



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2017.0000835337

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação nº 1008627-21.2017.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados ESTHER SAFRA DAYAN, ALBERTO JOSEPH SAFRA e DAVID JOSEPH SAFRA.

ACORDAM, em 4ª 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 Exmos. Desembargadores RICARDO FEITOSA (Presidente sem voto), ANA LIARTE E FERREIRA RODRIGUES.

São Paulo, 16 de outubro de 2017.

PAULO BARCELLOS GATTI
RELATOR
Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

4ª Câmara

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1008627-21.2017.8.26.0053

APELANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

APELADOS: ESTHER SAFRA DAYAN, ALBERTO JOSEPH SAFRA e
DAVID JOSEPH SAFRA (impetrantes)

INTERESSADOS: COORDENADOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM
SAO PAULO, DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DA
CAPITAL DO ESTADO DE SÃO PAULO – DRTC III
e CHEFE FISCAL DA LAPA EM SAO PAULO
(autoridades impetradas)

ORIGEM: 8ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE SÃO
PAULO

VOTO Nº 13.507

**APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA -
ITCMD - INCIDÊNCIA SOBRE TRANSMISSÃO DE
BEM INCORPÓREO EFETUADA POR DOADOR
RESIDENTE NO EXTERIOR -
INCONSTITUCIONALIDADE – Pretensão
mandamental voltada à declaração de inexigibilidade
do recolhimento de *imposto sobre transmissão causa
mortis e doações de quaisquer bens ou direitos* incidente
sobre transmissão de valores monetários por doador
domiciliado no exterior, nos termos do art. 4º, II, 'b', da
Lei Estadual nº 10.705/2000 – Inexistência de lei
complementar federal, nos termos do art. 155, § 1º, III,
da CF/88, a legitimar referida cobrança –
Inconstitucionalidade do dispositivo da legislação
estadual reconhecida pelo Órgão Especial do Tribunal
de Justiça – Precedentes – Sentença concessiva da
ordem de segurança mantida. Recursos, voluntário e
oficial, desprovidos.**

Vistos.

Trata-se de recurso de apelação



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

interposto pela **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, nos autos do "mandado de segurança preventivo com pedido de liminar" impetrado pelos apelados, **ESTHER SAFRA DAYAN e OUTROS**, contra atos dito coatores na iminência de serem praticados pelo **COORDENADOR DE ADMINISTRACAO TRIBUTARIA EM SAO PAULO**, pelo **DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DA CAPITAL DO ESTADO DE SÃO PAULO – DRTC III** e pelo **CHEFE FISCAL DA LAPA EM SAO PAULO**, tendo a ordem de segurança sido concedida pelo Juízo "a quo", confirmando a liminar, sob o fundamento do Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça ter declarado a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000, o qual autorizava a cobrança de ITCMD sobre 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, consoante r. sentença de e-fls. 198/200, cujo relatório se adota.

Inconformada, a Fazenda Estadual, em suas razões de apelação (e-fls. 202/223), sustentou, preliminarmente, ausência de ato coator a amparar o manejo do mandado de segurança. No mérito, aduziu (i) a desnecessidade de prévia lei complementar federal para que os Estados instituem o ITCMD, em razão do quanto disposto no art. 34, p3, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (ii) o Estado de São Paulo, ao editar a Lei nº 10.705/2000, teria exercitado regularmente a sua competência constitucional tributária, portanto "nenhuma pecha de inconstitucionalidade pode ser aposta à Lei Estadual nº



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

10750/2000 ou ao seu decreto regulamentador (Decreto nº 46.655/2002)" (e-fl. 213); e, (iii) a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Órgão Especial na arguição de inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000 foi suscitada no bojo da apelação nº 0046442-50.2009.8.26.0053, ainda não transitada em julgado. Por fim, pugnou pelo provimento do recurso, para que fosse revogada a ordem de segurança concedida pela origem.

Recurso regularmente processado, livre de preparo, por força da isenção legal conferida à Administração Pública, nos termos do art. 1.007, §1º, do CPC/2015, com contrarrazões às e-fls. 226/243.

Remessa oficial observada pelo Juízo "a quo" (e-fl. 200), nos termos do art. 14, §1º, da Lei nº 12.016/2009.

Este é, em síntese, o relatório.

VOTO

Insurge a Fazenda Estadual contra a r. sentença de primeiro grau que concedeu a ordem de segurança pretendida no writ, sob o fundamento de ter o Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça declarado a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Estadual nº



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

10.705/2000, o qual autorizava a cobrança de ITCMD sobre 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.

Porém, pelo que se depreende do acervo fático-probatório coligido aos autos, os recursos, voluntário e oficial, **não** comportam provimento.

In casu, segundo alegam, Joseph Yacoub Safra e Vicky Safra, residentes na Suíça (e-fls. 28/31), possuem a intenção de doar dinheiro aos seus filhos Esther Safra Dayan, Alberto Joseph Safra e David Joseph Safra, ora impetrantes, de uma conta localizada no exterior, mais especificamente no *Banque J. Safra Sarasin*, em Luxemburgo, cuja liquidação dar-se-á mediante a transferência dos recursos financeiros diretamente para a conta corrente dos filhos mantidas no exterior, no *Banque J. Safra Sarasin*, em Luxemburgo e em Genebra, e para contas correntes mantidas no Brasil junto ao *Banco Safra S.A.* (e-fls. 32/34).

Ocorre que, de acordo com a legislação paulista atinente ao Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, os impetrantes sofrerão a exigência do referido tributo.

Diante deste cenário, por entenderem que o art. 4º da Lei nº 10.705/2000 estaria eivado de ilegalidade e inconstitucionalidade, impetraram o



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

presente *writ*, objetivando o reconhecimento do suposto direito líquido e certo à efetiva transmissão do montante financeiro livre do pagamento da referida exação (e-fls. 01/18).

Pois bem.

Ab initio, cumpre esclarecer que a preliminar se confunde com o mérito e, por tal razão, serão analisados em conjunto.

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 §1º, 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 O imposto previsto no inciso I:

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 domicílio 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)** 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

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

referido tributo vem consignada na Lei nº 10.705, de 29 de dezembro de 2000, sendo que, quanto às hipóteses de incidência a serem consideradas no caso de doação de dinheiro, o art. 4º da legislação estadual preleciona:

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.

Por oportuno, cumpre destacar que a legislação paulista determina que o recolhimento do tributo seja feito antes da transferência monetária (art. 18, § 3º, da Lei Estadual nº 10.705/2000²), inexistindo, entretanto, lei complementar federal que ampare a incidência do ITCMD na hipótese do doador estar

² **Artigo 18 - Na doação, o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente.**

(...)

§ 3º - No contrato de doação por instrumento particular, os contratantes também ficam obrigados a efetuar o recolhimento antes da celebração e mencionar, em seu contexto, a data, valor e demais dados da guia respectiva.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

domiciliado ou possuir residência no exterior, tal como determina a alínea 'b' do inciso III do § 1º do art. 155 da CF/88.

Diante disso, em 30.03.2001, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, de relatoria do Des. GUERRIERI REZENDE, declarou a inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705/00, *in verbis*:

“(...) Analisando os dispositivos em testilha, conclui-se ser incompatível a supracitada alínea b do inciso II do art. 4º da Lei nº 10.705/2000 com a Constituição da República.

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 II 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**

TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

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 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.

(...)

Diante desse quadro, acolhe-se e julga-se procedente o presente incidente, para declarar-se a inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, devolvendo-se os autos à Câmara suscitante para prosseguir no julgamento do recurso, nos termos do art. 191, § 1º, do RITJ." (grifos nossos)

Assim sendo, a tributação da doação de dinheiro aos impetrantes (alínea 'b' do inciso I do art. 4º da LE nº 10.705/00) encontra óbice na ausência da lei complementar federal prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o que levou à declaração de



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

inconstitucionalidade da referida norma de incidência do tributo.

Pontuadas tais premissas normativas, frise-se que, no caso *sub examine*, a irresignação dos impetrantes recai especificamente contra a ausência de lei complementar federal apta a conferir validade à cobrança perpetrada pelo art. 4º, I, 'b', da Lei Estadual nº 10.705/2000, a qual deve ser acolhida.

No mesmo sentido da tese aqui adotada, confirmam-se os seguintes julgados desta Egrégia Corte de Justiça em casos análogos:

MANDADO DE SEGURANÇA – Impetração para o fim de afastar a exigibilidade de recolhimento do ITCMD decorrente de doação cujo doador é domiciliado no exterior – Sentença concessiva da ordem mantida – Exigência de lei complementar nacional ainda não editada, prevista no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal – Inconstitucionalidade da alínea "b" do inciso II, do artigo 4º da Lei Estadual 10.705/2000, declarada pelo Órgão Especial na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000 – Débito tributário insubsistente – Precedente jurisprudencial – Apelação da Fazenda Paulista e reexame necessário não providos. **(Apelação Cível nº 1027934-92.2016.8.26.0053, Rel. Des. FERMINO MAGNANI FILHO, 5ª Câmara de Direito Público, j. 13.09.2017).**

AÇÃO ANULATÓRIA. Capital. ITCMD. Doação em dinheiro realizada por pessoa residente no exterior. Incidência de Imposto sobre doação de bens (ITCMD). Edição de lei complementar



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

federal. Incidente de inconstitucionalidade. Tutela de urgência. Art. 151, V, CTN. Art. 300, CPC. Tutela de urgência. A concessão da tutela de urgência exige a presença de probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo. A cobrança do tributo que depende da edição de lei complementar federal, conforme decidido pelo Órgão Especial em incidente de inconstitucionalidade; o TIT, em apreciação de recurso ordinário interposto pelo autor, corroborou tal entendimento. Presente a probabilidade do direito. O perigo de demora decorre do protesto da CDA. Agravo provido. **(Agravo de Instrumento nº 2151658-47.2017.8.26.0000, Rel. Des. TORRES DE CARVALHO, 10ª Câmara de Direito Público, j. 28.08.2017).**

MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Doação proveniente do exterior. Inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000, declarada pelo Órgão Especial (AI nº 0004604-24.2011.8.26.0000). Repercussão geral da matéria pendente de apreciação perante o STF (RE 851.108/SP), ademais. Lançamento de ITCMD sobre valores doados do exterior. Impossibilidade. Prova inequívoca da origem do dinheiro. Decisão que se reforma, eis que presente o direito líquido e certo. Recurso conhecido e provido. **(Apelação Cível nº 1052209-08.2016.8.26.0053, Rel. Des. Vera Angrisani, 2ª Câmara de Direito Público, j. 21.08.2017).**

Em suma, o apelo voluntário da Fazenda Estadual e o recurso oficial não comportam provimento, devendo a r. sentença de primeiro grau ser integralmente



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

mantida, tal como lançada.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** aos recursos, voluntário da Fazenda Estadual e oficial do Juízo "a quo", de modo a **MANTER** a r. sentença de primeiro grau, por seus próprios e bem lançados fundamentos jurídicos. Atente-se, com o fito de se evitar a oposição de aclaratórios, ser descabida a fixação de honorários advocatícios sucumbenciais (**inclusive aqueles destinados à fase recursal** – art. 85, §11, do CPC/2015), em razão do disposto no art. 25, da Lei nº 12.016/2009 e **Enunciado nº 512**, da Súmula do Excelso Pretório.

PAULO BARCELLOS GATTI

RELATOR