TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000056152

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1089011-58.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante SERGIO FOZ DAVILA e Recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 4ª 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 OSVALDO MAGALHÃES (Presidente sem voto), ANA LIARTE E MAURÍCIO FIORITO.

São Paulo, 16 de dezembro de 2024.

PAULO BARCELLOS GATTI
RELATOR
Assinatura Eletrônica

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

4ª Câmara

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1089011-58.2023.8.26.0053

APELANTE: SÉRGIO FOZ D'ÁVILA (impetrante)

APELADA: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

INTERESSADO: DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO (autoridade impetrada)

ORIGEM: 15ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE SÃO PAULO

VOTO Nº 25.992

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD – DOAÇÃO TRAVESTIDA DE DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE DIVIDENDOS – IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO REFERENTE À DOAÇÃO – Pretensão mandamental voltada a reconhecer o direito líquido e certo do impetrante de não ser compelido ao pagamento do ITCMD incidente sobre a distribuição
desproporcional de lucros realizada pela sociedade DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA., em 05/01/2017, ou, alternativamente, a redução da multa de 100% do valor do tributo – inadmissibilidade - a doação difere da distribuição desproporcional de lucros lícita em razão da liberalidade espontânea estar presente na primeira situação e o propósito negocial na segunda – ausente, no caso, a razão negocial, e presente a liberalidade espontânea, assim considerado o animus donandi, de modo que a transferência do patrimônio da sociedade para os sócios (não administradores à época), ainda que com aparência de distribuição desproporcional de lucros, caracteriza-se como doação – causae debendi válida para a lavratura do AIIM nº 4.152.021-0 – MULTA TRIBUTÁRIA - Revisão do entendimento anterior, de modo a uniformizar a jurisprudência desta Corte (art. 926 do CPC) – Multa tributária punitiva fixada em patamar superior a 100% do valor do tributo – Caráter confiscatório não configurado – Precedentes do C. Supremo Tribunal Federal e desta E. Corte – sentença de parcial concessão da ordem de segurança mantida. Recurso do impetrante desprovido.

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

Vistos.

Trata-se de recurso de apelação interposto por **SÉRGIO FOZ D'ÁVILA**, nos autos do "mandado de segurança com pedido liminar" impetrado contra ato dito coator do **DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, cuja ordem de segurança foi parcialmente concedida pelo Juízo "a quo" para manter a incidência do ITCMD sobre a distribuição desproporcional de cotas realizada pela sociedade DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA., em 05/01/2017, limitando a multa aplicada a 100% do valor do tributo devido, sob o fundamento de que "*(...) presentes o* animus donandi *que se operou em liberalidade espontânea, inexistindo justo motivo ou motivo legítimo para que o negócio jurídico de distribuição desproporcional da costas não se considere como doação*", consoante r. sentença de fls. 390/395, cujo relatório se adota.

Em suas razões (fls. 447/461), o apelante sustentou que *(i)* "*(...) consoante pode ser verificado dos balanços patrimoniais dos últimos 05 (cinco) anos (cf. fls. 299/312), os dividendos distribuídos possuem origem no resultado efetivo da atividade desenvolvida no âmbito da construção civil e incorporação imobiliária, sendo deliberada por decisão unânime dos sócios a distribuição dos lucros líquidos apurados até o ano de 2016, constante na reserva de lucros, os quais vêm sendo pagos paulatinamente aos sócios (cf. fls. 313/315)*" (fl. 451); *(ii)* o C. STF, no julgamento da ADI nº 2.446, teria permitido ao contribuinte fazer uso do planejamento tributário; *(iii)*

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

havendo previsão contratual, tal como no caso (cláusula nova, § 2°), a distribuição desproporcional dos dividendos é legítima; *(iv) "a referida distribuição desproporcional de lucros foi realizada nos estritos termos legais e está diretamente ligada ao interesse empresarial, à captação de novos negócios e à atuação determinante do Apelante nas atividades empresariais (...)"* (fl. 454); *(v)* inexistiu caracterizado o único requisito essencial da doação, qual seja a liberalidade, em razão de ter sido adotada premissa negocial; e, *(vi)* a multa foi fixada pelo Fisco em 100% do valor do tributo, porém, deve ser reconhecido seu caráter excessivo, reduzindo-a em patamares razoáveis. Ao fim, pugnou pelo provimento do recurso, com o fito de se conceder integralmente a ordem de segurança pleiteada na origem, afastando a incidência do ITCMD na espécie, ou, subsidiariamente, fosse reduzida a multa para patamares inferiores à 100% do valor do imposto.

Recurso regularmente processado, com preparo (fls. 464/466), desafiando contrarrazões às fls. 472/476.

Parecer do i. membro do Ministério Público pela desnecessidade de intervenção no feito (fls. 436/437).

Este é, em síntese, o relatório.

VOTO

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

Insurge-se o impetrante contra a r. sentença de primeiro grau que concedeu em parte a ordem de segurança pleiteada para manter a incidência do ITCMD sobre a distribuição desproporcional de cotas realizada pela sociedade DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA., em 05/01/2017, limitando a multa aplicada a 100% do valor do tributo devido, sob o fundamento de que "*(...) presentes o* animus donandi *que se operou em liberalidade espontânea, inexistindo justo motivo ou motivo legítimo para que o negócio jurídico de distribuição desproporcional da costas não se considere como doação*".

Porém, pelo que se depreende do acervo fático-probatório coligido aos autos, o apelo **não** comporta acolhimento.

In casu, infere-se que o impetrante, SÉRGIO FOZ D'ÁVILA, na qualidade de sócio da empresa DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA., foi autuado pelo Fisco paulista em razão dos seguintes fatos, consubstanciados no AIIM nº 4.152.021-0:

> "**I – INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DE IMPOSTO**
> 1. Deixou de recolher, por omissão, em 05/07/2017, o ITCMD-doação no montante de R$ 697.405,17.
> O ITCMD devido incide sobre a doação do valor total de R$ 17.435.129,57 que o senhor SÉRGIO recebeu como dividendos da empresa DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA. (CNPJ 43.220.847/0001-94). Tais dividendos, entretanto, deveriam ter sido distribuídos ao pai do senhor SÉRGIO, o senhor SÉRGIO AUGUSTO

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> MONTEIRO DÁVILA (CPF 008.158.108-49), conforme detalhado no Relatório Circunstanciado e comprovado pelos documentos juntados.
> [...]
> **INFRINGÊNCIA: Art. 12, § 1°, e art. 31, inc. II, alínea 'd', do RICMS (Dec. 45.490/00).**
> **CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 38, inc. II, alínea 'b', do RICMS (Dec. 45.490/00).**
>
> 2. Deixou de recolher, por omissão, em 05/07/2017, o ITCMD-doação no montante de R$ 246.774,14.
> O ITCMD devido incide sobre a doação do valor total de R$ 6.169.353,50 que o senhor SÉRGIO recebeu como dividendos da empresa DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA. (CNPJ 43.220.847/0001-94). Tais dividendos, entretanto, deveriam ter sido distribuídos à mãe do senhor SÉRGIO, a senhora MARINA FOZ D'AVILA (CPF 054.471.738-41), conforme detalhado no Relatório Circunstanciado e comprovado pelos documentos juntados.
> [...]
> **INFRINGÊNCIA: Art. 12, § 1°, e art. 31, inc. II, alínea 'd', do RICMS (Dec. 45.490/00).**
> **CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 38, inc. II, alínea 'b', do RICMS (Dec. 45.490/00).**”

Entretanto, segundo alega, trata-se de mera distribuição desproporcional de lucros pela Davilar Projetos e Empreendimentos (“Davilar”), CNPJ n° 43.220.847/0001-94, ao sócio Sérgio, ora impetrante, e não operação tendente a travestir uma doação.

Diante deste cenário, impetrou o presente *writ*, pretendendo que fosse reconhecido o seu direito líquido e certo de não ser compelido ao pagamento do ITCMD incidente sobre a distribuição desproporcional de

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

lucros realizada pela sociedade DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA., em 05/01/2017, ou, alternativamente, a redução da multa de 100% do valor do tributo (fls. 01/22).

Pois bem.

O cerne da controvérsia reside ***(i)*** na ocorrência (ou não) de doação travestida de distribuição desproporcional de dividendos por sociedade limitada em favor do impetrante; e, ***(ii)*** na confiscatoriedade (ou não) da multa punitiva arbitrada em montante inferior a 100% do valor do tributo.

I — DA DOAÇÃO TRANSMUTADA EM DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE DIVIDENDOS

A Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, inaugura a **Seção IV** do Capítulo I (*sistema tributário nacional*), Título VI (*da tributação e do orçamento*), disciplinando a respeito dos **impostos dos Estados e do Distrito Federal**, dentre os quais se insere o *Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens e Direitos* (art. 155, I e §1°, da CF/88).

> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
> (...)
> **§ 1.°** O imposto previsto no inciso I:

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
>
> II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
>
> III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
>
> a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;
>
> b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
>
> IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

A respeito do ITCMD, o jurista RICARDO ALEXANDRE leciona que:

> "Segundo o art. 155, I, da CF/1988, os Estados e o Distrito Federal podem instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação **de quaisquer bens ou direitos**. O tributo possui natureza eminentemente arrecadatória (**fiscal**) e não incide sobre as transmissões originárias, como por usucapião (art. 1.238 do Código Civil) ou por acessão (art. 1.248 do Código Civil). O Código Tributário Nacional disciplina o imposto nos arts. 35 a 42 e deve ser interpretado à luz da atual Constituição, visto que a redação original do CTN trata de um único imposto de transmissão, de competência estadual, incidente exclusivamente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Com a Constituição Federal de 1988, previu-se a instituição de dois impostos de transmissão, um **estadual (ITCMD)**

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> e outro **municipal (ITBI)**, sujeitando à incidência do primeiro as transmissões a **título gratuito** (*causa mortis* e doação) e do segundo as transmissões a **título oneroso**."[1].

No âmbito paulista, a regulamentação do referido tributo vem consignada na LE nº 10.705, de 29 de dezembro de 2000, sendo que, quanto à situação considerada pela lei como necessária e suficiente para ocorrência do **fato gerador** (hipótese de incidência), os arts. 2º e 3º da legislação estadual prelecionam:

> **Artigo 2.º - O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:**
>
> **I -** por sucessão legitima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
>
> **II -** por doação.
>
> **(...)**

> **Artigo 3.º -** Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:
>
> **I -** qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, **quota**, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;
>
> **II -** dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e titulo que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra

[1] ALEXANDRE, Ricardo, *Direito Tributário Esquematizado*, 7ª Ed., São Paulo: Método, 2013, pp. 573-574.

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;
>
> **III** - bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.
>
> **(...)**

Nesta linha, ressalvado que à legislação tributária é vedada a alteração da *definição*, *do conteúdo* e *do alcance* dos institutos de direito privado (**art. 110, do CTN**[2]), conclui-se que a hipótese de incidência suficiente e necessária para legitimar o lançamento do ITCMD (arts. 114 e 116, do CTN), na hipótese de **doação**, consiste na transmissão de bens e/ou direitos por meio de negócio jurídico translativo da propriedade em que "*uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra*" (**art. 538, do CC/2002**).

Feitas essas considerações, verifica-se que, no caso *sub examine*, o Fisco paulista procedeu à exação do ITCMD (doação), apegando-se, para tanto, em suposta operação simulada de distribuição desproporcional de dividendos, dissimulando-se a pretensamente desejada transmissão gratuita.

Destarte, importa averiguar se os elementos de informação coligidos pelo Fisco autorizam, ou não, concluir que o negócio jurídico em destaque

[2] **Art. 110.** A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

corresponde a efetiva *doação* (e não a distribuição desproporcional de lucros), apto, pois, a sofrer a incidência do ITCMD.

A resposta é **positiva**.

O Código Civil, na seção II - Dos Direitos e Obrigações dos Sócios, no capítulo I — Da Sociedade Simples, enuncia que, *"Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas."* (art. 1.007), isto é, o contrato social pode estipular uma exceção à regra, permitindo que os lucros possam ser pagos de forma desproporcional à participação de cada sócio na sociedade.

Com efeito, embora tal artigo conste do capítulo dedicado às sociedades simples, ele integra a disciplina das sociedades limitadas em razão da aplicação subsidiária prevista no art. 1.053, do CC[3], ou mesmo se cláusula com conteúdo idêntico integrar o contrato social da limitada.

Assim, a distribuição desproporcional de dividendos é uma operação societária que ocorre quando os lucros de uma empresa são divididos entre os sócios ou acionistas de forma desigual, sem considerar a proporção do capital investido por cada um, sendo

[3] Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.
Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

possível nas sociedades limitadas por intermédio de uma cláusula no contrato social.

Trata-se da aplicação de uma das características das sociedades limitadas que, segundo o i. doutrinador ALFREDO DE ASSIS GONÇALVES NETO[4], é a contratualidade, podendo o contrato social fixar livremente a participação de cada sócio nos lucros, observado o limite do art. 1.008, do CC (*"É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas."*).

Traçadas essas premissas, na hipótese *sub judice*, a sociedade (limitada) DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA. possui como sócios Sérgio Augusto Monteiro D'Avila (genitor), **detentor de 70% das cotas**, Marina Foz D'Avila (genitora), **detentora de 28% das cotas**, Paula Foz D'Avila (filha) e o impetrante Sérgio Foz D'Avila (filho), **os quais detinham 1% das cotas cada um**, sendo qualificados como sócios-administradores apenas os genitores até **04/10/2017** (fls. 132/145).

Em reforço, em 05/01/2017, o agente fiscal atestou que *"a empresa detinha um patrimônio líquido de R$ 65.747.432,19 e seu capital social, dividido em 5.800.000 quotas, era composto/distribuído da seguinte forma"* (fl. 35):

[4] GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de Empresa, Comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil, 2ª Edição, pp. 169 e 192-193.

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

SÓCIO	QUALIFICAÇÃO	QUANTIDADE DE COTAS	PERCENTUAL DA EMPRESA	VALOR CORRESPONDENTE NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA EMPRESA
SERGIO (Pai)	Sócio Administrador	4.060.000	70 %	R$ 46.023202,53
MARINA (Mãe)	Sócio Administrador	1.624.000	28 %	R$ 18.409.281,01
SERGIO (Filho)	Sócio NÃO Administrador	58.000	1 %	R$ 657.474,32
PAULA (Filha)	Sócio NÃO Administrador	58.000	1 %	R$ 657.474,32
	SOMA =	**5.800.000**	**100 %**	**R$ 65.747.432,19**

Ocorre que, na mesma data, *"houve uma distribuição de lucros acumulados no valor de R$ 53.646.552,19, distribuídos de forma desproporcional entre os sócios, da seguinte forma"* (fl. 35), ocasionando uma redução do patrimônio líquido de R$ 65.747.432,19 para R$ 12.087.868,96:

SÓCIO	QUALIFICAÇÃO	PERCENTUAL RECEBIDO (RELATIVAMENTE AO TOTAL DISTRIBUÍDO)	VALOR DE LUCROS RECEBIDO
SERGIO (Pai)	Sócio Administrador	5 %	R$ 2.682.327,60
MARINA (Mãe)	Sócio Administrador	5 %	R$ 2.682.327,60
SERGIO (Filho)	Sócio NÃO Administrador	45 %	R$ 24.140.948,49
PAULA (Filha)	Sócio NÃO Administrador	45 %	R$ 24.140.948,49
	SOMA =	**100 %**	**R$ 53.646.552,19**

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

Naquela oportunidade, teria sido realizada reunião entre os sócios no qual restou decidido que (fls. 313/315, grifos no original):

> "(...) **DELIBERAÇÕES:** instalada a reunião e procedida à leitura da Ordem do Dia após as devidas discussões, os sócios, por unanimidade de votos e sem quaisquer restrições ou ressalvas, deliberam por:
>
> **(i)** Aprovar a distribuição dos lucros líquidos da Sociedade, constantes das reservas de lucros, no valor total de R$ 53.646.552,19, de maneira desproporcional à participação dos sócios no capital social, nos termos do parágrafo segundo, cláusula nona do contrato social da Sociedade, sendo, neste ato, atribuído aos sócios **Sérgio Augusto Monteiro D'Avila, Marina Foz D'Avila, Sérgio Foz D'Avila e Paula D'Avilla Capozzielli**, da seguinte forma:
>
> a) ao sócio **Sérgio Augusto Monteiro D'Avila**, anteriormente qualificado, o valor de R$ 2.682.327,60;
>
> b) à sócia **Marina Foz D'Avila**, anteriormente qualificada, o valor de R$ 2.682.327,60;
>
> c) ao sócio **Sérgio Foz D'Avila**, anteriormente qualificado, o valor de R$ 24.140.948,49; e,

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

d) à sócia **Paula D'Avila Capozzielli**, anteriormente qualificada, o valor de R$ 24.140.948,49;

(ii) Autorizar a Administração da Sociedade a realizar todos os atos necessários para efetivar a distribuição de lucros, quando o caso, ora aprovada; e,

(iii) Concordar com a distribuição de lucros realizada da forma estipulada acima, nada tendo a reclamar, no presente ou no futuro, com relação à distribuição de lucros, ora aprovada.".

Ato contínuo, em 04/10/2017, houve alteração contratual para que constasse que (fls. 132/145, grifos nossos):

"(...) QUARTA: Ainda, os sócios resolvem, por unanimidade, **eleger para o cargo de administradores da Sociedade os sócios SÉRGIO FOZ D'AVILA e PAULA FOZ D'AVILA**, anteriormente qualificados, **com prazo de mandato por prazo indeterminado e poderes de representação da Sociedade de forma isolada**, conforme a atual gestão dos **administradores já eleitos SÉRGIO AUGUSTO MONTEIRO D'AVILA e MARINA FOZ D'AVILA, os quais permanecem no cargo de administradores**.

QUINTA: os sócios resolvem, ainda, **suprimir a expressão "ou alienar"** do parágrafo terceiro da cláusula sexta, **que trata dos atos vedados a administração sem aprovação prévia da**

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

maioria dos sócios.

(...)

OITAVA: **fica reservado em favor dos Srs. SÉRGIO AUGUSTO MONTEIRO D'AVILA e MARINA FOZ D'AVILA, anteriormente qualificados, na proporção de 71% e 29%, respectivamente, o direito de usufruto vitalício relativo aos direitos patrimoniais (incluindo, mas não se limitando a dividendos e juros sobre capital próprio) e direitos políticos (incluindo, mas não se limitando ao direito de voto) incidentes sobre as 5.684.000 quotas sociais, ou seja, incidentes sobre a totalidade das quotas sociais ora cedidas e transferidas aos sócios SÉRGIO FOZ D'AVILA e PAULA FOZ D'AVILA**".

No mesmo dia, seus genitores, Sérgio e Marina, que detinham, respectivamente, **70% e 28% das quotas sociais**, firmaram um instrumento particular de doação de quotas para seus filhos, Sérgio e Paula - os quais detinham a época **1% das quotas** da empresa -, transferindo suas quotas na totalidade, de modo que os filhos Sérgio e Paula ficaram com 50% da participação no capital social da empresa, **com a ressalva** de que "*os doadores, SÉRGIO AUGUSTO e MARINA, anteriormente qualificados, reservam para si, na proporção de 71% e 29%, respectivamente, o direito de usufruto vitalício relativo aos direitos patrimoniais (incluindo, mas não se limitando a dividendos e juros sobre capital próprio) e direitos*

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

políticos (incluindo, mas não se limitando ao direito de voto) incidentes sobre as 5.684.000 quotas sociais ora doadas aos DONATÁRIOS [Sérgio e Paula]" (fls. 125/129).

Diante desse cenário, o Fisco notificou o impetrante e sua irmã, Paula, para se autorregularizar ou comprovar a razão negocial para a desproporcionalidade da distribuição dos dividendos, em virtude de, tanto a distribuição desproporcional como a doação, estarem pautadas na autonomia da vontade privada e na liberdade contratual (fls. 38/40), os quais se limitaram a justificar que *"receberam dividendos desproporcionais pelo fato de terem trabalhado na empresa A fim de comprovar tal alegação foram juntados documentos onde SERGIO (Filho) atuou por representação de SERGIO (pai); já para o caso de PAULA (Filha) não houve apresentação de documentos sob alegação de ter atuado remotamente em função do nascimento de um filho, porém alegando-se que 'sempre participou conjuntamente com seu irmão de forma preponderante na tomada de decisões financeiras e comerciais'."* (fls. 41/42).

Ora, ainda que a legislação permita que os sócios definam no contrato a hipótese de distribuição desproporcional de dividendos/lucros, fato é que deve haver uma **razão negocial** para tanto, sob pena de se caracterizar como mera ***liberalidade***, característica intrínseca da operação de doação.

E, no caso em debate, de fato, restou caracterizada a **liberalidade** pelos seguintes aspectos: ***(i)*** restou comprovado documentalmente — especialmente

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

pelas sucessivas alterações contratuais e instrumento particular de doação integral das cotas pelos **genitores que detinham 98% da sociedade** – que a distribuição desproporcional de dividendos ocorreu por mera vontade dos genitores, que cederam substancial parte de seus dividendos para os seus filhos que, na época, sequer eram sócios-administradores para justificar uma atuação excepcional a ser recompensada com a distribuição atípica, haja vista que a alteração contratual ocorreu apenas em 04/10/2017 (fls. 132/145); e, ***(ii)*** intimados a comprovar a razão negocial, o impetrante e sua irmã limitaram-se a alegar que seria uma forma de compensar financeiramente o fato de terem atuado como administradores da empresa (fls. 41/42), embora não detivessem tal qualidade à época, a qual foi a eles conferida somente após a distribuição desproporcional.

Ainda, como bem destacado pelo relator Juiz Belmar Costa Ferro, no julgamento do recurso administrativo pelo Tribunal de Impostos e Taxas (fls. 289/297), constou no relatório circunstanciado que:

> "(...) Os interessados optaram pela não regularização, uma vez que em seu entendimento seria possível fazer uma distribuição desproporcional de dividendos tendo em vista que o Código Civil assim permite, de acordo com seu artigo 1007, e que essa distribuição desproporcional foi efetivada por meio de sua autonomia de vontade privada e da liberdade contratual, argumentando que os sócios são livres para estabelecer a possibilidade de distribuição

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

diferente da proporção de suas respectivas cotas.

Quanto à solicitação de comprovação de razão negocial para a distribuição desproporcional, os interessados não apresentaram nada nesse sentido, argumentando que não há na legislação societária/civil qualquer exigência de comprovação de "razão negocial" para que seja realizada a distribuição desproporcional de lucros.

Os autores da presente fiscalização não discordam das alegações dos interessados, reconhecem a autonomia da vontade privada e da liberdade contratual citada e a referida autorização do artigo 1007 do CC, possibilitando a distribuição desproporcional de dividendos, mas fazem a ressalva de que uma doação também é pautada na autonomia da vontade privada e da liberdade contratual.

O fato de se solicitar a apresentação de uma razão negocial para a distribuição desproporcional de dividendos não tem relação com o fato de haver uma exigência legal para isso, mas sim com o fato de caracterizar ou não uma doação para o presente caso.

Os sócios têm direito ao recebimento de dividendos de acordo com a proporcionalidade de suas quotas, exceto quando houver deliberação de sócios estipulando percentuais diferentes, isso está previsto no Contrato Social da empresa em questão (DAvilar) e vai

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

de encontro ao que prevê o art. 1007 do CC.

Em nenhum momento se deixou de levar em consideração o direito ao exercício da exceção acima. O que se estava querendo apurar era o motivo pelo qual se praticou essa exceção, se havia uma razão negocial para a distribuição desproporcional de dividendos/lucros ou se era apenas um ato de liberalidade/boa vontade dos pais para com os filhos. **É claro que, mesmo estando legalmente e contratualmente (contrato social) amparado a uma distribuição desproporcional de lucros/dividendos, não havendo uma razão negocial para isso, esse ato é um ato de liberalidade que contém todos os pressupostos de uma doação, se tratando, portanto, inequivocamente, de uma doação.**

Esclarecida essa questão aos representantes dos contribuintes por meio de reunião, houve então uma nova apresentação de documentos, conforme folhas 213 a 216 e 230 a 327 onde foi alegado que SERGIO (filho) e PAULA (Filha) receberam dividendos desproporcionais pelo fato de terem trabalhado na empresa. A fim de comprovar tal alegação foram juntados documentos onde SERGIO (Filho) atuou por representação de SERGIO (pai); já para o caso de PAULA (Filha) não houve apresentação de documentos sob alegação de ter atuado remotamente em função do nascimento de um filho, porém alegando-se que 'sempre participou conjuntamente com seu irmão de forma preponderante na tomada de decisões

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

financeiras e comerciais'.

Tais alegações não são passíveis de aceitação, por diversos motivos: primeiramente, a forma correta de remuneração pelo fato de alguém (sócio ou não) ter atuado como administrador da empresa seria *pro labore* (sobre o qual incidiria tributos como imposto de renda e contribuições previdenciárias – o que não ocorreu no presente caso); em segundo, SERGIO (Filho) e PAULA (Filha) não detinham a qualidade de administradores da empresa – qualificação que só foi por eles obtida depois da distribuição de dividendos desproporcionais; e por fim é totalmente ilógico e incoerente alegar que SERGIO (Filho) tenha recebido mais de vinte milhões de reais por ter atuado como mero representante de SERGIO (Pai) em algumas aquisições e vendas de imóveis/unidades imobiliárias."

E continua:

"(...) Em casos semelhantes ao presente, envolvendo distribuição desproporcional de lucros em relação ao percentual de quotas do capital social da sociedade que cada um dos sócios possui, o fisco paulista já tem entendimento firmado através, por exemplo, da resposta à consulta tributária nº 20952M1/2019, de 16 de maio de 2020, cujos fundamentos - coincidentes com o meu entendimento para casos da espécie - aproveito e incorporo à presente decisão como razão de decidir, in verbis:

"Ementa

ITCMD – Distribuição desproporcional de lucros em relação ao percentual de quotas do capital

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

social da sociedade limitada que cada um dos sócios possui – MODIFICAÇÃO DE RESPOSTA.
I. O artigo 1.007 do Código Civil possibilita aos sócios definirem outra forma de participação nos resultados da sociedade limitada que não a proporcional ao percentual de quotas do capital que cada um detenha.
II. O instituto da distribuição desproporcional de lucros não se confunde com doação, na medida em que não há ânimo de liberalidade na transferência patrimonial.
Sendo regular a distribuição desproporcional de lucros, ela estará devidamente justificada em razões de cunho negocial.
III. A regular distribuição desproporcional de lucros não enseja a incidência do imposto sobre transmissão por doação.
Relato
1. A presente consulta, formulada por entidade representativa dos contabilistas e empresas contábeis, encontra-se assim estruturada:
"I. Da hipótese.
Associados da consulente, interessados em criar sociedades empresárias limitadas com capital integralizado em proporções diferentes - como, por exemplo, 90% para um sócio e 10% para o outro - inserem no ato constitutivo cláusula específica prevendo que divisão dos lucros será feita desproporcionalmente à participação de cada sócio. Esse acordo intersócios, feito com amparo no artigo 1.007, do Código Civil, prevê de que os cotistas participarão dos lucros e das perdas em partes iguais, tocando 50% para cada um, independentemente da citada proporção no capital social.
II. Da dúvida que enseja a consulta.
As dúvidas que animam esta entidade a se dirigir a essa D. Consultoria para que seus associados possam interpretar e cumprir a legislação tributária corretamente são as seguintes:
(i) diante da prévia estipulação em cláusula contratual permitindo distribuição desproporcional dos lucros, com precisa indicação de que o sócio minoritário, titular de 10% do capital, receberá 50% dos lucros, haveria incidência de ITCMD, sobre essa diferença, a cada distribuição?
(ii) se o contrato social fizer a previsão da distribuição desproporcional dos lucros, mas relegar para futura deliberação dos sócios a definição do percentual que caberá a cada um, haveria incidência de ITCMD sobre a diferença entre o percentual da participação nas cotas e o percentual dos lucros recebidos a cada distribuição?

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

III. Consulta.
O Consulente requer sejam examinadas as hipóteses acima suscitadas, com esclarecimentos adicionais que, a critério dessa Consultoria, possam ser expostos para correta interpretação da legislação tributária. A dúvida, como visto, é fundada especialmente diante do artigo 3°, da Lei Estadual 10.705/2000, que assim dispõe:
'Artigo 3° - Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:
I - qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza'.
A distribuição desproporcional cogitada nas duas hipóteses acima descritas estaria compreendida na previsão do artigo 3° mencionado?"
Interpretação
2. De início, convém delimitar o campo de incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD):
2.1. A Lei 10.705/2000, que instituiu o ITCMD, em conformidade com o disposto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, ao se referir às transmissões inter vivos, dispõe que o imposto incide sobre aquelas decorrentes de doação de quaisquer bens e direitos.
2.2. Assim sendo, a sujeição ao ITCMD, no caso em análise, dependerá, necessariamente, da possibilidade de estar caracterizada a hipótese de doação.
3. A doação, vocábulo que se deriva dos termos latinos donatio e donare que significa "dar", "brindar" ou "presentear", é um ato de liberalidade pelo qual o doador transfere algo de seu patrimônio, subtraindo-o, em favor do donatário que, consequentemente, tem seu patrimônio aumentado (artigo 538 do Código Civil).
3.1. De acordo com Silvio de Salvo Venosa "no contrato de doação, destacam-se claramente dois elementos constitutivos: objetivo e subjetivo. Elemento subjetivo é a manifestação de vontade de efetuar liberalidade, o animus donandi. Elemento objetivo é a diminuição de patrimônio do doador que se agrega ao ânimo de doar" (in Direito Civil — 4ª ed. — São Paulo: Atlas, 2004. — página 117).
3.2. No mesmo sentido, Maria Helena Diniz esclarece que é elemento fundamental que caracteriza a doação "o ânimo do doador de

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

fazer uma liberalidade (animus donandi), proporcionando ao donatário certa vantagem à custa do seu patrimônio. O ato do doador deverá revestir-se de espontaneidade" (in Curso de Direito Civil Brasileiro — 19ª ed. — São Paulo: Saraiva, 2003 - páginas 221 e 222).

4. Por outro lado, assim estabelecem os artigos 981, 1.007 e 1.008 do Código Civil, que tratam da sociedade empresária de responsabilidade limitada:

"Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados."

"Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas."

"Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas."

"Art. 1.010. Quando, por lei ou pelo contrato social, competir aos sócios decidir sobre os negócios da sociedade, as deliberações serão tomadas por maioria de votos, contados segundo o valor das quotas de cada um.

(...)"

4.1. Como se pode ver, o artigo 981 determina tanto a obrigação dos sócios em contribuir, com bens ou serviços, para o exercício da atividade econômica de sua empresa como a partilha, entre eles, dos resultados por ela apresentados; sendo nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas (artigo 1.008).

4.2. Já o artigo 1.007 firma, como regra geral, que a participação dos sócios nos resultados da empresa será proporcional ao percentual de quotas do capital social que cada um deles possua. No entanto, por meio da frase inicial "salvo estipulação em contrário", esse dispositivo permite a distribuição desproporcional dos resultados da empresa, uma vez que possibilita aos sócios definirem outra forma de participação que não a proporcional ao percentual de quotas do capital que cada um detenha.

4.3. Sobre a questão, Fábio Ulhoa Coelho (in Curso de Direito Comercial. 6ª ed. São Paulo:

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

Saraiva, 2003. p.29) manifestou-se da seguinte forma:

"A nulidade existe na exclusão de sócio dos lucros da sociedade mas não na participação desproporcionada. Assim, em qualquer limitada pode-se licitamente contratar a incorrespondência entre os percentuais referentes à participação no capital social e nos lucros. Os sócios podem convencionar, por exemplo, que os lucros serão distribuídos de acordo com a receita proporcionada pelos negócios viabilizados por cada um independentemente da contribuição para o capital social. Essa desproporção é incomum no comércio em geral, mas frequente no setor de prestação de serviços profissionais."

5. Percebe-se, portanto, que a doação e a distribuição desproporcional de lucros são institutos de Direito Privado que não se confundem. Com efeito, enquanto a doação trata de transferência patrimonial por liberalidade, a distribuição de lucros se insere em um âmbito negocial, na relação entre sócios e sociedade, e eventual desproporcionalidade na distribuição de lucros também tem razão de ser, não no animus donandi, como acontece na doação, mas sim em um contexto negocial, a exemplo da distribuição por negócios prospectados por cada sócio.

6. Sendo assim, o instituto da distribuição desproporcional de lucros de sociedades limitadas (reguladas pelo Código Civil, sem que tenham estipulado em contrato social a regência supletiva das normas da sociedade anônima, nos termos do parágrafo único do artigo 1.053), conforme previsão no artigo 1.007 do Código Civil, ao se inserir em um contexto empresarial, não reveste necessariamente a característica de liberalidade, motivo pelo qual, sendo usado de modo lícito, e com o devido propósito negocial, não se confunde com doação e, dessa feita, não há que se falar em incidência de ITCMD na regular distribuição desproporcional de lucros — seja tal distribuição definida em acordo prévio, anterior às distribuições futuras e devidamente registrada em contrato social, seja a definição dos percentuais realizada antes de cada distribuição de lucros, com previsão no contrato social.

7. Ainda, cumpre registrar que a legislação civil não trouxe regras formais acerca do momento de deliberação acerca da distribuição desproporcional de lucros das sociedade limitadas, e não serão as normas tributárias que irão dispor sobre. Além disso, o momento da deliberação não guarda necessária relação

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

sobre a liberalidade do ato.
E, uma vez existindo liberalidade, distribuição desproporcional de lucros, propriamente dita, não será.
8. Ou seja, não sendo a liberalidade característica própria do instituto de distribuição desproporcional de lucros, se, na análise do caso concreto, ela ficar evidenciada, isso é, havendo o animus donandi na transferência patrimonial, não se tratará, então, de distribuição desproporcional de lucros, independentemente das formalidades estabelecidas entre as partes. Nesse contexto, reitera-se que compete ao fisco desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional).
9. A presente resposta substitui a anterior, Protocolo CT nº 398/2012, produzindo efeitos na forma prevista no parágrafo único do artigo 521 do RICMS/2000.'

A partir de tal entendimento, verifica-se que o que diferencia a doação (tributada pelo ITCMD) da distribuição desproporcional de lucros lícita (não tributada pelo ITCMD) são os fatores liberalidade espontânea (na doação) e propósito negocial (na distribuição desproporcional de lucros).
Havendo a liberalidade espontânea, o *animus donandi*, a transferência do patrimônio da empresa para algum dos sócios, ainda que com aparência de distribuição desproporcional de lucros, caracteriza-se como doação. Lado outro, ausente a liberalidade e presente um propósito negocial, uma razão negocial para a distribuição desproporcional do lucro e, desde que observados os demais requisitos a tanto, não há falar em doação.
Em síntese, para não ser confundida com a doação, a distribuição desproporcional de lucros lícita deve ser desprovida de liberalidade e deve informar um propósito negocial que justifique a sua ocorrência."

Em conclusão, inexistindo qualquer propósito negocial para a referida distribuição

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

desproporcional de dividendos que o impetrante recebeu, restou caracterizada a liberalidade de seus genitores em doar quase 50 milhões de reais e a liberalidade do impetrante e de sua irmã em receber mais de 24 milhões de reais cada.

Enfim, nada há de ser alterado na r. sentença de primeiro grau neste ponto.

II – DA MULTA TRIBUTÁRIA PUNITIVA

Sobre esse ponto, a despeito do anterior entendimento proferido por este Relator em casos dessa natureza, revisito a *vexata quaestio*, em exercício de reflexão jurídica, notadamente como forma de uniformização da jurisprudência desta Corte, tornando-a estável, íntegra e coerente (art. 926 do CPC), conferindo, em última análise, maior segurança jurídica ao jurisdicionado.

Feita tal observação, aqui, sustenta a contribuinte que a multa aplicada teria caráter confiscatório, na medida em que superaria o valor do principal.

Sem razão.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, §1°, definiu a natureza das multas tributárias como de obrigação principal, vez que o critério de enquadramento adotado consistiu tão somente no caráter

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

pecuniário da obrigação. Não por outro motivo, adota-se a premissa de que "multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária"[5]:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1° A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> § 2° A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3° A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

No direito tributário, as punições pecuniárias podem ser classificadas basicamente em três espécies´, a partir do fato gerador que lhe deu ensejo:

> Multas **moratórias**;
>
> Multas **punitivas isoladas**;
>
> Multas **punitivas acompanhadas do lançamento de ofício**.

Nessa linha, no julgamento do **ARE 836828**,

[5] ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2020

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

o e. Ministro LUIS ROBERTO BARROSO tratou de diferenciar as espécies de multas tributárias:

> "(...)
>
> 5. No âmbito do direito tributário existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As **multas moratórias** são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As **multas punitivas**, por sua vez, visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito não repercute no montante de tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do encargo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a **multa aplicada por sonegação**. (ARE 836828 AgR. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16 de dezembro de 2014, Acórdão Eletrônico DJe-027. Divulg. 9 fev. 2015. Public. 10 fev. 2015).
>
> (...)"

Conforme se observa, as multas **moratórias** visam desestimular o atraso injustificado no pagamento do tributo, ao passo em que as multas **punitivas** objetivam reprimir a prática de um comportamento não tolerado pela legislação, podendo (ou não) estar acompanhadas do lançamento do valor devido de ofício, o que dependerá da repercussão do ilícito no montante devido.

Feita tal diferenciação, é cediço que o princípio da **vedação ao confisco**, previsto no art. 150,

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

IV, da CF/88[6], é extensível às multas tributárias. Entretanto, justamente levando-se em conta as diferentes espécies de multas tributárias, bem como seu critério diferenciador, entende-se que o princípio da vedação ao confisco possui aplicação distinta em relação a cada espécie de penalidade, sobretudo diante do grau de lesividade estabelecido pela legislação. É o que explica o e. Ministro LUIS ROBERTO BARROSO no julgamento do ARE 836828:

> "(...)
>
> 6. Com base nas considerações expostas, observo que o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto **permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa**. As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável adotar o mesmo parâmetro para o desestímulo e a reprimenda. (ARE 836828 AgR. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16 de dezembro de 2014. Acórdão Eletrônico DJe-027. Divulg. 9 fev. 2015. Public. 10 fev. 2015).
>
> (...)"

Sob essa ótica, tendo em vista a

6 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - **utilizar tributo com efeito de confisco;**

[...]

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

competência concorrente em matéria tributária, cada ente federativo estabeleceu os seus próprios percentuais e critérios a título de multa tributária, atraindo a atuação do Poder Judiciário como forma de se evitar arbitrariedades, consoante já permite o Supremo Tribunal Federal desde, pelo menos, 1966:

> EXECUTIVO FISCAL. GRADUAÇÃO DA MULTA, DE ACORDO COM A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO E COM A IMPORTÂNCIA DESTA PARA OS INTERESSES DA ARRECADAÇÃO. **PODE O JUDICIÁRIO, ATENDENDO AS CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO CONCRETO, REDUZIR A SANÇÃO EXCESSIVA, APLICADA PELO FISCO.** LEGISLAÇÃO ESTADUAL NÃO TRAZIDA AOS AUTOS, IMPOSSIBILITANDO VERIFICAR SE O JUIZ EXORBITOU NA SUA APLICAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO. **(RE 57904. Relator: Min. Evandro Lins, Primeira Turma, julgado em 25 de abril de 1966. DJ 24 jun. 1966, PP-02255. EMENT VOL-00660-07, PP-02379).**

Inicialmente, no julgamento da **ADI nº 551/RJ**, o e. STF reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivos do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro[7], que previam valores mínimos para multas pelo não reconhecimento e sonegação de tributos estaduais, por entender que tais disposições violariam a vedação ao confisco:

> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.

[7] Previam os referidos dispositivos:
"(...)
§2°. As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.
§3°. As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.
(...)"

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> §§ 2.° E 3.° DO ART. 57 DO ATO DAS DOSPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. **(ADI 551, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24-10-2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)**

Nessa linha, no que concerne às **multas moratórias**, ou seja, aquelas aplicáveis e virtude do atraso no pagamento do tributo, o e. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do **RE 582.461/SP**, com repercussão geral reconhecida (**Tema n° 214**), fixou a tese no sentido de que a multa moratória fixada em até 20% do valor do tributo não possui efeito confiscatório:

> 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2°, I, e 8°, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional n° 33, de 2001, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2° do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço". Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. **(RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)**

Acrescente-se que, no pertine à fixação da multa moratória em patamares superiores, pende de julgamento o RE nº 882.461/MG, com repercussão geral reconhecida (**Tema nº 816**):

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. **(RE 882461 RG, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 21-05-2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-112 DIVULG 11-06-2015 PUBLIC 12-06-2015)**

Noutro giro, no tocante às multas **punitivas**, isto é, aquelas decorrentes da inobservância da legislação tributária, de fato, inexiste precedente vinculante das instâncias extraordinárias definindo o limite percentual máximo para fins de não caracterização do efeito confiscatório.

Isso porque, no julgamento do **RE nº**

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

796.939/RS (**Tema nº 736**), o Supremo Tribunal Federal não se debruçou sobre o limite máximo aplicável às multas punitivas, tendo tão somente reconhecido a inconstitucionalidade da multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96. 1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: "É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária". 2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional. 3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada. 4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derrogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso. 5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal. 6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina. 7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade. 8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária. 9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo. **(RE 796939, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 18-03-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 22-05-2023 PUBLIC 23-05-2023)**

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

Da mesma forma, no julgamento do **RE nº 606.010/PA** (**Tema nº 872**), o Supremo Tribunal Federal tão somente reconhecer a constitucionalidade da multa punitiva isolada em casos em que não há imposto devido, com valor da multa fixado em percentual sobre os débitos declarados referentes à obrigação não cumprida:

> TRIBUTÁRIO — OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — DESCUMPRIMENTO — MULTA — LEI Nº 10.426/2002. Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório. **(RE 606010, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 24-08-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020)**

Ademais, há atualmente pelo menos três discussões, com repercussão geral reconhecida e pendentes de julgamento no âmbito do Supremo Tribunal Federal em que se discute o limite percentual máximo para fins de caracterização do efeito confiscatório das multas tributárias punitivas. Vejamos:

No **RE nº 640.452/RO** (**Tema nº 487**), discute-se o caráter confiscatório de multas punitivas isoladas fixadas em valor variável entre 5% a 40%:

> Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> DEVIDO). "MULTA ISOLADA". CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário. **(RE 640452 RG, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06-10-2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-232 DIVULG 06-12-2011 PUBLIC 07-12-2011 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 643-651)**

Já no **RE nº 736.090/SC** (**Tema nº 863**), apura-se o efeito confiscatório de multa punitiva, qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, fixada em 150% do valor da totalidade ou diferença do tributo:

> Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. 150% SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DO IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO NÃO PAGA, NÃO RECOLHIDA, NÃO DECLARADA OU DECLARADA DE FORMA INEXATA (ATUAL § 1º C/C O INCISO I DO CAPUT DO ARTIGO 44 DA LEI FEDERAL Nº 9.430/1996). VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÃO RELEVANTE DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. **(RE 736090 RG, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-10-2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 26-11-2015 PUBLIC 27-11-2015)**

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

Ainda, no **RE nº 1.335.293/SP** (**Tema nº 1.195**), o e. reconheceu a repercussão geral sobre a discussão acerca da possibilidade de limitação da multa tributária punitiva não qualificada até 100% do valor do tributo devido:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. LIMITAÇÃO DA MULTA FISCAL PUNITIVA ATÉ O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. DISTINGUISHING. TEMAS 214, 487, 816 e 863 DA REPERCUSSÃO GERAL. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. PAPEL UNIFORMIZADOR DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RELEVÂNCIA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. **(RE 1335293 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 17-02-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 22-02-2022 PUBLIC 23-02-2022)**

Ora, conforme se observa, o debate jurisprudencial é intenso, havendo diversos julgados das Cortes Superiores que tangenciam, de uma ou outra forma, o tema, sendo que, especificamente em relação ao caso em testilha, merecem destaque os **Temas nºs 487, 863 e 1.195**, todos pendentes de julgamento, sendo certo que inexiste notícia de determinação de sobrestamento dos feitos que versem sobre a *vexata quaestio*.

Logo, a despeito das teses firmadas no julgamento dos Temas nºs 214, 736 e 872 pelo c. STF, de fato e como bem argumentado pela Fazenda Estadual, inexiste precedente vinculante e de aplicação obrigatória (art. 927 do CPC) das Cortes Superiores a

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

respeito do percentual máximo das multas punitivas.

Contudo, observada a orientação de uniformização da jurisprudência, de modo a mantê-la estável, íntegra e coerente (art. 926 do CPC), é de se reconhecer que, a despeito da inexistência de precedente vinculante a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal já consolidou seu entendimento no sentido de que as multas tributárias punitivas estão limitadas a 100% do valor do tributo. Vejamos, a título de exemplo, os seguintes julgados:

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la em patamar igual ao valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. **(ARE 1355155 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 09-05-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 01-06-2022 PUBLIC 02-06-2022)**

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. O acórdão recorrido, perfilhando adequadamente a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, reduziu a multa punitiva de 120% para 100%. Agravo regimental a que se nega provimento. **(ARE 836828 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 16-12-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)**

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. 1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2°, do CPC/1973. **(ARE 938538 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30-09-2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)**

Portanto, conquanto a discussão ainda esteja longe de ser pacificada, bem como observadas as teses firmadas nos Temas n°s 214, 736 e 872, e, ainda, as controvérsias firmadas nos Temas n°s 487, 816, 863 e 1.195, pode-se afirmar que, atualmente, o Supremo Tribunal Federal já se consolidou e se reiterou ao longo dos anos no sentido de que:

- Multas **moratórias** estão limitadas a 20% do valor do tributo.
- Multas **punitivas** estão limitadas a 100% do valor do tributo.

Lembre-se que ao Juízo é vedado não decidir (vedação *non liquet* — art. 5°, XXV, da CF/88), razão pela qual a inexistência de tese firmada nos Temas n°s 487, 816, 863 e 1.195 não pode significar óbice à efetiva prestação jurisdicional, devendo o provimento jurisdicional resolver o conflito com base no ordenamento jurídico vigente, mas sempre considerando o

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

entendimento das Cortes Superiores a respeito da matéria, de modo a uniformizar a jurisprudência e conferir, em última análise maior **segurança jurídica**, consoante determina o art. 926 do CPC[8].

Estabelecidas tais premissas, na hipótese em testilha, para fins de solução da controvérsia trazida a este Órgão *ad quem* cumpre, primeiramente, verificar a espécie da multa aplicada à contribuinte, para, em seguida, perquirir o seu efeito confiscatório [ou não], tendo como parâmetro, inclusive, o entendimento jurisprudencial atual.

Com efeito, o AIIM nº 4.152.021-0 (fls. 29/30), assim descreve:

> "**I – INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DE IMPOSTO**
> 1. Deixou de recolher, por omissão, em 05/07/2017, o ITCMD-doação no montante de R$ 697.405,17.
> O ITCMD devido incide sobre a doação do valor total de R$ 17.435.129,57 que o senhor SÉRGIO recebeu como dividendos da empresa DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA. (CNPJ 43.220.847/0001-94). Tais dividendos, entretanto, deveriam ter sido distribuídos ao pai do senhor SÉRGIO, o senhor SÉRGIO AUGUSTO MONTEIRO DÁVILA (CPF 008.158.108-49), conforme detalhado no Relatório Circunstanciado e comprovado pelos documentos juntados.
> [...]
> **INFRINGÊNCIA: Art. 12, § 1º, e art. 31, inc. II, alínea 'd', do RICMS (Dec. 45.490/00).**
> **CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 38, inc. II, alínea 'b', do RICMS (Dec. 45.490/00).**
>
> 2. Deixou de recolher, por omissão, em 05/07/2017, o ITCMD-doação no montante de R$

[8] Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. [...]

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

> 246.774,14.
> O ITCMD devido incide sobre a doação do valor total de R$ 6.169.353,50 que o senhor SÉRGIO recebeu como dividendos da empresa DAVILAR PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA. (CNPJ 43.220.847/0001-94). Tais dividendos, entretanto, deveriam ter sido distribuídos à mãe do senhor SÉRGIO, a senhora MARINA FOZ D'AVILA (CPF 054.471.738-41), conforme detalhado no Relatório Circunstanciado e comprovado pelos documentos juntados.
> [...]
> **INFRINGÊNCIA: Art. 12, § 1°, e art. 31, inc. II, alínea 'd', do RICMS (Dec. 45.490/00).**
> **CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 38, inc. II, alínea 'b', do RICMS (Dec. 45.490/00).**"

Conforme se nota, na hipótese em testilha-se, trata-se de multa aplicada em decorrência do descumprimento da legislação tributária, tratando-se, pois, de multa **punitiva**. E, respeitando a espécie de multa tributária, verifica-se que esta se apresenta **abaixo** o valor do tributo devido, conforme se observa no detalhamento do débito atualizado constante à fl. 32:

> Composição do Débito:
>
> **Tributo: R$ 944.179,31**
>
> Juros: R$ 683.680
>
> **Multa: R$ 472.089,50**
>
> Total: R$ 2.099.949,04

Assim, inexistindo desproporcionalidade na penalidade aplicada, de rigor a manutenção da multa tributária inferior ao limite de 100% do valor do tributo, tal como realizado pelo d. Juízo de origem, descabendo qualquer reparo na r. sentença de primeiro

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.

grau nesse ponto.

Em suma, correta a solução albergada pela r. sentença de primeiro grau no sentido da presença de *causae debendi* legítima para exação do ITCMD e na manutenção da multa punitiva no patamar de 50% do valor do tributo.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de apelação interposto pelo impetrante, de modo a **manter** a r. sentença de primeiro grau, por seus próprios e bem lançados fundamentos jurídicos.

PAULO BARCELLOS GATTI

RELATOR

Este documento é cópia do original, assinado digitalmente por PAULO BARCELLOS GATTI, liberado nos autos em 28/01/2025 às 12:34 .
Para conferir o original, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1089011-58.2023.8.26.0053 e código CDufdao0.