



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2024.0000005693**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1047533-70.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento aos recursos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores KLEBER LEYSER DE AQUINO (Presidente) E ENCINAS MANFRÉ.

São Paulo, 10 de janeiro de 2024.

**CAMARGO PEREIRA**

**Relator(a)**

Assinatura Eletrônica

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA Nº 1047533-70.2023.8.26.0053

Comarca: SÃO PAULO

Recorrente: JUÍZO EX OFFICIO

Apelante: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelados: \_\_\_\_\_ E OUTROS

Juiz(a) Sentenciante: LUIS EDUARDO MEDEIROS GRISOLIA Voto nº 29668/dig.

**APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. HERANÇA OU LEGADO ADVINDO DO EXTERIOR. PRETENSÃO À NÃO INCIDÊNCIA DO ITCMD. SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA, MANTENDO-SE A LIMINAR. IMPOSSIBILIDADE DE REFORMA. Preliminar de rejeição monocrática que se confunde com o mérito. Sobre a possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena (CF, art. 24, § 3º, e ADCT, art. 34, § 3º) ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o ITCMD sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos provenientes do exterior, o STF (RE 851.108) definiu a tese segundo a qual é vedado aos estados, enquanto não houver**



PODER JUDICIÁRIO  
 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**regulamentação por lei complementar, exigir o ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Constituição (Tema 825). Pacificada a matéria e ausente lei complementar federal regulamentando-a, não se pode exigir o ITCMD com base na Lei Estadual 10.705/2000 (art. 4º), reconhecidamente inconstitucional, por isso, pelo Órgão Especial deste Tribunal. Decisão recorrida mantida, portanto. Remessa necessária e recurso voluntário não providos.**

Vistos.

Cuida-se de mandado de segurança impetrado por \_\_\_\_\_ e outros em face de alegado ato coator praticado pelo Chefe da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, conforme descrito no relatório, aqui adotado, que integra a r. sentença (fls. 246/249), que, confirmando a liminar, concedeu a segurança e reconheceu

2

a ilegalidade da cobrança do ITCMD sobre a doação advinda do exterior. Custas na forma da lei e sem honorários na espécie.

Na apelação, e junto da remessa necessária (LMS, art. 14, § 1º), sustenta da Fazenda Pública estadual a não subsunção da tese do Tema 825 do STF, e que, a despeito da decisão do Órgão Especial deste Tribunal ter reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Estadual 10.705/2000, não seria esse dispositivo a ser aplicado à hipótese, razão pela qual a exação tributária da herança havida no exterior seria plenamente constitucional, sobretudo se se considerar a legislação estadual suplementar à ausência de legislação federal regulando a matéria, na forma exigida pela Constituição, e, assim, pugnar pela denegação da ordem, cassando-se a liminar.

O recurso foi recebido e respondido (fls. 296/307), sustentando-se, preliminarmente, a rejeição liminar do recurso (CPC, art.



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

1.011, I), porquanto plenamente compatível o objeto com a decisão proferida no julgamento do Tema 825 pelo STF, e, no mérito, a manutenção da decisão recorrida, porquanto inconstitucional a exação, e livremente distribuído a esta relatoria (fl. 315).

**É o relatório.**

**Fundamento e voto.**

Inicialmente, afastam-se todas as questões, arguidas ou tácitas, que possam prejudicar a análise do mérito, o qual será apreciado em ambiente de julgamento virtual, porquanto não declarada motivação \_ plausível e

3

coerente ao objeto \_ que justificasse a sustentação oral, nos termos da segunda parte do *caput* do artigo 1º da Resolução 549/2011, com a redação dada pela Resolução 903/2023, ambas do douto Órgão Especial desta eg. Corte.

Conquanto possível, na hipótese, a verificação dos elementos para fins de rejeição liminar do recurso (CPC, art. 1.011, I), o presente feito está, de todo modo, sujeito ao duplo grau de jurisdição obrigatório, nos termos do artigo 14, § 1º, da Lei do Mandado de Segurança (Lei 12.016/09).

Quanto ao mérito recursal, devem ser os termos da r. sentença confirmados por seus próprios e bem deduzidos fundamentos, os quais passo a adotar como razão de decidir, forte no artigo 252 do Regimento Interno deste eg. Tribunal de Justiça, com a redação dada pelo Assento Regimental 562/2017, segundo o qual:

*“Nos recursos em geral, o relator poderá limitar-se a ratificar os fundamentos da decisão recorrida, quando, suficientemente motivada, houver de mantê-la,*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*apreciando, se houver, os demais argumentos recursais capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada no julgamento.”*

O Superior Tribunal de Justiça tem legitimado este posicionamento:

*“PROCESSUAL CIVIL. ACÓRDÃO PROFERIDO EM EMBARGOS DECLARATÓRIOS. RATIFICAÇÃO DA SENTENÇA. VIABILIDADE. OMISSÃO INEXISTENTE. ART. 535, II, DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. 1. Revela-se im procedente suposta ofensa ao art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem, ainda que não aprecie todos os argumentos expendidos pela parte recorrente, atém-se*

4

*aos contornos da lide e fundamenta sua decisão em base jurídica adequada e suficiente ao desate da questão controvertida. 2. É predominante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em reconhecer a viabilidade de o órgão julgador adotar ou ratificar o juízo de valor firmado na sentença, inclusive transcrevendo-o no acórdão, sem que tal medida encerre omissão ou ausência de fundamentação no decisum. 3. Recurso especial não provido.”*

(REsp 662.272-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgamento: 4/9/2007).

Deve-se acrescentar, ainda, que, nos termos do artigo 155, § 1º, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, exige-se edição de lei complementar para regular a competência dos Estados na tributação do ITCMD incidente sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos no exterior:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*I \_ transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*

*[...];*

*§1º O imposto previsto no inciso I:*

*[...];*

*III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:*

*[...];*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.”.*

Por sua vez, a Lei Estadual nº 10.705/2000, que “dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos ITCMD”, estabelece que:

5

*“Artigo 2º - O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:*

*I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;*

*II - por doação.*

*(...)*

*Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o 'de cujus' possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:*

*I - sendo corpóreo o bem transmitido:*

*a) quando se encontrar no território do Estado;*

*b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado; II - sendo incorpóreo o bem transmitido:*

*a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;*

*b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.”*

O douto Órgão Especial deste eg. Tribunal, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre transmissão de bens imóveis ou móveis ou corpóreos ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de *de cujus* domiciliados ou residentes fora do país ou no caso de inventário processado no exterior, com base na Lei Ordinária Estadual 10.705/2000:

*“O Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional a instituição, mediante Lei Complementar nacional, do imposto sobre transmissão causa mortis de bens*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*localizados no exterior. Desse modo, inexistindo no ordenamento jurídico norma nacional a regular a matéria, não pode a legislação paulista, sem as balizas de Lei Complementar, exigir mencionado tributo. Os Estados não dispõem de competência tributária para suprir ausência de Lei*

6

*Complementar exigida pela Magna Carta.*

*A alínea b do inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal é exceção às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo parágrafo. A exceção clarifica a regra. Prescinde de Lei Complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis - e respectivos direitos -, móveis, títulos e créditos de empresas situadas em Estado da Federação. Já as alíneas a e b do inciso III especificam a necessidade de regulação por Lei Complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de cujus domiciliados ou residentes fora do país ou no caso de inventário processado no exterior.*

*Com efeito, o que a torna excepcional é a extraterritorialidade do bem, da residência/domicílio do doador/de cujos ou do lugar aonde se processou o inventário.”*

Esta Câmara, em casos análogos, assim  
tem se pronunciado:

*“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE HERANÇA PROCESSADA FORA DO PAÍS. Inconstitucionalidade do art. 4º, inciso II, alínea b, da Lei Estadual nº 10.705/00 declarada por este Tribunal na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. Hipótese em que a Constituição Federal condicionou a instituição da exação a lei complementar que ainda não foi editada - Inteligência do art. 155, § 1º, III, b, da Constituição Federal.*

*Sentença mantida. Recurso não provido.”*

*(Apelação nº 1012370-92.2014.8.26.0037 \_ Rel. Des. Ronaldo Andrade).*

*“Apelação cível - Mandado de segurança preventivo - ITCMD - Alegação de invalidade da Lei Estadual 10.705/00 que instituiu o imposto - Cabimento -*



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*Hipótese em que a Constituição Federal condicionou a instituição da exação a lei complementar que ainda não foi editada - Inteligência do art. 155, § 1º, III, 'b', da*

7

*Constituição Federal - Inconstitucionalidade do art. 4º, inciso II, alínea 'b', da Lei Estadual 10.705/00 declarada por este Tribunal na Arguição de Inconstitucionalidade nº*

*0004604-24.2011.8.26.0000 - Inadmissibilidade de cobrança - Sentença reformada - Recurso provido.”*

(Apelação nº 0054784-45.2012.8.26.0053 \_ Rel. Des. Marrey Uint).

*“APELAÇÃO \_ MANDADO DE SEGURANÇA \_ TRIBUTÁRIO \_ ITCMD \_ Transmissão sucessória de bens localizados no exterior \_ Inexistência de hipótese de incidência do ITCMD \_ Exação que depende da edição de lei complementar federal, ainda não editada, conforme decidido pelo Órgão Especial em incidente de inconstitucionalidade Aplicação do art. 155, § 1º, inc. III., alínea 'b', da CF \_ Sentença concessiva da ordem mantida \_ Reexame necessário e apelo improvidos.”*

(Apelação: 1008537-81.2015.8.26.0053 \_ Rel. Des. Maurício Fiorito).

No caso, tanto a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo douto Órgão Especial desta Corte na Arguição de Inconstitucionalidade 0004604-24.2011.8.26.0000 quanto o entendimento da majoritária jurisprudência dos órgãos fracionários foram ratificados pelo recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108 (Tema 825) pelo Supremo Tribunal Federal, em que se discutia, justamente, a possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no artigo 24, § 3º, da Constituição e no artigo 34, § 3º, do ADCT ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o ITCMD, nas hipóteses previstas no artigo 155, § 1º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição, cuja tese foi fixada no seguinte sentido:



PODER JUDICIÁRIO  
 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**“É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD**

8

**nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.”**

Nesse mesmo julgamento e na mesma decisão foi também salientado:

*“O Tribunal [...] modulou os efeitos da decisão, atribuindo-lhes eficácia **ex nunc**, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente [...]”* (g.n.)

Pacificada a matéria acerca da exigibilidade do ITCMD com base em lei estadual nas hipóteses previstas no artigo 155, § 1º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal, e na ausência de lei complementar federal que regule a matéria, não há de se falar em exigibilidade do tributo com base na Lei Estadual 10.705/2000.

Assim, restam prejudicadas as alegações, nas razões recursais, de se tratar da hipótese de incidência do inciso II do § 1º do artigo 155 da Constituição ou do inciso I do artigo 3º da Lei Estadual 10.705/2000, ou mesmo de que o doador residiria no País, porquanto não desconstituídas as afirmações e provas apresentadas aos autos de que os bens recebidos como legado estariam localizados no exterior, fato suficiente à incidência daqueles outros dispositivos.

Portanto, não vislumbrada verossimilhança nas razões recursais, assim como revisionais,

9





PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

de rigor manterem-se os termos da r. decisão recorrida como proferidos.

Diante do exposto, pelo meu voto, **nego provimento** à remessa necessária e ao recurso voluntário.

**CAMARGO PEREIRA**  
Relator