



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

Registro: 2025.0000279368

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1003150-54.2024.8.26.0123, da Comarca de Capão Bonito, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados ENEVALDO GONÇALVES, JOSIANE APARECIDA GONCALVES E OUTRAS, JULIANE APARECIDA GONÇALVES, LIDIANE APARECIDA GONÇALVES MENDES e RENATA APARECIDA BRISOLA GONÇALVES.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 11ª 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 RICARDO DIP (Presidente) E AFONSO FARO JR..

São Paulo, 24 de março de 2025.

MÁRCIO KAMMER DE LIMA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível nº 1003150-54.2024.8.26.0123

Apelante: Estado de São Paulo

Recorrente: *Juízo Ex Officio*

Apelados: Enevaldo Gonçalves e outros

Interessado: Secretário da Fazenda Estadual

Comarca: Capão Bonito

Juiz(a) de Direito: Felipe Abraham de Camargo Jubram

Voto nº 6.033

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. Ilegalidade do Decreto Estadual nº 55.002/2009 que, ao determinar nova redação ao parágrafo único do art. 16 do RITCMD (Decreto 46.655/02), acabou por alargar a base de cálculo do imposto. Exorbitância do poder regulamentar. Inteligência da Lei Estadual nº 10.705/2000. Incidência de valor de referência do IPTU, à míngua de evidência sobre o real valor de mercado do imóvel. Sentença de origem mantida. Remessa necessária e recurso voluntário desprovidos.

Versam os autos referenciais mandado de segurança impetrado por ENEVALDO GONÇALVES, RENATA APARECIDA BRISOLA GONÇALVES, JOSIANE APARECIDA GONÇALVES, JULIANE APARECIDA GONÇALVES E LIDIANE APARECIDA GONÇALVES MENDES contra ato do Sr. SECRETÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO por meio do qual buscam o recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD a ser recolhido em virtude da doação do imóvel descrito na inicial com base no valor venal lançado para fins de IPTU.

Deferida a liminar por decisão de fls. 39/41, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo pleiteou seu ingresso no feito, na qualidade de assistente-litisconsorcial da autoridade impetrada, às fls. 47.

Por entender presente o direito líquido e certo dos impetrantes, o d. magistrado de origem, por sentença, de relatório adicionalmente adotado, deliberou julgar procedente o pedido inicial e conceder a segurança para determinar que o recolhimento do ITCMD sobre a transmissão do imóvel descrito na inicial tenha por base o valor venal do IPTU/ITR, nos termos do art. 13 da Lei Estadual nº 10.705/00, confirmando-se a liminar anteriormente concedida.

Opostos aclaratórios da decisão pelo ente estadual, com vistas a sanar alegada omissão quanto ao arbitramento do ITCMD, restaram rejeitados por decisão de fls. 86/87.

Da r. sentença, ao par do reexame necessário, recorre a Fazenda Estadual almejando a reforma do julgado. Sustenta, *ab initio*, que a sentença concedeu a ordem para assegurar que o ITCMD seja calculado tendo como base o valor venal lançado pelo Município para fins de IPTU/ITR, porém, rechaçou a possibilidade de lançamento do imposto por arbitramento, conforme requerido pela autoridade coatora nas informações prestadas, ao que alega a manifesta discordância do Fisco quanto ao valor do bem declarado. Prossegue aduzindo que por determinação legal, a base de cálculo do ITCMD incidente sobre bens imóveis é o valor venal, cujo conceito remete à precificação de um bem perante o mercado em que está inserido, acrescentando que o conceito de valor venal, portanto, não está atrelado àquele definido pelas municipalidades para fins de cobrança do IPTU/ITR. Nesse ponto, aduz que a base de cálculo utilizada pelas Prefeituras para cobrança do IPTU/ITR não equivale ao real valor venal/de mercado dos imóveis, mas tão somente a um montante definido pelos entes à luz do princípio da praticidade tributária e que não tem o condão de cercear a competência tributária dos Estados estabelecida pela Constituição para apurar a correta base de cálculo do ITCMD. Por tais razões, defende ser razoável a conclusão que não merece fé a declaração de que o real valor de mercado de um imóvel corresponda à base de cálculo utilizada para fins de IPTU/ITR, restando perfeitamente possível que as autoridades tributárias dos Estados

investiguem o efetivo valor de mercado dos bens cuja transmissão faz incidir o ITCMD, sob pena de vilipendiar o dever funcional que lhes atribui o art. 142 e parágrafo único do CTN. Ao final, invoca a observância do tema 1113 do STJ que autoriza expressamente a possibilidade de arbitramento pela autoridade fazendária. Bem por isso, requer seja o presente recurso provido para que reformado o desfecho processual de origem, a fim de que se reconheça a possibilidade de arbitramento da base de cálculo do ITCMD pelo valor de mercado dos bens transmitidos. (fls.94/100)

Devidamente intimados, transcorreu *in albis* o prazo para oferta de contrarrazões ao recurso.

Não foram os autos endereçados à douta Procuradoria de Justiça por não vislumbrar o Ministério Público, em manifestação anterior, hipótese de intervenção como fiscal do ordenamento jurídico. (fls. 65).

É o relatório do necessário, em acréscimo ao da r. sentença.

Respeitados os argumentos aduzidos pela Fazenda Estadual recorrente, o recurso descomporta provimento.

Com efeito, nos termos do artigo 38 do CTN, a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. E, no Estado de São Paulo, a Lei nº 10.705/00, com a redação dada pela Lei nº 10.992/01, assim dispõe em seus artigos 9º e 13:

Artigo 9º - 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).

§ 1º - 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.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

§ 2º - 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.*

§ 3º - Na hipótese de sucessivas doações entre os mesmos doador e donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, dentro de cada ano civil, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.

§ 4º - Para a apuração da base de cálculo poderá ser exigida a apresentação de declaração, conforme dispuser o regulamento.

(...)

Artigo 13 - No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:

I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

II - em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. (grifei)

Aludida previsão foi reproduzida no Decreto nº 46.655/2002 (RITCMD), cujo art. 16, inciso I, 'a', em sua redação original, dispunha:

Artigo 16 - O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, art. 13):

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

I - em se tratando de:

- a) urbano, não inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;**
- b) rural, não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para o efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR; (grifei)**

Ocorre que a alteração introduzida pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009 possibilitou a adoção de novo critério para a base de cálculo do imposto. E assim restou disposto na novel regulamentação:

Art. 16. O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, art. 13):

I - em se tratando de:

- a) urbano, não inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;**
- b) rural, não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;**

II - o valor pago pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão, quando em construção;

III - o valor do crédito existente à data da abertura da sucessão, quando compromissado à venda pelo "de cujus".

Parágrafo único. Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel:

1 - rural, o valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, vigente à data da ocorrência do fato gerador, quando for constatado que o valor declarado pelo interessado é incompatível com o de mercado;

2 - urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI divulgado ou utilizado pelo município, vigente à data da ocorrência do fato gerador, nos termos da respectiva legislação, desde que não inferior ao valor referido na alínea "a" do inciso I, sem prejuízo da instauração

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso. (grifei)

Como se vê, o parágrafo único do artigo 16 do Decreto Estadual nº 55.002/09 inovou na ordem jurídica ao se descolar do comando estabelecido na da Lei nº 10.705/00, implicando, via de consequência, majoração do tributo e maltrato ao princípio da estrita legalidade (artigo 150, I da Constituição Federal e art. 97, II, §1º do CTN).

De se lembrar, contudo, 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 irritó 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).

Deve observar-se que a Lei Estadual n.º 10.705/00 garante ao fisco a instauração de procedimento administrativo para arbitramento da base de cálculo do imposto a ser recolhido sempre que a fazenda não aquiescer ao valor declarado ou atribuído ao bem:

Art. 11. Não concordando a Fazenda com valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo.

§ 1.º Fica assegurado ao interessado o direito de requerer avaliação judicial, incumbindo-lhe, neste caso, o pagamento das despesas.

§ 2.º As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.

Sem embargo, ciente a fazenda pública da base de cálculo indicada pelo contribuinte, com o permissivo da legislação, cumpria para logo, se o caso, impugná-la fundamentadamente, instaurando sequencial procedimento administrativo visando ao arbitramento da base de cálculo, caso o valor de mercado real seja dissonante da base de cálculo indicada pelo contribuinte. A defesa, contudo, não se orientou nessa direção, limitando-se a defender a adoção de outra base por meio de decreto.

À falta dessa impugnação ou de informes sobre o aviamento desse procedimento em esfera administrativa é que se tem por descabido ressaltar futuro procedimento do qual o ente público, quando teve ocasião, não lançou mão a tempo e modo.

Desta forma, ausente prova acerca da realização de procedimento

próprio de arbitramento, não avistável dissonância entre o valor de mercado dos bens e a base de cálculo do IPTU, cumpre ser prestigiada a expressão econômica declarada pelo próprio interessado, adotada de acordo com a Lei nº 10.705/2000, com a regulamentação do Decreto nº 46.655/02 (RITCMD), que na redação original do artigo 16, inciso I, alínea “a”, também previa a base de cálculo do IPTU como limite mínimo da base de cálculo do ITCMD.

Esse o entendimento adotado por esta 11ª Câmara de Direito Público em situações análogas:

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. Segurança concedida na origem. Recurso fazendário. Ilegalidade do Decreto Estadual nº 55.002/2009 que, ao determinar nova redação ao parágrafo único do art. 16 do RITCMD (Decreto 46.655/02), acabou por alargar a base de cálculo do imposto. Exorbitância do poder regulamentar. Inteligência da Lei Estadual nº 10.705/2000. Incidência de valor de referência do IPTU, à míngua de evidência sobre o real valor de mercado do imóvel. Arbitramento. Procedimento excepcional e subsidiário, reservado a casos em que evidenciada omissão ou má-fé do contribuinte, aqui não aferidas. Desfecho de origem preservado. RECURSO VOLUNTÁRIO E OFICIAL DESPROVIDOS. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1043779-23.2023.8.26.0053; Relator (a): Márcio Kammer de Lima; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 01/11/2023; Data de Registro: 01/11/2023)

DIREITO TRIBUTÁRIO Mandado de Segurança Impetração com o objetivo de que a autoridade impetrada se abstenha de cobrar o ITCMD na forma prevista no Decreto

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

46.655/02, com redação dada pelo Decreto 55.002/09 - A base de cálculo do ITCMD, no caso em apreço, deve ser o valor venal dos imóveis lançado para fins de ITR e IPTU, em razão da ilegalidade do Decreto 55.002/09 - Inteligência do art. 97, inciso II, § 1º, do CTN e da Lei 10.705/2000 Ausente prova acerca da realização de procedimento próprio de arbitramento, assegurando ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, tal como previsto no art. 148 do CTN - Precedentes deste Egrégio Tribunal. Recurso desprovido. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1051257-53.2021.8.26.0053; Relator (a): Oscild de Lima Júnior; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 16ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/03/2022; Data de Registro: 30/03/2022)

MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Base de cálculo. Impetração com o fim de afastar a aplicação no Decreto nº 46.655/2002, com redação dada pelo Decreto nº 55.002/2009. Admissibilidade. Ao aumentar a base de cálculo do ITMCD por meio de decreto, ofendeu-se o disposto no artigo 150, da Constituição Federal e no artigo 97, inciso II, §1º, do Código Tributário Nacional. A pretensão formulada na inicial, no sentido de que o valor fixado para o lançamento do IPTU corresponde ao valor de mercado dos imóveis não foi afastada com as informações prestadas pela autoridade administrativa apontada como coatora, notadamente pela ausência de elementos que evidenciassem a incompatibilidade dos valores apresentados e o valor corrente de mercado dos bens imóveis. A instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, com fulcro nos artigos 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000 e 148 do Código Tributário Nacional, é possibilitada ao Fisco para apuração de eventual diferença e cobrança do imposto, mas que não foi utilizada no momento adequado. Sentença denegatória da segurança. Reforma. RECURSO PROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1066732-49.2021.8.26.0053; Relator (a): Jarbas Gomes; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central -

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 20/06/2022; Data de Registro: 20/06/2022)

Nesse palmilhar, uma vez que a legislação estadual, em harmonia com o Código Tributário Nacional, autoriza ao contribuinte, ainda que à luz da perspectiva do valor mínimo, calcular ITCMD tomando por base o valor venal de referência do IPTU, não há que se falar em eventual má-fé no procedimento adotado, tampouco em omissão apta a justificar a ação de correção pelo próprio fisco, cumprindo desprover o recurso fazendário, mantendo-se, por conseguinte, a r. sentença combatida em sua inteireza por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Deve observar-se, ainda, que o col. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.937.821/SP, fixando a seguinte tese (Tema nº 1.113), decidiu que: "*(a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.*"

E como se constata, a hipótese dos autos é diversa daquela tratada pelo e. Superior Tribunal de Justiça, haja vista que a questão levada a julgamento naquela Corte diz respeito ao arbitramento do ITBI pelos Municípios, enquanto a discussão aqui travada é concernente ao ITCMD, tributo estadual.

Nesses termos, imperiosa a preservação da concessão da segurança para determinar o cálculo do ITCMD com base no valor venal para fins de lançamento de IPTU, nos termos delineados na r. sentença de origem.

Sem honorários recursais à força do que dispõe o art. 25 da lei



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
11ª Câmara de Direito Público

12.1026/2009.

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).

Em harmonia com o exposto, por meu voto, **nego provimento aos recursos voluntário e oficial**, nos termos acima delineados.

Eventual insurgência apresentada em face deste acórdão estará sujeita a julgamento virtual, nos termos da Resolução nº 549/2011 do Colendo Órgão Especial deste Egrégio Tribunal de Justiça, ressaltando-se que as partes poderão, no momento da apresentação do recurso, opor-se à forma do julgamento ou manifestar interesse no preparo de memoriais. No silêncio, privilegiando-se o princípio da celeridade processual, prosseguir-se-á com o julgamento virtual, na forma dos §§ 1º a 3º do artigo 1º da referida Resolução.

MÁRCIO KAMMER DE LIMA

Relator