



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000383525

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 1013390-21.2024.8.26.0053/50000, da Comarca de São Paulo, em que é embargante ESTADO DE SÃO PAULO, são embargados GASTÃO GODOY MOREIRA ZANIRATO, MARIA EUGÊNIA GUIMARÃES ZANIRATO e ANDREA DE OLIVEIRA GUIMARÃES.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Acolheram os embargos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente) E ALVES BRAGA JUNIOR.

São Paulo, 22 de abril de 2025.

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Embargos de Declaração nº 1013390-21.2024.8.26.0053/50000

Embargante: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

Embargado: Gastão Godoy Moreira Zanirato, Maria Eugênia Guimarães Zanirato e Andrea de Oliveira Guimarães.

Comarca: São Paulo

Voto nº 3358

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ITCMD. EMBARGOS ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES.

I. Caso em exame

Embargos de declaração opostos pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo contra acórdão que negou provimento ao recurso de apelação. A ação envolve a cobrança de ITCMD sobre doação e usufruto de quotas sociais de empresa por brasileiros residentes em Portugal.

II. Questão em discussão

2. Consiste em verificar se houve omissão no acórdão quanto à aplicação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e a possibilidade de cobrança do ITCMD sem lei complementar.

III. Razões de decidir

3. Constatada omissão no acórdão quanto à aplicação da EC 132/2023, mas sem efeitos infringentes.

4. A exigência do ITCMD quando o doador é residente no exterior segue não sendo legítima, pois não cabe repristinação ou constitucionalidade superveniente das normas estaduais declaradas inconstitucionais.

IV. Dispositivo e tese

5. Embargos de declaração acolhidos para sanar omissão, sem efeitos infringentes.

Tese de julgamento: 1. A cobrança do ITCMD sobre doações de residentes no exterior depende de legislação estadual específica, pois não cabe repristinação ou constitucionalidade superveniente das normas estaduais declaradas inconstitucionais. 2. A ausência de lei complementar ou estadual impede a exigência do tributo no caso concreto.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 155, § 1º, III, "a". EC 132/2023, arts. 16, II, "a", e 23, III. CPC, art. 1022.

Jurisprudência Citada:

STF, RE 851.108/SP, Tema 825. TJSP, AC 1042751-83.2024.8.26.0053, Rel. Maurício Fiorito, j. 02/12/2024. TJSP, AC 1027126-09.2024.8.26.0053, Rel. Fermino Magnani Filho, j. 09/09/2024.

Vistos.

Embargos de declaração opostos pela **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** em face do acórdão (fls. 339/346) que negou provimento ao recurso de apelação promovido por ela em face de **Gastão Godoy Moreira Zanirato, Maria Eugênia Guimarães Zanirato e Andrea de Oliveira Guimarães**.

Os autos envolvem a cobrança de ITCMD de contribuintes que são brasileiros, mas residem em Portugal, sobre a doação, reserva e instituição de usufruto realizada em relação às suas respectivas quotas sociais da empresa Mega Patrimonial Ltda. realizada por instrumento particular aos 21/03/2024.

Em primeiro grau, o juiz acolheu a pretensão dos impetrantes, argumentando pela inexigibilidade do ITCMD no caso concreto, em função da inexistência de lei instituidora do tributo pelo fisco paulista (fls. 250/254).

Após recurso da FESP, esta C. Câmara manteve a decisão do juízo monocrático (fls. 339/346).

Irresignada com a decisão, a apelante opõe embargos de declaração com efeitos infringentes, afirmando que o acórdão apresenta omissões quanto (i) à distinção entre norma instituidora e norma de eficácia territorial, (ii) ao impacto do art. 16 da EC 132/2023, (iii) à natureza futura da doação e (iv) nova disciplina constitucional da matéria.

Intimada, a embargada apresentou as suas contrarrazões (fls. 14/18).

Não houve oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

Cabem embargos declaratórios quando a decisão recorrida é viciada por erro, omissão, contradição ou obscuridade (art. 1022 do CPC¹).

Afirma o embargante que o v. acórdão apresenta omissões por não ter versado acerca (i) da distinção entre norma instituidora e norma de eficácia

¹ CPC. Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material. Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que: I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento; II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.

territorial, (ii) do impacto do art. 16 da EC 132/2023, (iii) da natureza futura da doação e (iv) da nova disciplina constitucional da matéria.

Com parcial razão.

Houve omissão apenas no que envolve a aplicação da EC 123/2023, mas o recurso não comporta efeitos infringentes.

A omissão ocorre quando não há manifestação a respeito da questão sobre a qual o juízo deveria se pronunciar.

O vício deve ser sanado pelo magistrado, pois somente com a resposta jurisdicional completa é possível saber por qual motivo determinado fundamento que uma das partes reputa essencial não foi acatado e, ao mesmo tempo, compreender em que medida o fundamento empregado pela decisão é realmente suficiente para embasá-la².

Pois bem.

A omissão foi, de fato, observada no julgado, que não apresentou as razões envolvendo a superação legislativa da jurisprudência pela Emenda Constitucional da Reforma Tributária.

Isto posto, **DECLARO** que o acórdão deve passar a ser válido com o seguinte teor:

“Vistos.

*Recurso de apelação interposto pela **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** contra a r. sentença (fls. 250/254) que deferiu a segurança na ação mandamental contra ela movida por **Gastão Godoy Moreira Zanirato, Andrea de Oliveira Guimarães e Maria Eugênia Guimarães Zanirato.***

*Na inicial, os impetrantes, brasileiros residentes em Portugal (fls. 41/42), narraram, em apertada síntese, que na qualidade de proprietários das quotas sociais da empresa **Mega Patrimonial Ltda.** (CNPJ*

² BUENO, Cassio Scarpinella, Curso Sistematizado de Direito Processual Civil, vol. 5, 2007, p. 198.

53.121.433/00101-61) pretendiam doar, cada qual, 276.791 e 322.824 cotas das suas respectivas partes, com reserva de usufruto vitalício, para a donatária Maria Eugênia. Descreveram ainda a pretensão de instituir usufruto vitalício a favor de Gastão sobre as outras 322.825 quotas que restariam de sua propriedade.

Com o argumento de que o ITCMD foi injustamente cobrado na operação que envolvia a doação, reserva e instituição de usufruto, os impetrantes ingressaram com a presente ação mandamental.

Após o devido processamento dos autos, a liminar buscada acabou sendo concedida (fls. 187/188).

Cumprindo a sua prerrogativa legal (artigo 12 da lei 12.016/09) o Ministério Público do Estado de São Paulo declinou o interesse no acompanhamento do feito (fls. 108/111).

Ao final, sobreveio a r. sentença (fls. 250/254) concessiva da ordem, nos seguintes termos:

“Ante ao exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, o que faço para, confirmando a liminar concedida nas fls. 187/188 e 204, determinar à impetrada que se abstenha de exigir o ITCMD sobre a doação, reserva e instituição de usufruto realizada pelos impetrantes Gastão Godoy Moreira Zanrato e Andrea de Oliveira Guimarães em relação às quotas sociais da empresa Mega Patrimonial Ltda”.

Insatisfeita, recorre a Fazenda Pública (fls. 278/289) buscando reformar a sentença.

Nas razões, argumenta ter sido equivocada a interpretação do magistrado de que o incidente de arguição de inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.20.0000 e o Tema 825 da Repercussão Geral julgado pelo STF, teriam pronunciado a inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do art. 4º da Lei paulista nº10.705/2000, motivo pelo qual, seria cabível exigir o ITCMD no caso em questão.

Os apelados apresentaram as suas contrarrazões (fls. 295/307).

Intimada, a d. Procuradoria apresentou parecer (fls. 325/327) pelo desprovimento do recurso.

Recurso tempestivo. Dispensado do preparo por ter sido movido pela Fazenda Estadual (artigo 1007, §1º do CPC).

Houve oposição ao julgamento virtual (fls. 320).

É o relatório.

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso de apelação.

Por imposição legal (artigo 14, §1º da lei 12.016/09), é devido o duplo grau obrigatório de jurisdição.

Não há preliminares pendentes de apreciação.

Passo à análise das razões recursais.

A controvérsia gira em torno de saber se os impetrantes, ora apelados, teriam direito à declaração de inexigibilidade do ITCMD em virtude da doação de quotas sociais realizada, vez que residem em Portugal e são sócios da empresa Mega Patrimonial Ltda.

Em primeiro grau, o juiz acolheu a pretensão, argumentando pela inexigibilidade do ITCMD no caso concreto, em função da inexistência de lei instituidora do tributo pelo fisco paulista.

A FESP, ora apelante, alega que a cobrança passou a ser devida após a edição da EC 132/2023.

Sem razão.

Nos termos do art. 155, §1º, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, a princípio, seria necessária a edição de lei complementar para regular a competência dos Estados na tributação do ITCMD incidente sobre doação proveniente de pessoa residente no exterior:

“Art. 155, §1º, III, “a” da CF: Compete aos Estados e ao

Distrito Federal instituir impostos sobre:

*(...) III. terá competência para sua instituição **regulada por lei complementar**: a) Se o doador tiver domicílio ou residência no exterior”.*

A única legislação local que regia a matéria (Lei Estadual nº 10.705/2000) foi declarada inconstitucional pelo Órgão Especial deste Tribunal de Justiça no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000.

Desse modo, ante à ausência de lei complementar federal disciplinando a matéria, a exação projetada não podia ser aplicada no Estado de São Paulo.

Sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 851.108/SP - Tema 825, sob repercussão geral, fixou a seguinte tese: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

A situação é mantida no caso paradigma em que se constata que as doações foram realizadas aos 21/03/2024 (fls. 82/89), sem o recolhimento do ITCMD, sob o argumento de que os doadores residem em Portugal (fls. 41 e 42), portanto, havia impedimento legal para a exação do fisco estadual.

Observa-se que a doação em tela foi realizada após a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária), a qual prevê em seus artigos 16, II, “a” e 23, III, que:

***Art. 16.** Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá: (...) II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior: a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; (...)*

***Art. 23.** Esta Emenda Constitucional entra em vigor: I - em 2027, em relação aos arts. 3º e 11; II - em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e*

III - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Como visto, a alteração trazida pelo poder constituinte reformador indicou que a situação em tela passaria a ser observada através dos parâmetros do artigo 16 da EC 123/23. Assim sendo, caberá ao legislador estadual instituir e fixar regras de acordo com a Emenda Constitucional, substitutiva da lei complementar, o que, enfim, legitima a cobrança do tributo.

Pois bem.

Ocorre que, apesar da edição do artigo 16 da EC 123/23, não é possível retomar, nesse caso concreto, a eficácia da redação original do artigo 4º, inciso II, alínea 'b', da Lei Estadual nº 10.705/2000, já que não caberia repristinação ou constitucionalidade superveniente das normas estaduais declaradas inconstitucionais.

Portanto, enquanto o legislador não instituir e fixar regras segundo os ditames do artigo 16 da Emenda Constitucional nº 132/2023, a exigência do ITCMD quando o doador é residente no exterior segue não sendo legítima.

Nesse sentido:

“APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – ITCMD – DOAÇÃO – DOADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR – Pretensão de não incidência do tributo sobre doação oriunda da Suíça – Cabimento – Prova do domicílio no exterior – Artigo 155, § 1º, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal – Instituição do imposto que exige lei complementar ainda não editada – Cobrança anteriormente amparada na Lei Estadual nº 10.705/2000, artigo 4º – Inconstitucionalidade declarada pelo C. Órgão Especial desta Corte – Emenda Constitucional nº 132/2023 que supriu a necessidade de lei complementar, mas não excluiu a necessidade de lei estadual instituindo a cobrança e o fato gerador do ITCMD, tendo em vista a impossibilidade de repristinação da norma anteriormente declarada inconstitucional, nos termos da jurisprudência do STF – Sentença reformada – Recurso provido”. (TJSP; AC 1042751-83.2024.8.26.0053; Rel. Maurício

Fiorito; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro Central de São Paulo; j. 02/12/2024; Dje. 03/12/2024)

“MANDADO DE SEGURANÇA – Impetração para o fim de afastar cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis em relação a bens situados no exterior – 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 art. 4º da Lei Paulista 10.705/2000, declarada pelo Órgão Especial do TJSP na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, com integração pelos respectivos embargos de declaração – Questão pacificada pelo STF no RE nº 851108/SP (Tema nº 825) – Posterior artigo 16 da Emenda Constitucional nº 132/2023 regulamentou o imposto até edição da lei complementar sobre o tema – A Constituição Federal não institui tributo, mas autoriza os entes federados para tanto – Necessária edição de nova lei estadual para viabilizar a tributação, pois incabível a reprimenda ou constitucionalidade superveniente das normas estaduais declaradas inconstitucionais – Apelação e remessa necessária não providas”. (TJSP; AC 1027126-09.2024.8.26.0053; Rel. Fermino Magnani Filho; 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central de São Paulo; j. 09/09/2024; Dje. 12/09/2024).

Em suma, é o caso de negar provimento ao recurso de apelação interposto pela FESP para que a r. sentença seja mantida, integrando os argumentos jurídicos expostos.

Sem honorários advocatícios, a teor da súmula nº 105 do STJ, da súmula 512 do STF e do artigo 25 da lei nº 12.016/09.

Custas e despesas processuais na forma da lei.

Ressalto que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando clara as razões de decidir. Rebateu as teses levantadas pelas partes capazes de infirmar a conclusão adotada, em observação ao que dispõe o artigo 489, § 1º, do Código de Processo Civil (STJ. Embargos de Declaração no MS 21.315-DF, julgado em

8/6/2016 – Info 585).

Todavia, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria suscitada, observando-se que não houve afronta a nenhum dispositivo infraconstitucional e constitucional.

*Ante o exposto, pelo meu voto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de apelação, nos termos acima”.*

Em suma, constatada a omissão, era mesmo o caso de acolher os embargos de declaração sem que lhes sejam impostos efeitos infringentes.

No tocante ao pedido para fins de prequestionamento, declaro que a matéria constitucional e infraconstitucional posta em debate já se encontra prequestionada³.

O presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando clara as razões de decidir, rebatendo todas as teses levantadas pelas partes capazes de infirmar a conclusão adotada, em observação ao que dispõe o artigo 489, § 1º do CPC⁴.

A jurisprudência do C. STJ segue neste sentido: “*Consideram-se prequestionados os fundamentos adotados nas razões de apelação e desprezados no julgamento do respectivo recurso, desde que, interposto recurso especial, sejam reiterados nas contrarrazões da parte vencedora.*” (STJ, Corte Especial. EAREsp 227.767-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 17/06/2020 - Info 674).

Tão somente para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero novamente prequestionada toda matéria suscitada, observando-se que não houve afronta a nenhum dispositivo infraconstitucional e constitucional.

Ante o exposto, **ACOLHO** os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, nos termos acima.

³ CPC. Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

⁴ STJ. Embargos de Declaração no MS 21.315-DF, julgado em 8/6/2016 – Info 585



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator