



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
1ª Câmara de Direito Público

**Registro: 2021.0000090723**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1063197-20.2018.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO e Recorrente JUÍZO EX OFFICIO, são apelados MARIANA ESTHER MOURA MAZZON RANZINI, GUILHERME AFONSO MOURA MAZZON e BÁRBARA LUIZA MOURA MAZZON.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: Negaram provimento ao apelo e ao reexame necessário. V.U., de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores RUBENS RIHL (Presidente sem voto), DANILO PANIZZA E LUÍS FRANCISCO AGUILAR CORTEZ.

São Paulo, 12 de fevereiro de 2021.

**VICENTE DE ABREU AMADEI**

**Relator**

Assinatura Eletrônica

**VOTO Nº 21.821**

**APELAÇÃO Nº 1063197-20.2018.8.26.0053 e REEXAME NECESSÁRIO.**

**APELANTE:** Estado de São Paulo.

**APELADOS:** Mariana Esther Moura Mazzon Ranzini e outros.

**INTERESSADOS:** Coordenador de Administração Tributária em São Paulo e Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo.

**APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança preventivo – ITCMD – Transmissão por herança de cotas de empresas situadas no exterior aos impetrantes – Falta de lei complementar necessária à tributação (art. 155, § 1º, III, “a”, CF) – Inconstitucionalidade do art. 4º, II, “b”, da Lei Estadual nº 10.750/00 declarada pelo Órgão Especial do TJSP – Sentença concessiva da segurança confirmada. RECURSO VOLUNTÁRIO E REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDOS.**

Trata-se de reexame necessário e apelação (fls. 140/151) interposta pelo **Estado de São Paulo** em mandado de segurança preventivo impetrado por **Mariana Esther Moura Mazzon Ranzini e outros** contra ato do **Coordenador de Administração Tributária em São Paulo** e **Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo**, em face da r. sentença (fls. 133/135), que concedeu a segurança, para declarar a inexigibilidade do ITCMD referente à transmissão por doação de cotas com reserva de usufruto das empresas *Eaton Communication*, situadas no exterior, de seu pai o Sr. *José Afonso Mazzon*. Deixou de condenar ao pagamento dos honorários advocatícios, por força do art. 25 da Lei nº 12.016/09.

O apelante pretende o provimento do recurso para a reforma da r. sentença, arguindo, em resumo: **(a) preliminarmente** inadequação da via eleita, ante a inexistência de direito líquido e certo invocado, pois o

caso concreto não se amolda à hipótese de incidência prevista no art. 4º, II, “b”, da Lei nº 10.705/00, os documentos apresentados demonstram a partilha dos bens de família sem a incidência do ITCMD e a necessidade de dilação probatória; **(b) no mérito: (b.1)** a exigibilidade do ITCMD, ante o prescrito no art. 4º da Lei Estadual nº 10.750/00, observada a autonomia e a competência legislativa estadual para a matéria, a ser exercida em plenitude, destacando que o CTN (art. 35) já prevê a incidência tributária delineada na lei maior (art. 155, § 1º, III, b, CF); **(b.2)** a garantia constitucional conferida às pessoas políticas do exercício de suas competências tributárias, sem condicioná-las à atuação legiferante prévia do Congresso Nacional, conduz à inevitável conclusão de que a edição e aplicação da alínea *b* dos incisos I ou II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000 independe de lei complementar; **(b.3)** foi exercida a competência plena do Estado para instituir o imposto *causa mortis* e doação, para a hipótese de o *cujus* ou doador possuir bens, ser residente ou domiciliado ou ter processado seu inventário no exterior, com a previsão de todos os elementos necessários para a norma incidir, não havendo impedimento diante da inexistência de lei federal, para a instituição e cobrança do tributo; **(c)** não há inconstitucionalidade na previsão do art. 4º, I, *b*, da Lei Estadual Paulista nº 10.705/2000 e do art. 3º do Decreto Estadual nº 46.655/2002, observando-se a aplicação equivocada da arguição de inconstitucionalidade nº nº 0004604-24.2011.8.26.0000 julgada pelo Órgão Especial do E. TJSP, uma vez que o doador possui residência e domicílio no Estado de São Paulo.

Processado o recurso, foi contrariado (fls. 515/546), e os autos subiram a este E. Tribunal de Justiça.

Manifestou-se o representante do Ministério Público pela ausência de interesse em intervir no feito (fls. 488/491).

É o relatório, em acréscimo ao da r. decisão recorrida.

Satisfeitos os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário e do reexame necessário do julgado monocrático por força do art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009.

Destaque-se haver, em relação à matéria aqui ventilada, o reconhecimento de repercussão geral no E. STF (RE nº 851.108 RG/SP, rel. **Min. Dias Toffoli**, j. 25/06/2015), pendente, contudo, de solução de mérito, com força de sobrestar apenas eventual recurso extraordinário de igual objeto (§ 1º do art. 543-B, do CPC-73).

Inicialmente, não se trata de *writ* contra lei em tese. Os impetrantes não buscam discutir os dispositivos legais que regulamentam o tema, mas, sim, o ato combatido que estaria a violar direito líquido e certo consubstanciado na instituição do ITCMD em transmissão por herança de cotas de empresas situadas no exterior.

#### Passo ao mérito

Discute-se neste feito a incidência, ou não, de ITCMD neste Estado de São Paulo, em sucessão *causa mortis* de bens localizados no exterior, anotando-se que a falecida era domiciliada no Brasil, bem como que o inventário aqui tramitou e os herdeiros são domiciliados no Brasil.

Com respeito ao entendimento diverso, a r. sentença proferida não merece reforma.

De fato, embora os melhores motivos para a solução desta lide não passem tanto pela aplicação das normas de sobredireito da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (antes denominada LICC) - cujo fim maior é evitar antinomias, mediante definição de regras para a solução de conflitos normativos intertemporais e interespaciais -, mas sim pela inteligência das normas nacionais de Direito Tributário, considerando o conjunto normativo tributário pátrio, não é possível afirmar a incidência

de hipótese normativa vigente e eficaz para a tributação de ITCMD em transmissão, por herança de cotas de empresas situadas no exterior, o inventário e os herdeiros tenham tramitado e domicílio, respectivamente, no Brasil.

Falta, com efeito, lei complementar necessária à referida tributação, que o art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, exige:

*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 O imposto previsto no inciso I:  
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:  
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;  
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior”.*

E, por isso, é inconstitucional o art. 4º, II, “b”, da Lei Estadual nº 10.750/00, conforme já declarou o Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça (Arg.Inconst. nº 0004604-24.2011.8.26.0000, rel. **Des. Guerrieri Rezende**, j. 30/03/2011):

*“I - Arguição de inconstitucionalidade. A instituição de imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação de bens localizados no exterior deve ser feita por meio de Lei Complementar. Inteligência do art. 155, §1º, inciso III, Alínea b, da Constituição Federal.*

*II - O Legislador Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão de bens - móveis/imóveis, corpóreos/incorpóreos - localizados no exterior, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência, geradores de bitributação, entre os Estados da Federação, mantendo uniforme o sistema de tributos.*

*III - Inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do art. 4º da Lei paulista nº 10.705, de 8 de dezembro de 2000, reconhecida. Incidente de inconstitucionalidade procedente.”*

Nada adianta, ademais, invocar a autonomia dos entes da federação e a competência legislativa estadual, a ser exercida em plenitude, pois os “Estados não dispõem de competência tributária para suprir ausência de Lei Complementar exigida pela Magna Carta” (Arg.Inconst.

nº 0004604-24.2011.8.26.0000, rel. **Des. Guerrieri Rezende**, j. 30/03/2011).

Não basta, outrossim, as regras do CTN (art. 35 e ss.), pois a norma constitucional impõe, para além da disciplina genérica do ITBI, a exigência de lei complementar para a previsão específica de incidência desta hipótese (*se o doador tiver domicílio ou residência no exterior*).

Neste sentido, ainda, tem sido os precedentes desta Corte Justiça, acompanhando a referida inconstitucionalidade declarada pelo Órgão Especial:

*“APELAÇÃO. ITCMD. Pretensão de reconhecimento da não incidência desse tributo. Bens havidos no exterior. Inexistência de lei complementar editada pela União a regulamentar as hipóteses de incidência de ITCMD sobre bens oriundos do exterior. Inconstitucionalidade do artigo 4º, II, 'b', da Lei Estadual 10.705/2000 declarada pelo Órgão Especial deste Tribunal. Apelação e remessa necessária improvidas, portanto.”* (Ap. nº 1005379-71.2018.8.26.0066, rel. **Des. Encinas Manfré**, 3ª Câmara de Direito Público, j. 28/10/2019);

*“APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – Direito tributário – ITCMD incidente sobre patrimônio advindo do exterior – Sentença de concessão da ordem – Preliminares – Adequação da via mandamental – MS preventivo – Discussão de direito líquido e certo – Legitimidade passiva – Autoridade coatora – Teoria da encampação – Rejeição das preliminares – Mérito – ITCMD incidente sobre patrimônio localizado no exterior depende de edição de lei complementar, nos termos do artigo 155, § 1º, inciso III, alínea 'b', da CF – Inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do artigo 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000 reconhecida pelo Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça – Precedentes desta 1ª Câmara de Direito Público – Desprovidimento da remessa necessária e do recurso voluntário.”* (Ap. 1126314-72.2017.8.26.0100, rel. **Des. Marcos Pimentel Tamassia**, 1ª Câmara de Direito Público, j. 14/10/2019);

*“DIREITO PÚBLICO – MANDADO DE SEGURANÇA – I.T.C.M.D. – INCIDÊNCIA SOBRE HERANÇA DE PESSOA QUE POSSUÍA BENS NO EXTERIOR – SEGURANÇA CONCEDIDA – APELAÇÃO DA FAZENDA DO ESTADO E REEXAME NECESSÁRIO REPUTADO INTERPOSTO (art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009). PRELIMINARES – INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA – Não ocorrência – Adequação do mandado de segurança preventivo, porquanto não se busca discutir lei em tese, mas sim evitar os efeitos concretos de ato normativo, mormente em razão da incidência imediata sobre a esfera jurídica do contribuinte – ILEGITIMIDADE PASSIVA – Inadmissibilidade – Autoridade coatora que foi indicada corretamente. MÉRITO - Necessidade de lei complementar nacional para instituição do imposto, conforme ressalva do art. 155, § 1º, III, b, da Constituição Federal – Ausência da referida lei – Exigência do Fisco Paulista fundamentada no art. 4º, II, b, da Lei Estadual nº*

PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
1ª Câmara de Direito Público

10.705/2000 – Dispositivo declarado inconstitucional pelo Órgão Especial desta Corte – Precedentes. Sentença mantida – Preliminares afastadas – Recursos, voluntário e oficial, desprovidos.” (Ap. nº 1053941-53.2018.8.26.0053, rel. **Des. Antonio Tadeu Ottoni**, 13ª Câmara de Direito Público, j. 25/09/2019);

“TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – Pretensão fiscal de tributar herança em dólar realizada sobre bens no exterior – Impossibilidade – Norma estadual que foi alvo do decreto de inconstitucionalidade proclamado pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça – Ausência de Lei Complementar a disciplinar a matéria – Inteligência do art. 155, § 1º, III, a, da Constituição Federal – Precedente – R. sentença mantida. Recursos oficial e da FESP improvidos.” (Ap. nº 1044748-48.2017.8.26.0053, rel. **Des. Carlos Eduardo Pachi**, 9ª Câmara de Direito Público, j. 13/09/2019);

“Mandado de Segurança – ITCMD – Inexigibilidade sobre doação na hipótese de o doador residir no exterior - Inexistência de lei complementar nacional que discipline a amplitude da competência tributária dos estados – Repercussão geral reconhecida – Pendência de definição de tese sobre o Tema 825 – Inconstitucionalidade do art. 4º, II, 'b' da Lei Estadual nº 10.705/2000 reconhecida pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal – Reexame necessário desacolhido.” (Ap. nº 1011235-21.2019.8.26.0053, 2ª Câmara de Direito Público, rel.ª **Des.ª. Luciana Bresciani**, j. 14/06/2019);

“MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO. ITCMD. DOAÇÃO EM DINHEIRO (EUROS) REALIZADA POR PESSOA RESIDENTE NO EXTERIOR. Alegação de inexistência de hipótese de incidência do ITCMD – Sentença concessiva da ordem - Inconformismo – Descabimento. Inconstitucionalidade do artigo 4º, inciso II, alínea 'b', da Lei Estadual nº 10705/00, declarada por este Tribunal, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. Questão pendente de apreciação perante o Supremo Tribunal Federal que reconheceu a existência de repercussão geral da matéria que é objeto do Recurso Extraordinário de nº 851.108/SP interposto pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Enquanto não 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 regulamenta a matéria, não há falar em exigibilidade do tributo com base na Lei Estadual nº 10.705/2000. Recursos improvidos.” (Ap. nº 1005094-88.2016.8.26.0053, 3ª Câmara de Direito Público, rel. **Des. Camargo Pereira**, j. 11/06/2019);

“TRIBUTÁRIO. ITCMD – I MPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS. DOADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL ESTABELECEANDO NORMAS GERAIS. INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. “(...) inexistindo no ordenamento jurídico norma nacional a regular a matéria, não pode a legislação paulista, sem as balizas de Lei Complementar, exigir mencionado tributo” (Arg. Inconst. 0004604-24.2011, j. 30-3-2011). Não provimento da remessa obrigatória e da apelação fazendária.” (Ap. nº 1057901-17.2018.8.26.0053, 11ª Câmara de Direito Público, rel. **Des. Ricardo Dip**, j. 23/05/2019);

“Mandado de Segurança – Incidência de ITCMD sobre bem localizado no exterior – Impossibilidade – Inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do

PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
1ª Câmara de Direito Público

*artigo 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000 já reconhecida pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000 – Precedentes – Recurso não provido.”(Ap. 1046243-93.2018.8.26.0053, rel. **Des. Aliende Ribeiro**, 1ª Câmara de Direito Público, j. 29/01/2019);*

*“EMBARGOS A EXECUÇÃO. ITCMD. Recolhimento do ITCMD sobre os valores (bem incorporado) de doação de imóvel no exterior feita por doador residente no Brasil para herdeiros residentes no Brasil. Alegação de não incidência de ITCMD em imóvel no exterior – Inconstitucionalidade do art. 4º, II, 'b' da Lei Estadual nº 10.705/2000 reconhecida pelo C. Órgão Especial – Inexistência de lei complementar federal. Admissibilidade da alegação. Declaração do imposto de renda do doador realizado no Brasil, com residência do doador no Brasil e Inventário no Brasil, mas bens no exterior. Sentença mantida. Recurso improvido.” (Ap. nº 1000098-38.2014.8.26.0014, rel. **Des. Claudio Augusto Pedrassi**, 2ª Câmara de Direito Público, j. 17/05/2018);*

*“Tributário – Demanda anulatória – Pretensão à invalidação de lançamento fiscal de débito de ITCMD – Reconhecida a ilegitimidade da requerente para atuar tanto na figura de contribuinte quanto na condição de responsável tributário - Imposto não-incidente na hipótese de transferência de ativos vindos do exterior, recebidos em decorrência de herança - Necessidade de edição de lei complementar que disponha sobre a matéria para viabilizar a exigibilidade – Inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre declarada pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça - Sentença mantida - Recurso desprovido.” (Ap. nº 1050341-92.2016.8.26.0053, 12ª Câmara de Direito Público, rel. **Des. Souza Meirelles**, j. 19/11/2017);*

*“APELAÇÃO Mandado de Segurança – Doações recebidas de Entidades Internacionais Sentença de primeiro grau que julgou improcedente o pedido, entendendo incidente o ITCMD sobre doações recebidas de doador com domicílio ou residência no exterior Pretensão à reforma da r. decisão Admissibilidade Não incidência do tributo - Exigência constitucional de lei complementar ainda não editada, prevista no art. 155, § 1º, III, “a” da CF Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados membros da Federação Sentença reformada Recurso provido.” (Ap. nº 9097999-19.2008.8.26.0000, 8ª Câmara de Direito Público, rel. **Des. Rubens Rihl**, j. 30/05/2012).*

*“ANULAÇÃO DE DÉBITO FISCAL. Repetição do indébito. ITCMD. Doação em dinheiro, realizada em 2013, por pessoa residente no exterior, a pessoa residente no Brasil. Imposto indevido. Ausência de lei complementar sobre competência para a sua instituição, exigida pelo artigo 155, § 1º, III, “a”, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade do artigo 4º, II, b, da Lei Estadual 10705/2000, reconhecida pelo Órgão Especial desta Corte. Demanda procedente. Recurso a que se nega provimento.” (Ap. nº 1010734-68.2014.8.26.0562, rel. **Des. Edson Ferreira**, 12ª Câmara de Direito Público, j. 29/09/2014.)*

Logo, correta a r. sentença, impõe-se o desprovimento do recurso voluntário e do reexame necessário.

Por fim, em relação ao prequestionamento, basta que as questões



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
1ª Câmara de Direito Público

tenham sido enfrentadas e solucionadas no v. acórdão, como ocorreu, pois “*desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais*” (STJ, EDCL. no RMS nº 18.205/SP, rel. **Min. Felix Fischer**, j. 18/04/2006), mas, mesmo assim, para que não se diga haver cerceamento do direito de recorrer, dou por prequestionados todos os dispositivos legais referidos na fase recursal.

Pelo exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO** ao recurso voluntário e ao reexame necessário.

**VICENTE DE ABREU AMADEI**  
**Relator**