



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2017.0000263586

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Reexame Necessário nº 1017184-31.2016.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO e Recorrente JUIZO EX OFFICIO, são apelados MARIA CLARA PACHECO FERREIRA DE OLIVEIRA GOMES, JOSÉ GUILHERME FERREIRA DE OLIVEIRA GOMES, CRISTIANA FERREIRA OLIVEIRA GOMES DE ATHAYDE, PAULO ANDRÉ FERREIRA DE OLIVEIRA GOMES e CAMILA FERREIRA DE OLIVEIRA GOMES COLOTTO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 2ª 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 RENATO DELBIANCO (Presidente), LUCIANA BRESCIANI E CARLOS VIOLANTE.

São Paulo, 18 de abril de 2017.

Renato Delbianco
Relator
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Voto n° 11.867

Apelação Cível n° 1017184-31.2016.8.26.0053

Recorrente : JUÍZO "EX OFFICIO"

Apelante : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelados : MARIA CLARA PACHECO FERREIRA DE OLIVEIRA GOMES
E OUTROS

Interessado : CHEFE DO POSTO FISCAL DA CAPITAL – PFC-11-
TATUAPÉ

Comarca : SÃO PAULO

Juiza de 1° Grau: DR^a SIMONE VIEGAS DE MORAES LEME

APELAÇÃO – Mandado de Segurança Preventivo – Incidência de ITCMD sobre transmissão *causa mortis* relativa a participação em sociedade localizada no exterior – Incidência com fulcro no artigo 4º da Lei Estadual n.º 10.705/00 – Inadmissibilidade – Instituição do imposto que necessita de edição de lei complementar federal ainda não editada – Dispositivo da lei estadual declarado inconstitucional pelo Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – Sentença mantida – Recursos desprovidos.

Trata-se de recurso de apelação e de reexame necessário interpostos nos autos da ação mandamental preventiva objetivando a concessão da ordem para garantir o direito líquido e certo dos impetrantes em não recolher o ITCMD relativo à transmissão *causa mortis* sobre a participação em sociedade localizada no exterior, e que foi julgada **procedente** pela r. sentença de fls. 227/233 aclarada às fls. 263.

Sustenta a apelante na qualidade de assistente litisconsorcial (fls. 246/259), em síntese, que a legislação estadual que regulamenta a incidência do ITCMD é constitucional, bem como é desnecessária a prévia publicação de lei complementar federal para que os Estados instituem o



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ITCMD, pela inteligência do art. 34, §3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Aduz que a pretensão dos impetrantes afronta os artigos 24, §3º, 146, III, 155, I e §1º, III, alínea "a", todos da CF, e art. 34, §3º e 4º do ACDT, merecendo reforma a r. sentença.

O recurso recebeu resposta (fls. 268/275).

Não houve oposição ao julgamento virtual (fls. 279).

É o relatório.

Os impetrantes ajuizaram o presente mandado de segurança preventivo, alegando que são herdeiros de José Augusto Muller de Oliveira Gomes, falecido em 13 de setembro de 2015, e que dentre os bens e direitos deixados por ele, há a participação em sociedade localizada no exterior. Pretendem a concessão da ordem para que seja reconhecido a não incidência do ITCMD sobre esta participação societária porquanto nesta hipótese a Constituição Federal conferiu à lei complementar federal a disciplina da matéria, consoante se infere da leitura de seu artigo 155, inciso III, b. Desta forma, aduzem que o Estado de São Paulo não poderia legislar, como o fez no artigo 4º da Lei Estadual n.º 10.705/00, sobre a instituição do ITCMD nos casos em que a Lei Maior exigiu expressamente a regulamentação por lei complementar federal.

Concedida a ordem, a Fazenda do Estado de São Paulo ofertou recurso de apelação.

Interposto, também, o reexame necessário.

A cobrança do imposto em tela tem fundamento no artigo 4º, da Lei Estadual n.º 10.705/00, *in verbis*:

"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:



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

- 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."

É cediço que a Constituição Federal delegou aos Estados competência para instituir o ITCMD (artigo 155, § 1º, inciso I).

No entanto, com relação às transmissões *causa mortis* e doações pelas quais o doador ou *de cujus* tiverem domicílio ou residência no exterior, ou, ainda, na hipótese de o falecido possuir bens ou ser processado o inventário no exterior, o legislador constitucional, no artigo 155, § 1º, III, a e b, conferiu a regulamentação do ITCMD à lei complementar federal.

Portanto, tendo em vista que a União não promulgou a lei complementar de que trata o artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o Estado de São Paulo não tem competência tributária para instituir o ITCMD sobre heranças e doações recebidas no exterior.

A propósito, o C. Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000¹, declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre a transmissão de bens móveis ou imóveis localizados fora do país, bem como de doador ou *de cujus* domiciliados ou residentes no exterior, ou, ainda, quando o inventário não é processado no Brasil. Vale transcrever a ementa do acórdão da lavra do E. Des. GUERRIERI REZENDE:

¹ Julgado em 30 de março de 2011.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

"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, Aline 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 28 de dezembro de 2000, reconhecida. Incidente de inconstitucionalidade procedente.

E do corpo do voto se colhe:

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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

do doador/de cujos ou do lugar aonde se processou o inventário.

O Legislador Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para a instituição do imposto sobre transmissão de bens, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência geradores de bitributação entre os Estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.

(...).

Não podia o legislador estadual sobrepor ao federal e regular a matéria, criando variado tratamento tributário entre as unidades Federativas.”

Ainda, em julgamento dos embargos declaratórios² opostos em face do acórdão proferido no referido incidente de inconstitucionalidade, o C. Órgão Especial acrescentou:

“3. Não se desconhece o conteúdo do artigo 24 da Carta Republicana. Lei complementar nacional estabelecerá as regras gerais para o direito tributário, cuja iniciativa legislativa é do Presidente da República (artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b e artigo 24, inciso I, § 1º, todos da Constituição Federal).

A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. Se inexistente a lei federal, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender suas peculiaridades (§§ 2º e 3º do artigo 24 da CF).

Contudo, o preceito do § 3º do artigo 24 confere competência legislativa plena para Estados instituírem tributos desde que a ausência de lei complementar nacional não seja imprescindível para resolver conflitos de competência entre os Estados e os países com os quais o Brasil possui acordos comerciais.

² Embargos de Declaração n. 0004604-24.2011.8.26.0000/50000, Rel. Des. GUERRIERI REZENDE, j. 18.01.2012.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Com efeito, como constou do acórdão embargado, o Legislador Constituinte, ao conferir ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para a instituição do imposto sobre transmissão de bens localizados no exterior, objetivou, justamente, evitar os conflitos geradores de bitributação, mantendo uniforme o sistema de tributos.

Inclusive, a justificar ainda mais a norma nacional para esta hipótese específica, está o inciso I do artigo 146 da Carta Republicana, dispondo que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios."

Ademais, insta destacar julgados desta C.

Corte de Justiça:

"REEXAME NECESSÁRIO. Interposição obrigatória, nos termos do art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/09. MANDADO DE SEGURANÇA. Imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação de bens localizados no exterior. Pretensão da Fazenda do Estado de exigir o tributo com fundamento na Lei Estadual nº 10.705/00. Impossibilidade. A inconstitucionalidade do art. 4º, inciso II, alínea b da Lei Estadual nº 10.705/00 já foi declarada pelo Órgão Especial. Exigência constitucional de lei complementar ainda não editada, prevista no art. 155, § 1º, III, "b" da CF. Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados. Sentença mantida. Recursos improvidos."

(2ª Câmara de Direito Público, Apelação n. 0030688-97.2011.8.26.0053, Rel. Des. CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI, j. 07.08.2012)

"APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – ITCMD A TÍTULO DE DOAÇÃO DE BENS NO EXTERIOR – Cobrança indevida – Ausência de lei complementar regulando a sua instituição, como exige o artigo 155, § 1º, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal – Declaração de inconstitucionalidade do artigo 4º, inciso II, alínea "a", da Lei Estadual n.º 10.705/2000 – Ratificação dos fundamentos da r. sentença nos termos do art. 252 do Regimento Interno deste Tribunal – Sentença mantida – Recurso desprovido."

(8ª Câmara de Direito Público, Apelação n. 1006158-36.2016.8.26.0053, Rel. Des. PONTE NETO, j. 28.09.2016)



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

"MANDADO DE SEGURANÇA ITCMD SOBRE HERANÇA DE FALECIDO QUE POSSUÍA BENS, ERA RESIDENTE OU DOMICILIADO OU TEVE SEU INVENTÁRIO PROCESSADO NO EXTERIOR Ausência de Lei Complementar disciplinando a competência para a sua instituição (art. 155, § 1º, III, "B", CF) Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados Inconstitucionalidade do art. 4º, II, "b", da Lei Estadual nº 10.705/2000 reconhecida pelo Colendo Órgão Especial Indevida a incidência do imposto. Recursos improvidos."

(7ª Câmara de Direito Público, Apelação n. 0024074-72.2012.8.26.0625, Rel. Des. MOACIR PERES, j. 16.09.2013)

"APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMÓVEL LOCALIZADO EM LONDRES DOADO POR GENITORA ESTRANGEIRA A FILHO ESTRANGEIRO RESIDENTE NO BRASIL. ITCMD. Não Cabimento. 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. 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. Sentença mantida. RECURSO NÃO PROVIDO."

(3ª Câmara de Direito Público, Apelação n. 0947882-50.2012.8.26.0506, Rel. Des. RONALDO DE ANDRADE, j. 15.09.2015)

"ANULATÓRIA. Débito de Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). Bens localizados no exterior. Impossibilidade da cobrança. Inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Estadual nº 10705/00 já reconhecida pelo C. Órgão Especial. Contrariedade ao art. 155, §1º, I e III, da CF/88. Sentença mantida. Recurso conhecido e desprovido."

(2ª Câmara de Direito Público, Apelação n. 1053997-28.2014.8.26.0053, Rel. Des. VERA ANGRISANI, j. 04.09.2015)

"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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

necessário e apelo improvidos."

(3ª Câmara de Direito Público, Apelação n. 1008537-81.2015.8.26.0053, Rel. Des. MAURÍCIO FIORITO, j. 11.08.2015)

Destarte, declarada a inconstitucionalidade da instituição do ITCMD sobre bens localizados no exterior pelo Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça, a ação era mesmo de ser julgada procedente, porquanto nos termos dos documentos acostados às fls. 63/110 os impetrantes herdaram bens e direitos localizados no exterior.

Considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional aventada, observado que é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido analisada.

Ante o exposto, pelo meu voto, **nego provimento** aos recursos.

RENATO DELBIANCO
Relator