Registro: 2017.0000139810

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação / Reexame Necessário nº 1015410-33.2014.8.26.0506, da Comarca de Ribeirão Preto, em que é apelante FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, é apelada EMILIANA ARAUJO DINIZ JUNQUEIRA.

ACORDAM, em 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA (Presidente) e FERRAZ DE ARRUDA.

São Paulo, 8 de março de 2017.

SOUZA MEIRELLES

RELATOR

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível n° *1015410-33.2014.8.26.0506*
Apelante: *Fazenda Pública do Estado de São Paulo*
Apelada: *Emiliana Araujo Diniz Junqueira*
Comarca: *Ribeirão Preto*
Vara: *2ª Vara da Fazenda Pública*
Juíza prolatora: *Dra. Lucilene Aparecida Canella de Melo*
TJSP (Voto 8106)

Tributário – Anulatória – ITCMD – Doação de quotas de capital social - Cancelamento de expedientes administrativos de cobrança do remanescente do tributo – Base de cálculo do imposto que deve recair sobre o valor patrimonial das quotas – Impossibilidade de se valer do valor de mercado dos patrimônios da empresa para determinar a base de cálculo – Inteligência do art. 14, § 3º, da Lei Estadual nº 10.705/2000 – Sentença de procedência mantida - Apelo desprovido.

Apelação cível manejada pela **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** nos autos de demanda anulatória que tramitou perante a 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Ribeirão Preto, cujos pedidos foram julgados **procedentes**, a fim de declarar a nulidade do AIIM por ilegalidade do critério de apuração do cálculo do ITCMD e, por conseguinte, determinar o cancelamento da CDA decorrente, consignando o entendimento de que a base de cálculo do tributo deve levar em conta o valor patrimonial das quotas de capital social, à luz do **art. 14**, **§ 3º**, da **Lei Estadual nº 10.705/2000**.

Vindica a apelante a desconstituição da r. sentença, objetivando que seja mantido hígido o AIIM lançado em desfavor da apelada, aduzindo que a houve recolhimento a menor que deve ser complementado, uma vez que a integralização do capital social não levou em conta os valores de mercado dos imóveis rurais.

Assim, assevera que tendo em conta que foram subavaliados os bens incorporados à sociedade empresária, mostra-se adequado reavaliar a base de cálculo utilizada, bem como se revela escorreito o emprego dos valores venais dos imóveis rurais usados para o ITR para esta finalidade, em consonância com os ditames contidos na **Lei Estadual nº 10.705/2000**.

Recurso tempestivo, bem processado e contrariado (fls. 209/225).

Tal, em abreviado, o relatório.

Como dos autos se dessume, a requerente propôs ação anulatória de débito fiscal, constituído na **CDA nº 1.137.394.540** (fls. 74/75), oriundo do **AIIM nº 4.026.341-1** (fls. 21/72), lavrado em razão de alegada diferença de recolhimento de imposto

(ITCMD) referente à doação de **88.294 quotas de capital** da sociedade empresária **Êxito Agropecuária Ltda.**, feita pelos sócios (genitores da demandante), objetivando o reconhecimento da insubsistência da base de cálculo empregada na reavaliação do tributo pelo Fisco Estadual.

Em linhas gerais, a requerente entende que, equivocadamente, a requerida considerou como base de cálculo o valor de mercado dos bens imóveis da época em que foi feita a integralização ao capital da empresa, ao passo que deveria tomar como base de cálculo o valor patrimonial das quotas de capital (objeto da doação).

De seu turno, a requerida defende os critérios de lançamento, afirmando que a integralização de bem no capital de uma sociedade deve ser feita com base no valor de mercado, não sendo assim feito, o Fisco, para fins de lançamento do imposto considerou os valores venais dos imóveis rurais empregados como base para o ITR.

Deste modo sustenta a requerida que, por estarem os valores apurados para a base de cálculo do ITCMD dentro das faixas publicadas pelo IEA (Instituto de Economia Agrícola), sendo o valor real de mercado, as diferenças do imposto são

plenamente exigíveis.

A r. sentença julgou pela procedência dos pedidos sob a compreensão de que a regra contida no **art. 14**, **§ 3º** da **Lei Estadual nº 10.705/2000**, que rege o ITCMD, preceitua que, na doação de quotas de capital social, qualifica-se como base de cálculo do tributo o valor patrimonial das quotas e não o valor dos ativos da sociedade.

Desafiando o r. julgado, a apelante se vale do presente recurso insistindo que a base de cálculo do imposto na conjectura em apreço deve ser o valor de mercado dos ativos, tendo em vista que a integralização das quotas sociais compreendeu exclusivamente imóveis rurais subavaliados.

Contudo, malgrado as razões recursais, o apelo não comporta acolhimento, conforme explanação posta nas linhas subsequentes.

Depreende-se do exame dos autos que a questão em debate cinge-se a definir a base de cálculo do ITCMD a ser perfilhada na hipótese de doação de quotas de sociedades empresárias.

Na medida em que a requerente afirma que o cômputo do tributo deve levar em conta o valor patrimonial das quotas de capital social, o Fisco defende a adoção, como base de cálculo, do valor de mercado dos patrimônios (imóveis) incorporados à empresa.

Albergada pelo entendimento supra, a apelada, quando do recebimento de doação de **88.294 quotas de nua-propriedade integralizadas pelo valor unitário de R$ 1,00** (um real), mediante a conferência de imóveis situados nos Estados de São Paulo e Mato Grosso, procedeu ao recolhimento do imposto computando **2/3 do valor patrimonial das quotas sociais como base de cálculo** (R$ 58.862,66 – cinquenta e oito mil oitocentos e sessenta e dois reais e sessenta e seis centavos), o que resultou no pagamento de **R$ 2.354,58** (dois mil trezentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos) ao Fisco.

Sob a compreensão de que o valor da quota social não refletia o valor de mercado do bem que deveria ser considerado como base de cálculo do ITCMD, a apelante efetuou o cálculo da diferença.

Deste modo, aplicando os valores venais fixados para fins de recolhimento do ITR, a Fazenda Pública

reavaliou o valor unitário da quota social em **R$ 101,26** (cento e um reais e vinte e seis centavos), alterando o valor total das quotas para **R$ 5.960.704,09** (cinco milhões novecentos e sessenta mil setecentos e quatro reais e nove centavos), apurou-se a diferença no recolhimento do imposto na quantia de **R$ 236.073,65** (duzentos e trinta e seis mil setenta e três reais e sessenta e cinco centavos).

Malgrado a concepção fazendária, em análise ao caso em apreço vislumbra-se que a base de cálculo e o montante recolhido pela apelada respeitam as regras de incidência do ITCMD.

A constatação é possível na medida em que se verifica que a regra atinente à base de cálculo do tributo se encontra expressa no **art. 14**, **§ 3º**, da **Lei Estadual nº 10.705/2000** que preceitua com clareza que, na conjectura discutida, **há de se considerar o valor patrimonial das quotas**: *in verbis*

> **"Art. 14. No caso de bem móvel ou direito não abrangido pelo disposto nos artigos 9º, 10 e 13, a base de cálculo é o valor corrente de mercado do bem, título, crédito ou direito, na data da transmissão ou do ato translativo.**
>
> **(...)**
>
> **§ 3.º - Nos casos em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos 180**

(cento e oitenta) dias, admitir-se-á o respectivo valor patrimonial."

Cumpre consignar que o valor patrimonial corresponde à divisão do patrimônio líquido pela quantidade de ações ou quotas representativas do capital social integralizado.

Sopesando que o **patrimônio líquido** da empresa doadora importa em **R$ 353.178,00** (trezentos e cinquenta e três mil reais), **dividido na mesma quantidade de quotas**, distribuídas e subscritas entre os sócios fundadores (conforme **item 2** do **Instrumento Particular de Constituição da Sociedade Empresária Limitada denominada Êxito Agropecuária** – fls. 77), denota-se que o valor patrimonial da ação é, de fato, correspondente a **R$ 1,00** (um real).

O valor da quota social restou comprovado, ainda, na **declaração de imposto de renda da requerente de 2011** (fls. 112); no **balanço patrimonial da sociedade empresária do período de janeiro a dezembro de 2011** (fls. 117) e na **declaração de imposto de renda da empresa** de **2011** (fls. 118/139).

Infere-se, portanto, que se a requerente se beneficiou da doação de **88.294 quotas** de nua-propriedade integralizadas, **sem que estas tenham sido objeto de negociação**

nos últimos seis meses, **a base de cálculo do ITCMD pode ser tomada pelo valor unitário 2/3** (R$ 1,00 – um real) **das quotas sociais**.

Desta maneira, o cálculo efetuado pela requerente está escorreito e o cômputo da base de cálculo do imposto pelo valor venal dos bens imóveis não se sustenta, ponderando-se que houve a doação de quotas empresárias e não da propriedade imóvel.

Reforce-se que a incorporação de imóvel ao capital social de sociedade não representa aquisição de natureza econômica e não pode se confundir com ato de alienação pura e simples do bem, como uma negociação comercial, tampouco pode ser entendida como cessão de direitos.

Evidenciada a distinção entre o valor patrimonial das quotas da sociedade e o ativo que integra o patrimônio da empresa, **somente o valor patrimonial das suas ações (quotas sociais) serve de base de cálculo para a incidência do ITCMD**, a despeito do que pretende a apelante.

Por assim ser, a utilização de critérios diversos para a composição da base de cálculo do imposto, tal como pretende a Fazenda Estadual, viola a disposição legal expressa e,

em razão disto, não é admissível.

Verdadeiramente, tem-se a inviabilidade até porque, ao proceder *contra legem*, assiste-se, como implicação, aumento vultoso nos valores exigidos a título recolhimento de ITCMD.

Como não deixaria de ser, a jurisprudência deste **E. Tribunal de Justiça**, ao apreciar casos análogos, sedimentou o entendimento de que, **consoante a legislação de regência do ITCMD, no caso de doação de quotas de sociedade, a base de cálculo do imposto é o valor patrimonial das quotas e não o valor dos ativos da sociedade**:

> **Apelação – Mandado de Segurança com pedido liminar – ITCMD – Doação de quotas de capital social – Base de cálculo do tributo – Cálculo que deve recair sobre o valor patrimonial das ações e não o ativo que integra o patrimônio da empresa – Exegese do art. 14, parágrafo 3º, da Lei 10.705/2000 - Complementação do recolhimento do referido tributo – Inadmissibilidade – Observância ao princípio da legalidade - Presença do direito líquido e certo – Precedente deste Egrégio Tribunal de Justiça - Sentença de denegação da ordem reformada – Recurso provido.** (Apelação nº 1004565-06.2014.8.26.0032, Rel. MARCELO L THEODÓSIO; 11ª Câmara de Direito Público; j. em 28.7.2015).

> **APELAÇÃO CÍVEL ITCMD. Doação de Ações Sociedade Anônima – Recolhimento do Imposto Cálculo que deve recair sobre o valor**

> **patrimonial das ações Inteligência do artigo 14, §3º, da Lei nº 10.705/00 Impossibilidade de alteração da base de cálculo por convenção das partes Observância do princípio da legalidade - Recurso desprovido.**
>
> **(...)**
>
> ***Assim, há disposição legal expressa para que o valor do imposto tenha como referência o valor patrimonial das ações discutidas.***
>
> ***O valor patrimonial da ação, conforme consignado na sentença, está diretamente relacionado com o valor patrimonial líquido da empresa, que consiste, nada mais, do que seu capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros e ações em tesouraria, conforme disciplina o artigo 182, Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedade de ações (...).*** (Apelação nº 0002748-59.2013.8.26.0451, Relator(a): Cristina Cotrofe; Comarca: Piracicaba; Órgão julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 11/03/2015; Data de registro: 12/03/2015)

Sob esse prisma, acertada a deliberação para cancelamento dos expedientes administrativos que exigiam da requerente o pagamento de remanescente de ITCMD recolhido supostamente a menor.

Postas tais premissas, por meu voto, **nego provimento** ao apelo.

SOUZA MEIRELLES
Desembargador Relator