Federal.

Rio de Janeiro, 15 de março de 2010.

**PAULO ENRIQUE MAINIER DE OLIVEIRA**  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
**ASSESSOR JURÍDICO-CHEFE**



Ao Pretado,  
para atender despacho acima.  
Gab. IFE08  
16/04/10





PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

**VISTO:**

Aprovo os Pareceres nº s. 86/10- PE – Paulo Enrique Mainier de Oliveira e 02/2010- FGM – Fábio Giusto Morolli que respondem à consulta formulada pelo Fiscal de Rendas Shuiti Okasaki Junior.

A matéria em debate refere-se à possibilidade de ser considerado como doação negócio jurídico nomeado de compra e venda, com preço muito inferior ao valor de mercado. Mais ainda, questiona-se : a legalidade de se adotar um padrão percentual mínimo gerador de presunção de simulação ; o direito da fiscalização em requisitar o balanço patrimonial de sociedade, visando a verificação do valor real de cotas sociais e a legalidade de se desconsiderar os dados constantes em alteração contratual, com base nos artigos 75 e 80 da Lei nº 2.657/96.

Primeiramente , submetida a questão à douta Assessoria Jurídica da Secretaria de Estado de Fazenda, o ilustre Procurador do Estado, que exerce a sua chefia, concluiu :

- a) ser correto considerar o ato como doação e não como compra e venda, se constatada a hipótese de simulação;
- b) ser incorreta a adoção de padrão objetivo gerador de presunção de simulação ;
- c) ser correta a requisição de balanço patrimonial e
- d) não ser correta a desconsideração de dados constantes em alteração contratual, com base nos artigos 75 e 80, da Lei nº 2.657/96.

---

Exma. Sra.

Dr. Lucia Lea Guimarães Tavares.

MD. Procuradora – Geral do Estado do Rio de Janeiro.




## SERVIÇO PÚBLICO ESTADUAL

O Dr. FÁBIO GIUSTO MOROLLI, integrante desta especializada, em aientada manifestação, adere ao pensamento acima, aduzindo a recomendação de edição de norma procedimental, com base no parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional, bem como ser imperativo a obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório ao se afastar a compra e venda para considerá-la doação.

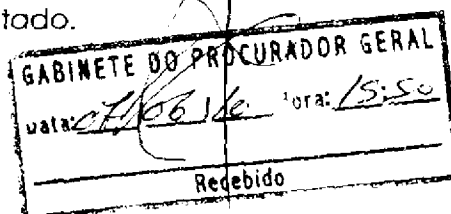
Dessa forma, sendo certo que o nome não é essencial ao negócio, **cabe ao fisco o ônus de provar a simulação**, indicando: a) divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada; b) o acordo simulatório ocorrido entre as partes; e c) objetivo de enganar terceiros estranhos a esse ato simulado. Em sendo provada a simulação, o ato deve ser tributado como doação, sendo válida a requisição de documentos contábeis para tal finalidade.

*Sub censura.*

Rio de Janeiro, 07 (segunda - feira) de junho de 2010.

  
André Luiz Cid Maia  
Procurador do Estado.

03 a 06 de junho: feriado.





ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO  
GABINETE DA PROCURADORA-GERAL

(Processo Administrativo E-04/078122/2009)

VISTO

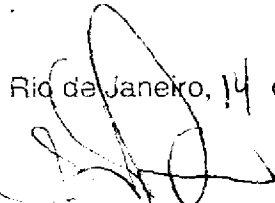
Aprovo o Parecer nº 86/10 – PE da lavra do Assessor Jurídico-Chefe da SEFAZ e Ilustre Procurador do Estado PAULO HENRIQUE MINIER DE OLIVEIRA (fls. 06/18), bem como o Parecer nº 02/2010 – FGM – PG-14, da lavra do ilustre Procurador do Estado FABIO GIUSTO MOROLLI (fls.23/39), devidamente cancelado pela Chefia da PG-14, que a pedido da IFE – 08 – ITD e TAXAS, analisam e confirmam a possibilidade de desconsideração de negócio jurídico de compra e venda de ações não negociadas na bolsa, em virtude de ínfimo valor estabelecido entre as partes, discrepante em relação ao seu valor patrimonial, o que, aparentemente, caracterizaria um contrato de doação, sujeito à cobrança de ITD.

Entretanto, conforme consigam os Pareceres ora aprovados, a avaliação sobre as circunstâncias do ato supostamente simulado deve ser realizada caso a caso, com observância do devido processo legal (contraditório e ampla defesa) e mediante critérios razoáveis de verificação.

À AJUR/SEFAZ.

*Boa tarde a PG-14.*

Rio de Janeiro, 14 de junho de 2010.

  
SERGIO PYRHO  
Procuradora-Geral do Estado