



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000296934

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1070970-09.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante SUZANNE EVELYNE APSAN, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente) E PAULO GALIZIA.

São Paulo, 27 de março de 2025.

ANTONIO CARLOS VILLEN

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº: 386/25

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO: 1070970-09.2024.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO – 13ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA

APELANTE: SUZANNE EVELYNE APSAN

APELADO: ESTADO DE SÃO PAULO

JUÍZA: LUIZA BARROS ROZAS VEROTTI

MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Transmissão de imóvel urbano por doação. Pretensão a que se reconheça a regularidade do cálculo do ITCMD efetuado com base no valor venal adotado para lançamento do IPTU. Sentença que reconheceu a ilegitimidade ativa da impetrante, doadora do imóvel, e extinguiu o processo, sem resolução de mérito. Doador que pode ser responsabilizado pelo recolhimento do tributo “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (Artigo 8º da Lei Estadual nº 10.705/2000). Legitimidade ativa configurada. Extinção afastada. Mérito. Exigência fiscal baseada no Decreto Estadual nº 55.002/2009. Inadmissibilidade. Alteração da base tributável que equivale à majoração do tributo. Ofensa ao princípio da Reserva Legal. Tese que está em consonância com precedentes deste Tribunal. Ordem que deve ser concedida. Recurso da impetrante provido para afastar o reconhecimento de sua ilegitimidade ativa e conceder a segurança.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por doadora do imóvel urbano descrito na inicial, que pede a concessão de segurança para recolher o ITCMD sobre o valor venal de referência do IPTU correspondente.

A r. sentença reconheceu a ilegitimidade ativa da impetrante e extinguiu o processo, sem resolução de mérito, nos termos do artigo 485, inciso VI, do CPC, e denegou a segurança (fl. 151).

A impetrante apelou. Alega que, conforme os artigos 121, inciso II, do CTN, e 7º, parágrafo único, da Lei Estadual nº 10.705/2000, é também responsável pelo recolhimento do tributo, o que demonstra sua legitimidade para impetrar o presente mandado de segurança. Sustenta que a ilegalidade da majoração promovida pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009 é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste Tribunal, razão pela qual o valor venal de referência não pode ser utilizado como base de cálculo do ITCMD. Assevera que, em cumprimento à decisão que deferiu a liminar pleiteada na inicial, efetuou o recolhimento do tributo sobre o valor venal de referência do IPTU. Pede o provimento do recurso para que seja reconhecida sua legitimidade ativa *ad causam* e, no mérito, concedida a segurança.

Recurso tempestivo e respondido (fls. 181/189).

É O RELATÓRIO.

A apelante, doadora do imóvel urbano descrito na inicial, pretende a concessão da segurança que assegure o recolhimento do ITCMD doação sobre o valor venal de referência do IPTU correspondente para o exercício de 2024 (fl. 9). Conforme consta da Declaração de Doação Extrajudicial nº 87616700, ela doou o imóvel a seus filhos, Matheus David Apsan e Gabriel Alex Apsan (fls. 132/133).

A sentença denegou a ordem, sem apreciar o mérito, por entender que a apelante não tem legitimidade para a impetração, pois, conforme o inciso III do artigo 7º da Lei Estadual nº 10.705/2000, o contribuinte do ITCMD é, em regra, o donatário, e a ela não se aplica a exceção contida no parágrafo único do mesmo dispositivo, que considera

contribuinte o doador apenas quando o donatário não reside nem tem domicílio no Estado de São Paulo, uma vez que, no caso dos autos, um dos donatários tem residência no Município de São Paulo.

Entendo, porém, que a circunstância de, em regra, o donatário ser o contribuinte do imposto não descaracteriza a legitimidade do doador para pleitear a concessão da segurança que assegure o recolhimento do tributo sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU. Isso porque, nos termos do artigo 8º da Lei Estadual nº 10.705/2000, o doador pode ser responsabilizado solidariamente pelo recolhimento do imposto “*nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”. Ademais, na forma do artigo 121, do CTN, o doador é considerado, também, sujeito passivo da obrigação tributária na qualidade de responsável (inciso II), o que reforça sua legitimidade para a impetração.

No mesmo sentido, cumpre mencionar os seguintes precedentes deste Tribunal:

APELAÇÃO – Mandado de segurança – ITCMD – Imóvel urbano – Exigência de recolhimento do imposto com base no ITBI – Impetrantes que pretendem adotar base de cálculo do imposto de acordo com o valor venal lançado para fins de IPTU – **Extinção do processo, reconhecida a ilegitimidade ativa – Pretensão de reforma – Possibilidade – Legitimidade ativa dos impetrantes, na qualidade de doadores do bem – Extinção do processo afastada** – Processo que se encontra em condições de imediato julgamento – Autoridade impetrada que já prestou informações – Base de cálculo do ITCMD que deve ser calculada pelo valor venal do imóvel, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000 – Ilegalidade do Decreto nº 55.002/2009 – Aplicação do artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional – Precedentes – Apelação a que se dá provimento.

(Ap. 1044198-53.2017.8.26.0053, Rel. Maria Olívia Alves, 6ª Câmara de Direito Público, j. 30/07/2019, -grifei)

Apelação - Mandado de Segurança - ITCMD - Bem imóvel - Ilegitimidade ativa do doador afastada - Inteligência do art. 8º, III, da Lei Estadual nº 10.705/00, que prevê a responsabilidade solidária do doador - **Havendo a possibilidade de que a exação recaia sobre a pessoa do doador, resta configurada a sua legitimidade para discutir o débito.** Mérito – Base de cálculo do ITCMD correspondente ao valor venal do imóvel, utilizado para cálculo do IPTU - Possibilidade - Inteligência do artigo 13, inciso I, da Lei estadual 10.705/2000 - Inaplicabilidade do Decreto Estadual nº 55.002/09, que alterou o Decreto Estadual nº 46.665/02, por ferir o princípio da legalidade tributária - Sentença reformada - Recurso provido.

(Ap. 1005762-88.2018.8.26.0053, Rel. Marrey Unt, 3ª Câmara de Direito Público, j. 09/04/2019, -grifei).

Por tudo isso, o reconhecimento da ilegitimidade ativa da apelante deve ser afastado.

Considerando o disposto no artigo 1.013, §3º, inciso I, do Código de Processo Civil, é de rigor a imediata apreciação do mérito do mandado de segurança.

Quanto ao tema de fundo, ela também tem razão.

É pacífico neste Tribunal o entendimento de que a alteração legislativa promovida pelo Decreto Estadual 55.002/09, que faculta a adoção, como base tributável do ITCMD, do “*valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo*”, para imóveis rurais, e da base de cálculo utilizada pelo ITBI, para imóveis urbanos (art. 16, III, § Único, itens 1 e 2 do Decreto Estadual nº 46.655/2002), majorou a base de cálculo do imposto, o que viola o princípio da Reserva Legal, expresso nos arts. 97, II, do CTN e 151, I, da Constituição Federal.

Nesse sentido:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. Mandado de segurança. Inventário. Recolhimento do ITCMD com base no valor venal do imóvel, apurado no lançamento para fins de IPTU. Possibilidade. A alteração da base de cálculo de tributo só pode ser efetuada por lei. O ITCMD deve ser recolhido com base no valor venal do imóvel lançado para fins de IPTU. Incidência do artigo 38, do CTN e artigos 9º, § 1º e 13, I, da Lei Estadual nº 10.750/02. Inaplicabilidade do Decreto nº 52.002/09. Sentença mantida. Apelação e reexame necessário desprovidos.

(Ap. 1032776-52.2015.8.26.0053, Rel. MARCELO SEMER, 10ª Câmara de Direito Público, j. 16/05/2016)

RECURSO DE APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. Fisco Estadual que por meio de Decreto nº 55.002/2009 adotou valor venal para fins de lançamento do ITBI como base de cálculo do ITCMD. Ofensa ao princípio da legalidade. Lei Estadual nº 10.705/2000 que prevê o valor venal para fins de IPTU como base de cálculo mínima. Alteração que, de fato, criou nova base de cálculo sem, contudo, haver o mínimo respaldo legal. Precedentes desta Corte. Segurança concedida. Sentença mantida. Recurso da Fazenda desprovido.

(Ap. 1004785-04.2015.8.6.0053, Rel. NOGUEIRA DIEFENTHALER, 5ª Câmara de Direito Público j. 09/05/2016)

ITCMD. Base de cálculo. Imóvel rural. LE nº 10.705/00, art. 9º e 13, I. DE nº 46.655/02. DE nº 55.002/09. Autos de infração. Anulação. – A LE nº 10.705/00 preceitua no art. 9º, caput e § 1º, que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido, o qual não será inferior àquele fixado para o lançamento do IPTU ou do ITR. O DE nº 55.002/09, por sua vez, inova ao permitir a adoção do 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. Alteração da base de cálculo de tributo que só pode ser feita por lei, em respeito ao princípio da legalidade. Inteligência do art. 97, II e IV e § 1º do CTN. Precedentes do TJSP. – Procedência. Recurso da Fazenda desprovido.

(Ap. 0002829-76.2015.8.26.0438, Rel. TORRES DE

CARVALHO, 10ª Câmara de Direito Público; j. 09/05/2016)

No tocante ao imóvel urbano objeto da lide, não há como admitir o arbitramento feito pela autoridade apontada como coatora, que não tem respaldo legal; a Lei nº 10.705/00 estabelece a base de cálculo do imposto como “o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação” (art. 9º, §1º), que não pode ser inferior à base de cálculo do IPTU (art. 13, I). A autoridade coatora, todavia, pretende impor o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI divulgado ou utilizado pelo Município de São Paulo, e não há elementos que indiquem que esse parâmetro corresponde ao valor de mercado do imóvel.

Anote-se que a base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem na data do ato de transmissão. A lei determina, ainda, a adoção do valor utilizado para lançamento do IPTU como parâmetro, no caso de bem imóvel urbano. Como não foi demonstrada, no caso concreto, a correspondência entre o valor que a autoridade coatora pretende seja adotado e o “valor venal” a que se refere o art. 9º da Lei nº 10.705/00, está configurada a indevida majoração da base de cálculo do imposto. Ela não pode subsistir.

A esse respeito, oportuno transcrever passagem do voto do Des. Torres de Carvalho (Ap. 1013149-62.2015.8.26.0053, 10ª Câmara de Direito Público, j. 22.02.2016):

“3. Como dispõe o art. 38 do CTN, a base de cálculo do imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão causa mortis de bens imóveis e de direitos a eles relativos (ITCMD), tem como base de cálculo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. O art. 9º § 1º da LE nº 10.705/00 dispõe que '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' e o art. 13 dispõe que no caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior em se tratando de imóvel urbano ou rural, ao valor fixado para o lançamento do IPTU ou do ITR. O DE nº 46.655/02, na redação dada pelo DE nº 55.002/09, art. 16 item 2, estabelece que poderá ser adotado, em se tratando de imóvel 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'. É preciso, portanto, examinar o valor de referência a que o regulamento se refere.

4. O ITBI é calculado na Capital sobre 'o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado' publicados pela Secretaria Municipal de Finanças e passível de impugnação pelo contribuinte (art. 7º, 7-A e 7-B da LM nº 11.154/91 de 30-12-1991, redação dada pela LM nº 14.256/06 de 29-12-2006), mas nunca inferior ao valor venal estabelecido para o IPTU (art. 8º). O valor venal ou valor de mercado ou valor de referência é estabelecido no DM nº 51.627/10:

(...)

5. Nos termos da lei e do decreto municipal o ITBI incide sobre o valor de mercado ou valor de referência arbitrado pelo Secretário Municipal de Finanças ou pelo valor venal do IPTU, o que for maior; assim fazendo o valor de mercado não corresponde mais ao valor do negócio jurídico, mas a um valor previamente definido pela administração desvinculado do valor do contrato, do imóvel e sem relação direta com as alterações rápidas do mercado imobiliário. A lei e o decreto invertem a equação: fazem o imposto incidir sobre o valor arbitrado, facultado ao contribuinte impugná-lo na forma estabelecida no regulamento, e isso não é possível conforme o entendimento pacífico no Supremo Tribunal Federal e nas Câmaras de Tributos Municipais deste tribunal:

Esta Corte, em caso similar, pontificou: “Na espécie, o art. 7º, § único, do Decreto Municipal nº 12.490, de 29 de dezembro de 1975, evidentemente não é lei, e, alterando os critérios de fixação do valor

venal dos imóveis, impõe aumento do tributo exigível. É, portanto, inconstitucional. Não tem aplicação à espécie o disposto no § 2º do art. 97 do CTN pois o decreto municipal impugnado não se limitou a atualizar o valor monetário da respectiva base de cálculo, mas criou um fator novo para a fixação do próprio imposto, aumentando-o por esse artifício, que, como põe relevo o parecer citado, importou em triplicar a base de cálculo do imposto nesse exercício” (RE 92.355/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra). Esse entendimento é reiterado na atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quanto à necessidade de lei em sentido formal e material para instituir e majorar tributo, como se verifica dos julgados proferidos no AI 739.427/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes; AI 834.010/SP, Rel. Min. Dias Toffoli; AI 839.686/SP, Rel. Min. Luiz Fux; e, mais recentemente, em 27/8/2013, RE 751.010-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, do qual transcrevo a ementa, 'in verbis': “RECURSO EXTRAORDINÁRIO ITBI IMPOSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO OU MAJORAÇÃO DA REFERIDA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA MEDIANTE SIMPLES DECRETO NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RESERVA DE LEI FORMAL (CF, ART. 150, I) PRECEDENTES DO STF RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO”. Isso posto, com base no art. 557, § 1ºA, do CPC, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento, para restabelecer a sentença. (Maria Rita de Sampaio vs Município de São Paulo, ARE nº 772.580-SP, STF, 19-2-2014, Rel. Ricardo Lewandowski, decisão singular).

APELAÇÃO. Base de cálculo de ITBI. Município que utiliza padrão de base de cálculo diferente do valor venal do imóvel para fins de IPTU. Ofensa ao princípio da legalidade. Utilização, para fins de tributação, do valor venal utilizado para a cobrança do IPTU ou valor do negócio traduzido no instrumento de compra e venda, o que for maior. Precedentes. Sentença reformada. Recurso provido. (AC nº 1005199-36.2014.8.26.0053, 14ª Câmara de Direito Público, 11-12-2014, Des. Mônica Serrano, v.u.)

MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. Município de São Paulo. Lei Municipal nº 14.256/06 e Decreto Municipal nº 51.627/10. Majoração indevida da base de cálculo fixada na Lei Municipal nº 11.154/91. Valor venal entendido como aquele em que o imóvel seria negociado à vista, em condições normais de mercado. Sistemática que delega sua fixação prévia ao Poder Executivo. Afronta ao princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, da CF/88. Precedentes do C. Órgão Especial e da 15ª Câmara de Direito Público deste E. TJSP, a propósito. Violação de direito líquido e certo demonstrada. Sentença reformada. Apelo provido, com observação. (AC nº 0018777-88.2011.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, 11-9-2014, Des. Silva Russo, v.u.)

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Município de São Paulo. Decreto Municipal 46.228/2005. ITBI (imposto sobre transmissão de bens imóveis 'inter vivos'). Aumento na base de cálculo. Art. 150 da Constituição Federal. Inconstitucionalidade reconhecida. Na veiculação de temas de direito tributário que concernem às relações entre o Estado e o contribuinte, sujeita-se o Poder Público ao princípio constitucional da reserva de lei disposto no artigo 150 da Constituição Federal, que veda à União, Estados ou Municípios a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tendo em vista que, ao teor do art. 38, do CTN, a base de cálculo para o lançamento tributário é o valor venal dos bens e títulos transmitidos, para se atribuir outro valor ao imóvel, que não o decorrente do anterior, mister a existência de uma lei que o autorize, não bastando, para isso, simples decreto. (Arguição de Inconstitucionalidade nº 994.06.098335-3, Órgão Especial, Rel. Des. Renê Ricupero, 16-6-2010).

6. A base de cálculo de tributo somente pode ser alterada por lei nos termos do art. 97, II e IV do CTN, segundo o qual “somente a lei pode estabelecer: (...) II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (...) IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65”; e seu § 1º prevê que “equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”. O Poder Executivo, portanto, não poderia inovar e criar obliquamente, por meio do DE nº 55.002/09 ou do DM nº 51.627/10, base de cálculo não prevista na LE nº 10.705/00 (pois o 'valor de mercado' nela mencionado corresponde ao valor do negócio jurídico ou ao valor venal do IPTU, o que for maior), que majora substancialmente o tributo e onera o contribuinte. O sistema instituído pelo município atribui ao Secretário Municipal de Finanças a fixação da base de cálculo do imposto, arbitrando o 'valor de mercado' a cada momento segundo critérios administrativos de que o contribuinte não participa. O valor é atribuído previamente e não tem base na impossível avaliação de cada imóvel, mas em parâmetros não delineados nos autos que não consideram as peculiaridades do mercado (que reflete no contrato) e do imóvel. Ora, o valor de mercado é tão somente o valor que pagam pelo bem e corresponde ao valor do negócio; não é o valor de outro bem nem de outro negócio, que nunca são iguais em suas características. O arbitramento do valor pelo Secretário Municipal de Finanças ofende a lei, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Tribunal de Justiça. O valor venal do ITBI, portanto, é o valor do contrato ou o valor venal do IPTU, o que for maior, e nada

mais que isso.

7. A ilegalidade do valor de referência arbitrado pelo município para o ITBI reflete no valor de referência utilizado para o ITCMD; pois se ilegal para um, não serve de base para o outro. Do mesmo modo, o ITCMD deve ser calculado sobre o valor da transmissão ou sobre o valor venal do IPTU, afastado o valor de referência mencionado na lei estadual conforme estabelece a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD). BASE DE CÁLCULO. DECRETO Nº 55.002/2009. Vulnera o § 1º do inciso II do art. 97 do Código Tributário Nacional a alteração, por meio de decreto regulamentar, da base de cálculo de tributo. Não provimento da remessa obrigatória e da apelação. (AC nº 0034958-04.2010, 1ª Câmara Extraordinária de Direito Público, 21-10-2014, Rel. Ricardo Dip).

APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. Mandado de Segurança. ITCMD. Imóvel rural. Base de cálculo. Tributo recolhido com base no valor venal, constante do ITR. Notificação para recolhimento complementar, de acordo com o valor médio de mercado. Ordem concedida. Admissibilidade. Desnecessário o esgotamento da via administrativa para impetrar mandado de segurança. Inteligência do art. 5º, XXXV, CF. Ausência de recurso administrativo, com efeito suspensivo, pendente de julgamento. Base de cálculo do ITCMD que deve ser calculada pelo valor venal do imóvel, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000. Ilegalidade do Decreto nº 55.002/2009. Inteligência do artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional. Precedentes. Rejeição de matéria preliminar Apelação e reexame necessário não providos. (AC nº 1019235-66.2014, 6ª Câmara de Direito Público, 3-11-2014, Rel. Maria Olívia Alves)”

Em suma, de tudo o que ficou consignado se conclui que é de rigor a concessão da segurança.

Anoto que esta 10ª Câmara adotou igual entendimento na Apelação nº 1001378-53.2015.8.26.0032, j. 04.07.2016, v.u., que versou sobre o imposto incidente na transmissão de imóvel urbano e da qual fui Relator.

Pelo meu voto, dou provimento ao recurso para afastar o reconhecimento da ilegitimidade ativa da impetrante, e, no mérito, conceder a



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ordem para assegurar o recolhimento do ITCMD sobre o valor venal adotado para no cálculo do IPTU do imóvel urbano objeto da doação descrita na inicial.

ANTONIO CARLOS VILLEN
RELATOR