Registro: 2025.0000425401

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação / Remessa Necessária nº 1090494-89.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados NELSON MARQUES FERREIRA OMETTO, MARIELLA OMETTO SCARPARO e LUCIANA OMETTO GEBARA.

ACORDAM, em 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento aos recursos. V. U. Sustentou oralmente o Dr. Victor de Assis Vidal.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmo. Desembargadores OSCILD DE LIMA JÚNIOR (Presidente), AROLDO VIOTTI E JARBAS GOMES.

São Paulo, 29 de abril de 2025.

OSCILD DE LIMA JÚNIOR
RELATOR
Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 33464

APEÇAÇÃO CÍVEL Nº 1090494-89.2024.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO

RECORRENTE: JUÍZO *EX OFFICIO*

APELANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

APELADOS: NELSON MARQUES FERREIRA OMETTO E OUTROS

Juiz de 1ª Instância: Márcio Ferraz Nunes

MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – Doação com reserva de usufruto – Extinção do usufruto em virtude da morte do doador usufrutuário – Pretensão de inexigibilidade do recolhimento do ITCMD por ocasião da consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário – Impossibilidade - Art. 31, II, c, e §3º, do Decreto Estadual 46.655/2002, que prevê a possibilidade de fracionamento e postergação no recolhimento do tributo incidente sobre a doação quando instituída com cláusula de reserva de usufruto pelo próprio doador do imóvel - Aparente conclusão no sentido de que o pagamento do tributo ao tempo do ato próprio de doação é parcial, não sendo ilegal a exigência do saldo remanescente ao tempo da consolidação da propriedade - Exegese conjunta ao art. 9º, caput e §2º, 4, da Lei Estadual 10.705/2000 - Hipótese que não se confunde com a extinção do usufruto por transmissão causa mortis, vez que tem seu supedâneo fático (fato imponível) no
negócio jurídico inter vivos da doação – Ausente direito líquido e certo – Precedentes deste E. Tribunal de Justiça - Sentença reformada para denegar a segurança postulada.

Reexame necessário e recurso voluntário providos.

Trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado por Nelson Marques Ferreira Ometto, Luciana Ometto Gebara e Mariella Ometto Scarparo contra ato a ser praticado pelo Delegado Regional Tributário da Delegacia Regional Tributária da Capital III (DRTC III), objetivando o reconhecimento do direito líquido e certo de não se sujeitarem ao recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCDM) quando da extinção do usufruto instituído sobre quotas de sociedades, cuja nua-propriedade lhes foi doada por seus pais. Sustentam que, embora não haja, na Lei nº 10.705/00, previsão de incidência do ITCMD

quando da extinção de usufrutos, o art. 31, II, alínea "c" e §3º, do Decreto nº 46.655, de 1º de abril de 2002, na hipótese de doação com reserva de usufruto, prevê nova cobrança de ITCMD por ocasião da consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário (i.e, no momento da extinção do usufruto), calculado "sobre o valor do usufruto", que, segundo a Secretaria da Fazenda, corresponderia a 1/3 do valor do bem transmitido.

A r. sentença de fls. 265/268 concedeu a segurança postulada, nos termos do art. 487, inciso I, do CPC, para reconhecer a inexigibilidade do ITCMD sobre a extinção do usufruto, no caso presente. Anotou o reexame necessário.

A Fazenda do Estado de São Paulo, na qualidade de assistente litisconsorcial, interpôs recurso de apelação a fls. 272/276, pugnando pela reforma da sentença. Alega, para tanto, que a doação com reserva de usufruto é uma modalidade de doação na qual o doador transfere a nua-propriedade de um bem a outra pessoa (donatário), mas mantém para si o usufruto desse bem. Essa reserva permite ao doador continuar utilizando e fruindo do bem doado até que ocorra a extinção do usufruto, momento em que o donatário adquire a propriedade plena.

A instituição do usufruto, por si só, não é fato gerador do ITCMD. Isso ocorre porque a instituição do usufruto não implica transferência da propriedade plena do bem, mas apenas a concessão do direito de uso e fruição ao usufrutuário, mantendo-se a nua-propriedade com o donatário. Também não há incidência de ITCMD sobre a Extinção do Usufruto seja por morte, renúncia do usufrutuário, ou término do prazo estipulado, já que também não constitui fato gerador do ITCMD. Nessa fase, o que ocorre é a consolidação da propriedade plena no nu-proprietário (donatário), que já detinha a nua-propriedade desde a doação inicial. Por outro lado, o ITCMD incide no momento da doação da nua-propriedade, uma vez que é nesse ato que ocorre a transmissão da propriedade, ainda que

desmembrada do usufruto. A doação, mesmo com a reserva de usufruto, configura fato gerador do ITCMD, conforme previsto no artigo 2º, II, da Lei Estadual nº 10.705/2000. A legislação paulista, em especial o Decreto Estadual nº 46.655/2002, permite que o pagamento do ITCMD seja realizado em duas etapas: Primeira etapa: Recolhimento de 2/3 do valor venal do bem no momento da doação da nua-propriedade. Segunda etapa: Recolhimento de 1/3 do valor venal do bem na extinção do usufruto, consolidando a propriedade plena no donatário. Dito tudo isso, conclui-se que o ITCMD não incide sobre a instituição nem sobre a extinção do usufruto, mas sim sobre a doação com reserva de usufruto, fato imponível este que está inserido na hipótese de incidência do ITCMD, sendo este recolhido em duas etapas distintas: inicialmente sobre a nua-propriedade e posteriormente sobre a consolidação da propriedade plena. Esse entendimento elimina qualquer premissa de ilegalidade na cobrança do ITCMD.

O recurso foi respondido a fls. 284/297.

Há reexame necessário.

É o relatório.

O reexame necessário e o recurso voluntário devem ser providos.

Importante esclarecer, de início, que o julgado tem como norte o que restou decidido por esta Colenda 11ª Câmara de Direito Público no Agravo de Instrumento nº 2335138-81.2024.8.26.0000, j. 31/01/2025, de relatoria do ilustre desembargador **Márcio Kammer de Lima**, que, por similitude da matéria tratada, são seus fundamentos adotados como razões de decidir, com as necessárias adaptações ao caso concreto.

Compulsando os autos, verifica-se que os impetrantes receberam de seus pais, Sr. Nelson Ometto e Sra. Nelise Ometto, doações, com reserva de usufruto, de quotas das sociedades Nelson Ometto

Participações Ltda. (NOP) e NOP Agropecuária Ltda. (NOPA).

Relativamente à NOP, ocorreram as seguintes operações: (i) em 27 de outubro de 2015, o Sr. Nelson Ometto instituiu usufruto dos direitos econômicos sobre 9.000.000 de quotas em favor da Sra. Nelise Ometto, sua esposa, e doou a nua-propriedade dessas mesmas quotas aos Impetrantes (3.000.000 para cada); (ii) no mesmo ato, o Sr. Nelson Ometto doou a nua-propriedade de 26.999.997 de quotas aos Impetrantes (8.999.999 para cada) reservando para si o usufruto pleno; e (iii) em 23 de setembro de 2020, a Sra. Nelise Ometto doou a nua-propriedade de 5.999.997 quotas aos Impetrantes (1.999.999 para cada), reservando para si o usufruto. O ITCMD devido foi calculado sobre 2/3 do valor venal das quotas doadas com reserva de usufruto, na forma do art. 9º, § 2º, item 4, da Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000, e devidamente declarado e recolhido conforme comprovantes anexos aos instrumentos de doação. Tais doações foram refletidas na 3ª e 5ª Alterações de Contrato Social da NOP.

Quanto à NOPA, ocorreram as seguintes operações: (i) em 29 de setembro de 2020, o Sr. Nelson Ometto doou a nua-propriedade de 7.899.993 de quotas aos impetrantes (2.633.331 para cada) reservando para si o usufruto pleno; e (ii) em 1º de setembro de 2021, o Sr. Nelson Ometto doou a nua-propriedade de 10.119.663 de quotas aos impetrantes (3.373.221 para cada) reservando para si o usufruto pleno. O ITCMD devido foi calculado sobre a base de cálculo reduzida (2/3 do valor venal das quotas doadas), e devidamente declarado e recolhido conforme comprovantes anexos aos instrumentos de doação. Tais doações foram refletidas na 2ª e 4ª Alterações de Contrato Social da NOPA.

Posteriormente, sobreveio o falecimento do Sr. Nelson Ometto, doador, usufrutuário, na data de 25 de julho de 2024, ensejando a extinção do usufruto sobre os bens doados, de modo que a propriedade plena das quotas se consolidou nas pessoas dos impetrantes.

No entanto, de acordo com o entendimento da Fazenda Estadual, neste momento tornou-se devido o recolhimento do ITCMD, que corresponderia a 1/3 do valor do bem transmitido, em importe equivalente a R$ 5.302.726,80, relativo às quotas cujo usufruto já foi extinto – ato que ensejou a impetração do presente *mandamus*.

Pois bem.

Primeiramente, importante rememorar o quanto dispõe o inciso I do art. 155 da Constituição Federal acerca do fato gerador para incidência do ITCMD:

> ***"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:***
>
> ***I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;".***

Acerca do tema, precisamente resume REGINA HELENA COSTA:

> ***"Em primeiro lugar, configura a hipótese descrita na Constituição tanto a transmissão de bens imóveis como de bens móveis, e direitos a eles relativos (arts. 79 a 84, CC). As modalidades de transmissão desses bens e direitos, por sua vez, apresentam feição não onerosa: ou ocorrem em virtude do falecimento da pessoa física, ou em decorrência de doação, assim entendido o "contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra" (art. 538, CC)."*** (Curso de Direito Tributário, 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 2021, p. 401).

No que toca igualmente ao fato gerador para incidência do tributo, dispõe o art. 2º da Lei Estadual nº 10.705/2000:

> ***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.*

Quanto ao momento para o recolhimento do tributo, dispõe o Decreto 46.665/2002, que aprova o regulamento do ITCMD na forma da legislação de regência:

> *Artigo 31 -* ***O imposto será recolhido*** *(Lei 10.705/00, art. 17, com alteração da Lei 10.992/01, e 18):*
>
> *I - na transmissão "causa mortis", no prazo de 30 (trinta) dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento;*
>
> *II -* ***na doação****:*
>
> *a) no prazo de (15) quinze dias do trânsito em julgado da sentença, antes da expedição da respectiva carta ou da lavratura da escritura pública, quando se tratar de partilha de bem ou divisão de patrimônio comum;*
>
> *b) antes da celebração do ato ou contrato da doação que, somada às anterioes, superar o montante de 2.500 UFESPs, dentro do ano civil, relativamente a esta doação e ás anteriores até então isentas, quando se tratar de sucessivas doações entre os mesmos doador e donatário;*
>
> *c)* ***nos momentos indicados no §3.º, se houver reserva do usufruto, do uso ou da habitação sobre o bem, em favor do doador****;*
>
> *d) antes da celebração do ato ou contrato correspondente, nos demais casos.*
> *(...)*
> *§ 3º -* ***Na hipótese prevista na alínea "c" do inciso II, o imposto será recolhido****:*
>
> *1 -* ***antes da lavratura da escritura, sobre o valor da nua-propriedade****;*
> *2 -* ***por ocasião da consolidação da propriedade***

> ***plena, na pessoa do nu-proprietário, sobre o valor do usofruto , uso ou habitação****;*
>
> *3 - Facultativamente, antes da lavratura da escritura, sobre o valor da propriedade.”*

Cabe distinguir, no preciso ponto, a hipótese a que alude referido normativo e aquela na qual se funda a pretensão dos impetrantes.

Verifica-se, à espécie, que não descurou o Decreto de apenas regulamentar o momento em que se pode dar o recolhimento (pagamento) do tributo. É dizer, não se antevê tenham referidas normas dito com o fato gerador do tributo.

Nesse sentido, é clara a redação do inciso II do art. 31 ser a hipótese de incidência do tributo por ocasião da *doação* e, somente quanto a este negócio jurídico, a aventada possibilidade de diferimento parcial do pagamento se porventura realizado com cláusula de reserva de usufruto.

Diferentemente do que consignou a sentença, reputo que a reserva de usufruto ou no caso, sua extinção - não serve à espécie para marcar a hipótese de incidência do tributo (fato gerador), mas exclusivamente para delimitar o momento em que seu recolhimento pode ser feito. Em outros termos, tanto o fato gerador quanto seu aspecto temporal remanescem integralmente preservados.

Nota-se, aliás, e corroborando tal afirmativa, que era facultado à autoridade cobrar inclusive a totalidade do tributo ao tempo da própria doação (item 3 do §3º).

Quanto ao tema, volto aos ensinamentos da doutrina:

> ***"A hipótese de incidência tributária desdobra-se em antecedente e consequente. No antecedente, descreve o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência. No consequente, prescreve uma relação jurídica dela decorrente, indicando seus sujeitos, bem como seu objeto. (...)***
>
> ***Também, há que se saber quando tal fato ocorreu. É o aspecto temporal, que indica o momento no qual se considera nascida a obrigação tributária (...)"*** (Regina Helena Costa, Op. Cit., pp. 223/224).

Assim, a obrigação para o recolhimento do ITCMD surgiu concomitantemente ao fato gerador doação, expressando a extinção do usufruto, *in casu*, tão somente um marco para a data de pagamento do tributo.

Em similar sentido, igualmente, já teve o E. Supremo Tribunal Federal a chance de se manifestar para diferenciar ambos os eventos:

> *EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higidez da disciplina por lei ordinária.*
>
> *1.* ***A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária.***
>
> *2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexiste dever de pagar.*
>
> *3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de*

> *incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal.*
>
> *4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.*
>
> *5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.*
>
> *6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar.*
>
> *7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.* (RE 598677, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29-03-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-085 DIVULG 04-05-2021 PUBLIC 05-05-2021)

Desta feita, não avulta tenha o Decreto 46.665/2002 estabelecido ou excedido fato gerador do ITCMD previsto em lei porque disciplinou, tão somente, o momento do recolhimento do tributo, mantendo inalterados os aspectos relativos à própria regra matriz de incidência tributária.

De se lembrar, no ponto, não ser dado à legislação dita secundária (Decretos, v.g.) criar situações jurídicas novas, devendo limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem. Não pode ser nem ***"contra legem",*** nem ***"preater legem",*** nem "***ultra legem"***, nem, é claro, "***extra legem",*** mas, exclusivamente, "***intra"*** e "***secundum legem"***. Se

infringir ou extrapolar a lei, será ***nula*** (*cf.* Roque Antônio Carrazza**,** *in* Curso de direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 1998, pág. 237/238).

No escólio de HELY LOPES MEIRELLES:

> "*Como ato inferior à lei, o regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite. No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é írrito e nulo, por caracterizar situação de ilegalidade. Quando o regulamento visa a explicar a lei (regulamento de execução), terá que se cingir ao que a lei contém; quando se tratar de regulamento destinado a prover situações não contempladas em lei (regulamento autônomo ou independente), terá que se ater aos limites da competência do Executivo, não podendo, nunca, invadir as reservas da lei, isto é, suprir a lei naquilo que é da exclusiva competência da norma legislativa (lei em sentido formal e material). Assim sendo, o regulamento jamais poderá instituir ou majorar tributos, criar cargos, aumentar vencimentos, perdoar dívidas ativas, conceder isenções e o mais que depender de lei propriamente dita*". (*in* Direito Administrativo Brasileiro, 36ª edição, Editora Malheiros, p. 185).

Da compaginação disso tudo, parece interpretação adequada à hipótese que tal extrapolação normativa inexistiu no caso concreto, por tudo o quanto algures já estabelecido.

Não se desconhece respeitados os valorosos entendimentos em sentido contrário (exemplificativamente: *TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1050501-73.2023.8.26.0053; Relator (a): Osvaldo de Oliveira; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/08/2024; Data de Registro: 08/08/2024*; e *TJSP; Apelação Cível 1014007-15.2023.8.26.0053; Relator (a): Paulo Barcellos Gatti; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento:*

27/11/2023; Data de Registro: 28/11/2023).

Entretanto, é preciso distinguir, repise-se, que na doação com reserva de usufruto o fato imponível não é a aventada transmissão *causa mortis* da propriedade operada pelo falecimento do usufrutuário doador, mas, de outra sorte, é o próprio negócio jurídico de doação, cujo recolhimento parcial do tributo ficou apenas diferido para momento posterior.

Interpretação diversa levaria a isentar o pagamento do ITCMD mesmo em se constatando tenha ocorrido uma doação perfeitamente válida.

Destarte, rememore-se igualmente que o ITCMD é devido pelo valor venal do bem doado, nos termos expressos do art. 9º da Lei Estadual 10.705/2000:

> *Artigo 9° - **A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido**, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).*
>
> *§ 1° - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.*
>
> *§ 2° - Nos casos a seguir, a base de cálculo é equivalente a:*
>
> *1. 1/3 (um terço) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil;*
> *2. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio direto;*
> *3.1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso;*
> *4. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua-propriedade.*

Se os impetrantes já realizaram o pagamento de 2/3 do valor devido por ocasião da transmissão onerosa da nua-propriedade operada pela doação com reserva de usufruto, certa parece a exigibilidade do terço remanescente para que perfectibilize a totalidade do valor venal do bem referida pelo normativo, cabendo nesses termos ser interpretado o item 4 do §2º do art. 9º, acima, vis-à-vis aquilo que dispõe o próprio *caput* da norma quanto à base de cálculo de instituída.

Vale, quanto a este ponto, invocar aquilo que dispõe o art. 108, §1º, CTN: *"§ 1º O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".*

Embora não se trate a hipótese versada de emprego da analogia, é válido o mesmo raciocínio no sentido de que inexiste permissivo legal para isentar a exigência de um tributo sem devido amparo normativo em se constatando tenha ocorrido regularmente o fato gerador, para além de igualmente verificada as demais hipóteses legais aptas à exação.

No sentido do aqui exposto, recruto os seguintes precedentes desta e. Corte:

> ***APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - Autora que, após o falecimento de seu genitor, recolheu as quantias tributárias devidas A Fazenda Estadual, no entanto, lavrou auto de infração, sob o fundamento de ausência de pagamento Alegação de que o imposto já foi recolhido Sentença de improcedência Irresignação Descabimento Inteligência do art. 155, I, da Constituição e art. 2º, Lei Estadual nº 10.705/2000 Doação, com reserva de usufruto, da nua-propriedade de bem imóvel - O referido auto de infração não diz respeito ao imposto incidente pela transmissão causa mortis, o qual foi regularmente pago pela impetrante, visto que o ITCMD em discussão nos presentes autos é decorrente do ato de doação inter vivos. São dois fatos jurídicos tributários distintos e que, portanto,***

servem de fundamento para duas cobranças diferentes Art. 9º da Lei Estadual nº 10.705/2000 No caso de transferência da nua-propriedade, a base de cálculo do ITCMD corresponde a 2/3 do valor venal do imóvel Impetrante que, no ato de declaração de doação extrajudicial, informou quantia inferior Cobrança que, portanto, mostra-se devida Ausência de ilegalidade Sentença mantida Recurso desprovido. (TJSP; Apelação Cível 1024890-55.2022.8.26.0053; Relator (a): Marcos Pimentel Tamassia; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/10/2024; Data de Registro: 10/10/2024)

RECURSO DE APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS ITCMD EXTINÇÃO DE USUFRUTO CONSOLIDAÇÃO DA PLENA PROPRIEDADE PRETENSÃO À INEXIGIBILIDADE DO REFERIDO TRIBUTO IMPOSSIBILIDADE - PRETENSÃO RECURSAL DA PARTE IMPETRANTE À EXCLUSÃO DA PENALIDADE POR LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ - POSSIBILIDADE. 1. Irregularidade, ilegalidade ou nulidade manifesta no ato administrativo ora impugnado, não demonstradas. 2. Hipótese de diferimento de tributação, não podendo ser confundida com a ocorrência de novo fato gerador. 3. Legislação tributária, facultando ao contribuinte o seguinte: a) recolhimento integral do imposto sobre o valor do bem, por ocasião da doação; b) recolhimento parcial da exação, no valor correspondente a 2/3, sobre o montante do bem, em relação à nua propriedade, com o diferimento para o adimplemento do remanescente, no momento da consolidação da plena propriedade, mediante a extinção do usufruto. 4. Inteligência dos artigos 9º da Lei Estadual nº 10.705/00 e 31, § 3º, do Decreto Estadual nº 46.665/02. 5. Inexigibilidade do imposto, no valor correspondente a 1/3, sobre o montante do bem, não reconhecida. 6. Precedentes da jurisprudência deste E. Tribunal de Justiça. 7. Ofensa a direito líquido e certo, passível de reconhecimento e correção, não caracterizada. 8. Litigância de má-fé, não reconhecida. 9. Em Primeiro Grau de Jurisdição: a) ordem impetrada em

> ***mandado de segurança, denegada; b) reconhecimento e condenação da parte impetrante à penalidade por litigância de má-fé. 10. Sentença, recorrida, parcialmente reformada, excluindo-se, apenas e tão somente, o reconhecimento e a imposição de penalidade por litigância de má-fé. 11. Ficam mantidos o resultado inicial da lide, os demais termos, ônus e encargos constantes da r. sentença proferida na origem. 12. Recurso de apelação, apresentado pela parte impetrante, parcialmente provido.*** (TJSP; Apelação Cível 1023622-29.2023.8.26.0053; Relator (a): Francisco Bianco; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 14ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/07/2024; Data de Registro: 17/07/2024)

Em suma, diante a ausência do direito líquido e certo, a reforma da r. sentença, com a denegação da segurança, é medida de rigor.

Considera-se prequestionada toda a matéria infraconstitucional e constitucional mencionada pelas partes, salientando-se o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em se tratando de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida (EDROMS 18205 / SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ 08.05.2006 p. 240).

Ante o exposto, pelo meu voto, dou provimento ao reexame necessário e ao recurso voluntário para reformar a r. sentença e, por conseguinte, denegar a segurança postulada, nos termos do art. 487, inciso I, do CPC. Custas *ex lege*.

OSCILD DE LIMA JÚNIOR
Relator