



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000291437

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1079677-63.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados RENATO GARDINI e LUCIANA GARDINI.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram parcial provimento ao apelo e ao reexame necessário. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANA LIARTE (Presidente), MAURÍCIO FIORITO E RICARDO FEITOSA.

São Paulo, 26 de março de 2025.

ANA LIARTE

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

4ª Câmara – Seção de Direito Público

Apelação/Remessa Necessária nº 1079677-63.2024.8.26.0053

Comarca: São Paulo - 15ª Vara da Fazenda Pública

Recorrente: JUÍZO *EX OFFICIO*

Apelante: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelados: RENATO GARDINI E OUTRO

Voto nº 31143

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO (ITCMD). PARCIAL PROVIMENTO.

I. Caso em Exame

1. Mandado de Segurança impetrado contra ato do Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, visando o recolhimento do ITCMD com base no valor venal do imóvel declarado para o IPTU.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em (i) a base de cálculo adequada para o ITCMD, se deve ser o valor venal do IPTU ou o valor de referência do ITBI, (ii) a possibilidade de arbitramento, (iii) a utilização do valor venal do IPTU também para o cálculo dos emolumentos cartorários sem pedido expresso na inicial.

III. Razões de Decidir

3. O ITCMD deve ter como base de cálculo o valor venal do imóvel, conforme o valor de mercado na data da sucessão, desde que não inferior ao valor do IPTU. A legislação permite o arbitramento administrativo da base de cálculo, caso haja divergência sobre o valor declarado.

4. A sentença foi extra petita ao incluir emolumentos cartorários, pois não houve pedido expresso na inicial.

IV. Dispositivo e Tese

5. Dá-se parcial provimento à Apelação e à Remessa Necessária para permitir procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo do ITCMD e anular a parte da sentença relativa aos emolumentos cartorários.

Tese de julgamento: 1. A base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do IPTU, salvo arbitramento administrativo. 2. Sentença extra petita quanto aos emolumentos cartorários.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 155, I; CTN, art. 38, 148; Lei Estadual nº 10.705/2000, arts. 9º, §1º, 11, 13, I; Decreto Estadual nº 46.655/02, art. 16; Decreto Estadual nº 55.002/09.

Jurisprudência Relevante Citada:

TJSP, Apelação / Remessa Necessária 1016069-07.2020.8.26.0482, Rel. Osvaldo Magalhães, 4ª Câmara de Direito Público, j. 22.05.2023;

TJSP, Apelação Cível 1013644-96.2021.8.26.0053, Rel. Maria Fernanda de Toledo Rodovalho, 2ª Câmara de Direito Público, j. 11.05.2023;

TJSP, Remessa Necessária Cível 1012675-18.2020.8.26.0053, Rel. Spoladore Dominguez, 13ª Câmara de Direito Público, j. 23.02.2022.

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por RENATO GARDINI e LUCIANA GARDINI contra ato do Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, pretendendo o reconhecimento do direito de recolher o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) referente a imóvel urbano com base no valor venal declarado para efeito de lançamento do IPTU.

A r. sentença de fls. 79/83, cujo relatório se adota, concedeu a segurança para "confirmar a liminar e determinar que o ITCMD seja recolhido adotando como base de cálculo o valor venal do IPTU, devendo o Tabelionato de Notas e o Cartório de Registro de Imóveis também adotar o valor venal do IPTU para cálculo das despesas, custas, taxas e emolumentos".

Ao Reexame Necessário soma-se a Apelação da Fazenda Pública (fls. 95/1111), sustentando sua ilegitimidade passiva em relação às custas e emolumentos e a legalidade da base de cálculo adotada para tais fins. Defende, ainda, a possibilidade de lançamento do imposto por arbitramento.

Recurso regularmente processado, isento de preparo (art. 1.007, §1º, do Código de Processo Civil) e acompanhado de contrarrazões (fls. 99/104).

A PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA entendeu não ser

hipótese de intervenção (fls. 168/170).

É o relatório.

Extrai-se da exordial que os Impetrantes pretendem o recolhimento do ITCMD incidente sobre bem imóvel deixado por Silvanira de Oliveira Gardini e Laerte Cavalieri Gardini utilizando-se como base de cálculo o valor venal do imóvel para o lançamento do IPTU.

Consoante se depreende dos autos, a r. sentença merece parcial reforma.

Cediço que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, consoante dispõe o art. 155 da Constituição Federal, in verbis:

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.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe no artigo 38 que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

No Estado de São Paulo, a base de cálculo para o recolhimento do ITCMD está prevista nos arts. 9º, § 1º, e 13, inciso I, da legislação estadual nº 10.705/2000, regulamentada pelo Decreto Estadual nº 46.655/02.

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.

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.

No mesmo sentido, dispunha a redação original do art. 16, do Decreto Estadual nº 46.655/02, in verbis:

Artigo 16 - O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.750/00, 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;

Tem-se, portanto, que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do imóvel, sendo este o valor de mercado do bem na data da abertura da sucessão, desde que não inferior ao valor utilizado para o lançamento do IPTU.

Frise-se que a legislação estadual não definiu a mesma base de cálculo para o ITCMD e o IPTU, mas apenas estabeleceu como parâmetro mínimo para a incidência do ITCMD a base de cálculo do IPTU.

Na hipótese dos autos, pretende a Fazenda Pública utilizar a base de cálculo do ITBI como referência para o cálculo do ITCMD, conforme previsto no Decreto Estadual nº 55.002/09, que alterou o parágrafo único do dispositivo acima mencionado:

Artigo 1º - Passa a vigorar com a redação que se segue o

parágrafo único do artigo 16 do Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos RITCMD, aprovado pelo Decreto 46.655, de 1º de abril de 2002:

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

1 - (...)

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

Todavia, ainda que os valores venais de referência do ITBI sejam, em tese, mais próximos ao valor de mercado do bem, o Decreto Estadual nº 55.002/09 extrapolou sua função regulamentar ao alterar a base de cálculo do ITCMD, em ofensa aos artigos 150, inciso I, da CF e 97, inciso II, §1º, do CTN.

Assim, na ausência de outro parâmetro, de rigor a adoção da base de cálculo do IPTU como referência para quantificar o valor devido a título de ITCMD, ressalvada a possibilidade de a Fazenda Pública cobrar eventual diferença caso divirja do valor arbitrado, através de procedimento próprio, em consonância com o artigo 148 do CTN, com o artigo 11 da Lei nº 10.705/00 e com o próprio artigo 1º, item 2 do Decreto Estadual nº 55.002/09:

CTN

Art. 148, Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei nº 10.705/00

Artigo 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 impugna-lo.

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

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

Decreto Estadual nº 55.002/09

Artigo 1º: [...]

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

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 de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso.**

Tal entendimento é secundado por este E. Tribunal de
Justiça:

Mandado de Segurança - ITCMD - Base de cálculo - Valor venal do imóvel utilizado para cálculo do IPTU - Admissibilidade - Pretensão do Estado quanto à possibilidade de arbitramento da base de cálculo por meio de procedimento administrativo. Possibilidade. Inteligência do art. 148 do CTN e art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000 - Precedentes - Sentença de concessão da segurança - Provimento do recurso da Fazenda do Estado e parcial provimento ao recurso oficial, consoante especificado. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1016069-07.2020.8.26.0482; Relator (a): Osvaldo Magalhães; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Presidente Prudente - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/05/2023; Data de Registro: 23/05/2023)

ITCMD - BASE DE CÁLCULO - ARBITRAMENTO DO VALOR - Lei Estadual nº 10.705/00 e Decreto nº 55.002/09 - Sistemática que delega a fixação prévia ao Poder Executivo - Afronta ao princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, inc. I, da CF e art. 97, incisos II e IV, do CTN - Impossibilidade de criação ou majoração de tributos senão por lei - **Possibilidade de arbitramento reconhecida, nos termos do art. 148 CTN, bem como art. 11 da Lei Estadual n.º 10.705/00. Sentença**

que concedeu segurança reformada apenas para assegurar ao fisco a possibilidade de arbitramento do valor de mercado, mediante processo administrativo. APELAÇÃO PROVIDA E REEXAME NECESSÁRIO, considerado interposto, PARCIALMENTE PROVIDO.

(TJSP; Apelação Cível 1013644-96.2021.8.26.0053; Relator (a): Maria Fernanda de Toledo Rodovalho; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/05/2023; Data de Registro: 11/05/2023)

TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – BASE DE CÁLCULO – Sentença que reconheceu que a base de cálculo do ITCMD, no tocante ao bem imóvel, deve corresponder ao valor venal utilizado para o lançamento do IPTU – Manutenção, em parte – A estipulação do valor venal do ITBI como base de cálculo do ITCMD, pelo artigo 16 do Decreto nº 46.655/2002, ultrapassa as disposições dos artigos 155, inciso I, da Constituição Federal, 38 do Código Tributário Nacional e 9º da Lei Estadual de São Paulo nº 10.705/2000 – **Impõe-se, assim, a utilização do valor venal atinente ao IPTU como base de cálculo do ITCMD, com a ressalva de possibilidade de a Fazenda Estadual instaurar o procedimento administrativo de arbitramento, previsto no artigo 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000.** Reexame necessário parcialmente provido. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1012675-18.2020.8.26.0053; Relator (a): Spoladore Dominguez; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/02/2022; Data de Registro: 23/02/2022)

REMESSA NECESSÁRIA - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - BASE DE CÁLCULO – Pretensão dos impetrantes de ver reconhecido o direito da incidência do ITCMD sobre o valor venal do imóvel (base de IPTU) – Ordem concedida em primeiro grau - Decisório que merece subsistir - Artigo 16, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 46.655/2002, com redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009 - Norma que, ao adotar o valor venal de referência do ITBI (no caso de imóvel urbano), provocou majoração do tributo - Majoração indireta de tributo que reclama a edição de lei específica – **Possibilidade de lançamento do tributo por arbitramento mediante processo administrativo próprio, nos termos do art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000, não admitido, entretanto, o uso do valor de referência ou de tabelas existentes para o cálculo de tributo diverso -** Precedentes desta E. Corte Bandeirante – Remessa

necessária desacolhida. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1034382-08.2021.8.26.0053; Relator (a): Rubens Rihl; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 18/02/2022; Data de Registro: 18/02/2022)

Por fim, ressalte-se que, apesar de o dispositivo da r. sentença incluir a determinação de adoção do valor venal para fins de IPTU como base de cálculo dos emolumentos cartorários, não houve este requerimento na inicial (fls. 01/06).

Nesse contexto, a previsão do artigo 322, § 2º, do Código de Processo Civil não permite a inclusão de pedido não deduzido pela Impetrante, mas apenas determina que a interpretação dos pedidos efetivamente realizados deve considerar o conjunto da postulação e o princípio da boa-fé. Assim, considerando-se que os Impetrantes não fizeram qualquer menção aos emolumentos notariais em sua petição inicial, não é possível a aplicação da mencionada norma para afastar a natureza *extra petita* da r. sentença.

Em respeito ao princípio da congruência, é caso de se anular a sentença na parte relativa aos emolumentos cartorários, visto que não houve pedido expresso nesse sentido.

Neste sentido, citem-se os seguintes julgados deste E. Tribunal de Justiça:

MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - Pretensão ao reconhecimento do direito de recolher o imposto de acordo com o valor venal lançado pela Municipalidade para a cobrança de IPTU – Possibilidade - Decreto nº 55.002/2009 que, sob o auspício de regulamentar a Lei Estadual nº 10.705/2000, acaba majorando, por via inadequada, o tributo - Ofensa ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e aos artigos 97 e 99 do CTN - Precedentes - Fixação por arbitramento – Impossibilidade – Matéria de ordem pública, passível de modificação sem caracterização de reformatio in pejus - **Sentença extra petita no ponto em que estendeu a redução da base de cálculo aos emolumentos do Cartório – Pedido não formulado na inicial. R.**

Sentença reformada em parte. Recurso de apelação provido. Reexame necessário provido em parte. Observação no sentido de proibir a autoridade Fiscal de efetuar cobrança com base em ulterior modificação da base de cálculo do imposto por arbitramento.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1080644-45.2023.8.26.0053; Relator (a): CARLOS EDUARDO PACHI; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/06/2024; Data de Registro: 03/06/2024)

REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL, TAL COMO OCORRE COM O IPTU/ITR, NÃO O VALOR DE REFERÊNCIA UTILIZADO NO ITBI. POSSIBILIDADE ARBITRAMENTO. Pretensão de recolhimento do ITCMD incidente sobre transmissão de bens causa mortis, adotando como base de cálculo o mesmo valor venal que é empregado no lançamento do IPTU/ITR. Admissibilidade. Deve ser afastada a utilização do "valor de referência", que serve de base de cálculo do ITBI, como constante no Decreto Estadual nº 55.002/2009. Base de cálculo de tributo que somente poderia ser alterada por meio de lei, conforme estabelece o artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional. Todavia, subsiste a possibilidade de apuração do valor venal por arbitramento. Artigo 11 da Lei Estadual nº 10.105/00. **Sentença extra petita. Sentença que faz incluir emolumentos cartoriais que não são objeto da lide.** RECURSO OFICIAL PROVIDO EM PARTE. RECURSO DO ESTADO PREJUDICADO.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1071407-84.2023.8.26.0053; Relator (a): SOUZA NERY; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 13/05/2024; Data de Registro: 13/05/2024)

REEXAME NECESSÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA - Base de cálculo do Imposto sobre Transmissão - Base de cálculo do imposto sobre transmissão causa mortis e doação ("ITCMD") – Valor venal - Valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação – Impossibilidade de utilizar os parâmetros do Decreto nº 55.002/09, que alterou o Regulamento do ITCMD – Inconstitucionalidade dos arts. 7º-A, 7º-B e 12 da Lei nº 11.154/91 do Município de São Paulo reconhecida pelo Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça - Possibilidade, todavia, de cobrança de eventual diferença pela Fazenda Estadual, por meio de procedimento próprio, assegurando aos contribuintes o contraditório e a ampla defesa (art. 148, CTN) – **Emolumentos**

cartorários - Quanto à determinação proferida na r. sentença relacionada aos emolumentos cartorários, a decisão deve ser reformada para afastar a ordem, pois "extra petita", bem como reconhecida a ilegitimidade passiva da autoridade impetrada - Sentença parcialmente reformada - Reexame necessário parcialmente provido.

(TJSP; Remessa Necessária Cível 1008126-57.2023.8.26.0053; Relator (a): MARIA LAURA TAVARES; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/02/2024; Data de Registro: 15/02/2024)

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD). Pretensão ao recolhimento do tributo à luz do valor venal correspondente aos lançamentos de IPTU. Concessão da ordem. Sentença que não merece reparos no tocante à solução relativa à utilização da base de cálculo do IPTU para recolhimento do ITCMD. Decreto regulamentador que não pode ser nem contra legem, nem preter legem, nem ultra legem, nem, é claro, extra legem, mas, exclusivamente, intra e secundum legem. Precedentes. Quanto aos emolumentos cartorários, trata-se de questão estranha à controvérsia instaurada e em relação à qual não se instaurou validamente o contraditório, não tendo sido objeto de requerimento na inicial. Sentença que se fere de extra petição quanto ao ponto. Remessa oficial parcialmente provida e recurso oficial provido.

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1067177-96.2023.8.26.0053; Relator (a): MÁRCIO KAMMER DE LIMA; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 14ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/02/2024; Data de Registro: 26/02/2024)

De rigor, portanto, a reforma parcial da r. sentença para permitir a eventual instauração de procedimento administrativo para fins de arbitramento da base de cálculo do imposto a ser recolhido e para anular a parte relativa à determinação de adoção do valor venal do IPTU como base de cálculo das custas e emolumentos notariais.

Quanto ao pedido de inversão do ônus sucumbenciais, mantém-se o determinado na r. sentença, em razão da sucumbência mínima dos Apelados.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Diante do exposto, DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO à Apelação e à Remessa Necessária, nos termos acima.

ANA LIARTE
Relatora