



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2025.0000320374**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1009763-57.2024.8.26.0037, da Comarca de Araraquara, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados SILVIO RODOLFO BELLENTANI e CELIA MARIA HENOJO BELLENTANI.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram parcial provimento ao recurso de apelação e negaram provimento à remessa necessária, 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 sem voto), PAULO GALIZIA E MARCELO SEMER.

São Paulo, 31 de março de 2025.

**MARTIN VARGAS**

**Relator**

Assinatura Eletrônica

**Apelação Cível n. 1009763-57.2024.8.26.0037 – Comarca de Araraquara**

**Apelante:** Estado de São Paulo

**Apelados:** Silvio Rodolfo Bellentani e Celia Maria Henojo Bellentani

**Interessado:** Delegado Regional Tributário em Araraquara

**Juiz sentenciante:** Dr. Guilherme Stamillo Santarelli Zuliani

**Voto n. 2224**

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ITCMD. PARCIAL PROVIMENTO.**

**I. Caso em Exame**

1. Recurso de apelação interposto pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo contra sentença que concedeu segurança em ação mandamental preventiva, que reconheceu a ilegalidade da cobrança do ITCMD com base no Decreto Estadual n. 55.002/2009 e permitiu a doação de patrimônio com reserva de usufruto, utilizando valores venais para ITR como base de cálculo.

**II. Questão em Discussão**

2. A questão em discussão consiste em (i) determinar se a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do ITR ou o valor estabelecido pelo IEA – Instituto de Economia Agrícola e (ii) a possibilidade de revisão do lançamento do tributo por meio de processo administrativo de arbitramento.

**III. Razões de Decidir**

3. O Decreto Estadual n. 55.002/2009 extrapola a lei ao alterar a base de cálculo do ITCMD e viola o princípio da legalidade tributária. A base de cálculo deve ser o valor venal do imóvel conforme o ITR.

4. É possível a instauração de procedimento administrativo para verificar se o valor de mercado do bem corresponde ao valor venal atribuído ao ITR, respeitando o contraditório e a ampla defesa.

**IV. Dispositivo**

5. Recurso de apelação parcialmente provido. Remessa necessária desprovida. Mantida a concessão da segurança para uso do valor venal do ITR como base de cálculo do ITCMD, com possibilidade de revisão administrativa.

**Legislação Citada:** CF/1988, art. 150, I; CTN, art. 38, art. 97, II, § 1º; Lei Estadual n. 10.705/2000, art. 13, II; Decreto Estadual n. 55.002/2009.

**Jurisprudência Citada:** TJSP, Remessa Necessária Cível: 10004872420248260159, Relator.: Paulo Galizia, j: 23/01/2025, 10ª Câmara de Direito Público; Apelação:

10011379620208260196, Relator.: Jose Eduardo Marcondes Machado, j: 03/10/2024, 10ª Câmara de Direito Público; Apelação: 1012654-08.2021.8.26.0053, Relator.: Paola Lorena, j: 05/03/2025, 3ª Câmara de Direito Público.

**Vistos.**

Trata-se de recurso de apelação interposto pela **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** em face de **Silvio Rodolfo Bellentani e Celia Maria Henojo Bellentani** contra a r. sentença que concedeu a segurança pretendida na ação mandamental preventiva com pedido de tutela antecipada, impetrada pelos apelados contra ato do Il. Delegado Regional Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em Araraquara (DRT 10), com vistas ao reconhecimento da ilegalidade da cobrança do ITCMD com base nas disposições contidas no Decreto Estadual n. 55.002/2009, de modo a assegurar aos impetrantes o direito de realizar a doação, com reserva de usufruto para si, do patrimônio descrito na inicial a suas duas filhas, Priscila Taiany Bellentani Gimenez e Gisele Taisy Bellentani, a partir da consideração dos respectivos valores venais para fins de ITR como base de cálculo do ITCMD (fls. 1/11).

Acrescenta-se ao relatório da sentença que a segurança foi concedida pelo Juízo *a quo* “para que a impetrada aceite a título de ITCMD o importe calculado sobre os valores utilizados para fins de lançamento do ITR do imóvel rural descrito na inicial, objeto da matrícula nº 63.985 do Cartório de Registro de Imóveis de Ibatinga/SP” e por entender que “qualquer norma emanada da Administração, que implique na criação de limites à liberdade pessoal ou patrimonial dos administrados, que não estiver respaldada em expressa autorização legal, será de todo inválida, mormente em se tratando de decreto, adstrito a assegurar, na esfera administrativa, a fiel execução das leis. Nesta senda, a base de cálculo para apuração do ITCMD deve ser aquela utilizada para o cálculo do IPTU para imóveis urbanos e o ITR para imóveis rurais”. (fls. 88/92).

Da r. sentença, a **Fazenda Estadual de São Paulo**, ora como assistente litisconsorcial da Autoridade Impetrada (fl. 78), interpôs recurso de apelação, para se opor ao desfecho empreendido em primeiro grau (fls. 107/117).

Sustentou, em suma, que: **(i)** o art. 38 do CTN e art. 9º da Lei Estadual 10.705/2000 determinam que a base de cálculo do ITCMD é o valor do venal do bem transmitido; **(ii)** *“apesar da determinação contida no art. 8º, § 2º, da Lei Federal n. 9.393/1996 de que “O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT”, o VTN e, por desdobramento, o VTNT não necessariamente refletem o valor de mercado do imóvel rural ao tempo da transmissão gratuita (doação ou causa mortis)”*, pois o VTNT autodeclarado pelo contribuinte pode conter defasagem quando comparado ao valor venal atual do imóvel rural; **(iii)** estabelecer que o ITCMD não pode ser menor do que o VTNT (valor mínimo ou piso) não significa permitir que o ITCMD seja pago pelo valor mínimo; **(iv)** o intuito do art. 9º da Lei Estadual n. 10.705/2000 é asseverar que o valor venal do imóvel utilizado pela União para fins de ITR não é obrigatoriamente o mesmo valor que deve ser usado para calcular a base de cálculo do ITCMD, mas apenas impedir que se use um valor inferior ao VTNT (Valor da Terra Nua Tributável) para esse fim; **(v)** não se pode assegurar que a base de cálculo do ITCMD deve necessariamente coincidir com a do ITR, mas apenas que a base de cálculo do ITCMD não deve ser inferior à do ITR; **(vi)** é assegurado ao Fisco a faculdade de instaurar procedimento de arbitramento quando presentes elementos expostos no art. 148 do CTN e no art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000 e invoca o art. 116, parágrafo único, do CTN, para respaldar essa possibilidade de arbitramento do valor de mercado como mecanismo antielisivo e garantidor do art. 38 do CTN e do art. 9º da Lei Estadual n. 10.705/2000.

Por derradeiro, menciona ser imprescindível que o ITCMD seja calculado e recolhido com base no valor venal condizente com o valor de mercado do bem, utilizando o VTNT apenas como um indicador e paradigma mínimo.

Objetivou a Fazenda, assim, o provimento do recurso de apelação para reformar a r. sentença proferida e, assim, reconhecer o direito da

Fazenda Pública de efetuar o lançamento do tributo por meio de processo administrativo de arbitramento, visando analisar se o *“valor dos imóveis declarados pelo contribuinte de ITCMD com base no VTNt (Valor da Terra Nua Tributável) corresponde ao verdadeiro valor de mercado”*.

O recurso foi devidamente respondido pelos impetrantes, conforme fls. 126/133.

Convém esclarecer que os autos não foram encaminhados a d. Procuradoria-Geral de Justiça, uma vez que em controvérsias de tema similar, não houve manifestação sobre o mérito recursal ao fundamento de que o direito discutido é disponível, em consonância ao posicionamento já externado pelo *Parquet* em primeiro grau neste feito (fl. 85).

Observado o prazo estabelecido na Resolução n. 903/2023 do Egrégio Tribunal de Justiça, não houve oposição ao julgamento virtual.

#### **É o relatório.**

A análise pertinente ao juízo de admissibilidade recursal conduz ao conhecimento do recurso de apelação interposto, porquanto tempestivo, legalmente isento de preparo, ante a isenção ao ente estadual disposta no art. 1.007, §1º, do CPC e porque satisfeitos os demais pressupostos de admissibilidade.

Aplica-se ao caso, também, o reexame necessário da sentença em cumprimento ao duplo grau de jurisdição previsto no art. 14, §1º, da Lei n. 12.016/09, uma vez que houve concessão da ordem, ainda que parcial.

Superado o juízo de admissibilidade, passa-se ao enfrentamento do mérito, em relação ao qual entende esta C. Câmara que o inconformismo comporta parcial provimento, ante a suficiência dos argumentos deduzidos em relação a um dos temas postos a julgamento, consoante fundamentação que adiante seguirá.

Na origem, trata-se de ação mandamental, cumulada com

pedido liminar, impetrada por Silvio Rodolfo Bellentani e Celia Maria Henojo Bellentani contra ato coator do Il. Delegado Regional Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em Araraquara (DRT 10), perante o MM. Juízo da 1ª Vara de Fazenda Pública do Foro de Araraquara, com o objetivo de que seja reconhecida a ilegalidade da cobrança do ITCMD com base nas disposições contidas no Decreto Estadual n. 55.002/2009, de modo a assegurar aos impetrantes o direito de realizar a doação, com reserva de usufruto para si, do patrimônio descrito na inicial a suas duas filhas, Priscila Taiany Bellentani Gimenez e Gisele Taisy Bellentani, a partir da consideração dos respectivos valores venais para fins de ITR como base de cálculo do ITCMD.

Ao que se extrai da narrativa fática descrita no *mandamus* e dos elementos de prova colimados aos autos, cinge-se a controvérsia posta a julgamento neste feito em analisar **(i)** se a base de cálculo do ITCMD incidente sobre imóvel rural deve ser apurada sobre o valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pelo IEA (Instituto de Economia Agrícola) ou com base no VTNT (Valor da Terra Nua Tributável) autodeclarado pelo contribuinte na apuração do ITR (“valor venal do ITR”), bem como **(ii)** a possibilidade de promover a revisão do lançamento do tributo questionado, nos moldes previstos no art. 148 do CTN, por meio da instauração de processo administrativo de arbitramento.

Pois bem.

Inicialmente, convém salientar que o mandado de segurança constitui remédio constitucional a ser mobilizado contra ato ilegal ou abusivo de autoridade pública (ou ameaça de ato da mesma natureza), com lastro suficiente em fatos claramente demonstrados de plano, por meio de prova pré-constituída, elementos que se dessumem da expressão “*direito líquido e certo*”.

*“direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. (...) Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante; se sua existência for*

*duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais” (...) “Quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança” (...) “Por se exigir situações e fatos comprovados de plano é que não há instrução probatória no mandado de segurança”. (MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira, *Mandado de segurança e ações constitucionais*, 33ª ed., São Paulo, Malheiros, 2010, p. 37) (g. n.)*

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz conceitua o direito líquido e certo como aquele que não precisa ser apurado, em virtude de estar perfeitamente determinado, podendo ser exercido imediatamente, por ser incontestável e por não estar sujeito a quaisquer controvérsias. Para protegê-lo, aduz a autora ser cabível mandado de segurança **(DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. Vol.1. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 39).**

Firmadas tais premissas, torna-se forçoso reconhecer que, a despeito da liquidez e certeza do direito pretendido pelos impetrantes em relação à base de cálculo do ITCMD, exsurge com clareza dos autos a existência de questão remanescente concernente a necessidade de se promover apuração em âmbito administrativo da controvérsia acerca do valor conferido ao bem para fins de cálculo do ITCMD e, assim, a viabilidade de instauração do procedimento administrativo de arbitramento ante a discordância da Fazenda Pública acerca do valor declarado pelos impetrantes.

Com efeito, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) tem por fato gerador a transmissão de bens em razão de falecimento e/ou doação e sua previsão legal possui amparo constitucional no art. 155, I, da CF, que estabelece expressamente a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre “I - transmissão causa

*mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;”.*

Outrossim, a Lei Estadual n. 10.705/00, de acordo com a redação conferida pela Lei Estadual n. 10.992/01, ao dispor sobre a instituição do tributo em comento, disciplina a fixação da base de cálculo e qualifica cognitivamente a expressão “valor venal dos bens”, por meio das seguintes balizas:

*“Art. 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. (...)*

*Art. 13. No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:*

*(...)*

*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.”*

Destarte, o Regulamento do referido imposto, aprovado pelo Decreto Estadual n. 46.655/02, ao prever normativa mais detalhada para tratar do tema, consignou no art. 16, I, “b”, que o valor da base de cálculo do ITCMD, na hipótese de imóvel rural, será *“não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para o efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;”*.

Ademais, a lavratura da escritura do imóvel de propriedade do impetrante é que origina o fato gerador do imposto. Nesse passo, pacífico na jurisprudência que a base de cálculo do ITCMD deve corresponder ao valor venal do bem, e não ao valor venal de referência (valor de mercado) ou valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pelo IEA (Instituto de Economia Agrícola), pois nos termos do art.97, inciso II, §1º, do CTN, somente lei pode estabelecer *“a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65”* e



*“equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”.*

Assim, a base de cálculo do imposto concerne ao valor venal dos bens e direitos transmitidos, o qual, para bens imóveis rurais, deve ser considerado o mesmo valor que orienta a base de cálculo para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

Nesse diapasão, a referida autorização e inovação provocada pelo Decreto Estadual n. 55.002/09, que traz alteração no art. 16 do Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – RITCMD, aprovado pelo Decreto n. 46.655/02, incorreu em manifesta ofensa ao princípio da legalidade assegurado no art. 150, I, da CF, na medida em que um Decreto Legislativo não pode ter o alcance pretendido. Isso porque se trata de norma jurídica hierarquicamente inferior e, portanto, sem competência para modificar os elementos que compõem um tributo e, tampouco, para promover alteração da base de cálculo que só pode ocorrer por força de Lei e não, por decreto regulamentar.

***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 - 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;*

*(...)*

Nesse passo, extrai-se da literalidade do art. 146, III, “a”, da CF a ocorrência de violação ao princípio da reserva legal, uma vez que cabe à lei complementar:

*“(…)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”*

É dizer que a legislação de regência do ITCMD não autoriza a conclusão de que o legislador possui liberdade para estabelecer aos imóveis urbanos ou rurais, por via infralegal, opção de base de cálculo favorável à Administração Tributária, entre o valor venal considerado para base de cálculo do IPTU/ITR e aquele condizente ao ITBI ou divulgado pelo IEA (Instituto de Economia Agrícola), mas consignou, tão somente, que o valor da base de cálculo do ITCMD não pode ser inferior ao fixado para o lançamento de IPTU/ITR, de modo a tornar este o valor de referência possível.

Sobre o princípio da legalidade tributária, revela-se inteiramente aplicável ao caso em deslinde a lição trazida por Bernardo Ribeiro de Moraes:

***“A tipicidade da lei tributária oferece, como decorrência, a proibição da discricionariedade quanto aos elementos essenciais do tributo. O Poder Executivo não pode completar a lei tributária. A lei tributária, ao instituir o tributo, não deve apenas indicar-lhe o nome, mas, sim, apresentar todos os elementos essenciais que servem para individualizá-lo (deve conter fato gerador, base de cálculo e contribuinte). O princípio da legalidade tributária, que alberga o da tipicidade, não pode significar que a lei se limite apenas para traçar as diretrizes gerais da tributação, mas, sim, deve ela definir os elementos básicos e estruturais do tributo. O Código Tributário Nacional, enriquecendo o princípio, salienta que devem fazer parte da lei os seguintes elementos estruturais que compõem qualquer tributo: a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; o sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; a hipótese de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades; e infração e penalidades ( CTN, art. 97, III, IV, V e VI), Portanto, somente a lei formal ordinária pode dar condições para o nascimento da obrigação tributária (sem a definição em lei não há fato gerador).*”**

(Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, 3ª ed., Forense, v. 2, p. 96 – g. n.).

Não é outro o entendimento adotado por diversos julgados deste E. Tribunal de Justiça, inclusive, desta C. Câmara que confluem ao posicionamento ora adotado:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. IMÓVEL RURAL. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. REEXAME NECESÁRIO NÃO PROVIDO COM OBSERVAÇÃO. I. Caso em Exame: Mandado de segurança impetrado contestando o cálculo do ITCMD sobre imóvel rural, que utiliza valores do Instituto de Economia Agrícola, em vez do valor venal do ITR, conforme a Lei Estadual nº 10.705/2000. II. Questão em Discussão: A questão em discussão consiste em determinar se o cálculo do ITCMD pode ser baseado em valores divulgados pela Secretaria de Agricultura, conforme Decreto Estadual nº 55.002/2009, ou se deve seguir o valor venal do ITR, conforme a Lei Estadual nº 10.705/2000. III. Razões de Decidir. O Decreto Estadual nº 55.002/2009 extrapola a lei ao alterar a base de cálculo do ITCMD, violando o princípio da legalidade tributária. A base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel, conforme o ITR, não podendo ser majorada por decreto. Ressalvada a possibilidade de instauração de procedimento administrativo tributário para arbitramento da base de cálculo, respeitados o contraditório e a ampla defesa, desde que tal prerrogativa não seja exercida com base no Decreto ilegal. IV. Dispositivo e Tese. Reexame necessário não provido, com observação. Tese de julgamento: **A base de cálculo do ITCMD deve corresponder ao valor venal do imóvel rural, conforme o ITR. Alterações na base de cálculo do tributo só podem ser realizadas por lei.** Legislação Citada: CF/1988, art. 150, I; CTN, art. 38, art. 97, II, § 1º; Lei Estadual nº 10.705/2000, art. 13, II. Jurisprudência Citada: TJSP, Remessa Necessária Cível 1000601-60.2024.8.26 .0159, Rel. Heloísa Mimessi, 5ª Câmara de Direito Público, j. 07/01/2025. TJSP, Remessa Necessária Cível 1000424-33 .2023.8.26.0159, Rel. Ricardo Anafe, 13ª Câmara de Direito Público, j. 01/10/2024. TJSP, Remessa Necessária Cível 1074324-13.2022 .8.26.0053, Rel. Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, j. 07/11/2023. TJSP, Agravo de Instrumento 2284829-27.2022.8 .26.0000, Rel. Antonio Celso Aguilar Cortez, 10ª Câmara de Direito Público, j. 30/01/2023. TJSP, Apelação / Remessa*

*Necessária 1025464-78.2022.8.26 .0053, Rel. Antonio Carlos Villen, 10ª Câmara de Direito Público, j. 16/09/2022. (TJ-SP - Remessa Necessária Cível: 10004872420248260159 Cunha, Relator.: Paulo Galizia, Data de Julgamento: 23/01/2025, 10ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 23/01/2025)*

*Ação mandamental. Inventário. Imóvel rural. Pretensão autoral de utilização da base de cálculo do ITR para fins de recolhimento do ITCMD. Segurança concedida. Reexame de ofício cumulado com recurso voluntário. Não acolhimento. Exigência fiscal baseada no Decreto Estadual n.º 55.002/2009 afastada. Norma que majora tributo de forma reflexa e viola o princípio da reserva legal. Precedentes. Desnecessidade, ademais, de ressaltar possibilidade futura e hipotética de o fisco paulista, nos termos da lei, vir a instaurar procedimento de arbitramento do real valor de mercado do imóvel para cálculo do ITCMD. Sentença mantida. Remessa necessária não provida, não conhecido, de outro lado, o apelo fazendário. (TJ-SP - Apelação: 10011379620208260196 São Paulo, Relator.: Jose Eduardo Marcondes Machado, Data de Julgamento: 03/10/2024, 10ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 03/10/2024)*

*Apelação. Remessa necessária. Mandado de segurança. Base de cálculo do ITCMD. Recebimento de herança de bens imóveis urbanos e rurais. Utilização do valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI (imóvel urbano); e do valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo (imóvel rural). Impossibilidade. Ordem concedida na origem. Base de cálculo do ITCMD que corresponde ao valor fixado para lançamento do ITR e do IPTU. Inteligência do artigo 13, incisos I e II, da Lei Estadual nº 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. Artigo 11 da LE nº 10.705/200. Procedimento administrativo de arbitramento que não se nega ou se desconhece, desde que correlato à lei. Sentença mantida. Recursos voluntário e oficial não providos. (TJ-SP - Apelação: 1012654-08.2021.8.26.0053, São Paulo, Relator.: Paola Lorena, Data de Julgamento: 05/03/2025, 3ª Câmara de Direito Público)*

Convém mencionar, a propósito, que o C. Superior Tribunal

de Justiça, durante o julgamento do REsp n. 1.937.821, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema n. 1.113), ao dirimir controvérsia referente à base de cálculo do ITBI, fixou a seguinte tese: *"o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente"*.

O mesmo raciocínio jurídico pode ser adotado, *mutatis mutandi*, em relação à base de cálculo do ITCMD, porquanto o entendimento firmado se opõe à fixação da base de cálculo pelo Fisco com lastro em referência previa e unilateralmente estabelecida pela Fazenda Pública. Na oportunidade, consignou a Corte que:

*"(...) ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé" (STJ - REsp: 1937821 SP 2020/0012079-1, Relator.: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 24/02/2022, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 03/03/2022).*

Por derradeiro, não é demais salientar que o parágrafo único do art. 116 do CTN, ainda não regulamentado, não confere amplas permissões ao Fisco, uma vez que delimita sua atuação aos preceitos legais, de modo a impedir interpretações ou imposições que transbordem os limites estabelecidos em Lei no sentido estrito.

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que

esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.**” (g. n.)

Como se vê, agiu com acerto o MM. Juiz sentenciante ao reconhecer o direito líquido e certo dos impetrantes a promover o recolhimento do ITCMD calculado sobre os valores utilizados para fins de lançamento do ITR do imóvel rural descrito na inicial, objeto da matrícula n. 63.985 do Cartório de Registro de Imóveis de Ibitinga/SP e, assim, ao reputar ilegal a fixação da base de cálculo do aludido imposto nos termos do Decreto Estadual n. 55.002/09.

Passa-se, assim, à análise do segundo item da fundamentação, concernente a pretensão formulada pela Fazenda Pública de (ii) revisão do lançamento do tributo questionado, nos moldes previstos no art. 148 do CTN, por meio da instauração de processo administrativo de arbitramento, em relação a qual razão assiste a FPESP.

Isso porque a irregularidade da previsão do Decreto Estadual n. 55.002/09 não constitui óbice ao direito legalmente conferido ao Fisco de verificar se o valor de mercado do bem, à época do fato gerador, corresponde, de fato, ao valor venal atribuído ao IPTU/ITR ou, em linhas gerais, àquele pretendido pelo contribuinte.

Para tanto, a Lei estadual n. 10.705/00 prevê em seu art. 11 a possibilidade de instauração de procedimento administrativo para aferir se o valor venal atribuído ao IPTU e mobilizado para base de cálculo do imposto está de acordo com o valor de mercado, a fim de eventualmente lançar imposto da possível diferença.

*In verbis:*

**“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 impugná-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, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.” (g. n.)

Aludida possibilidade restou, ainda, endossada pelo Código Tributário Nacional, ao estabelecer que:

*“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, arbitraré 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.” (g. n.)*

Com efeito, o art. 13 da Lei Estadual n. 10.705/00 permite inferir que o valor apurado para fins de IPTU/ITR deve ser tomado como referência mínima para fixação da base de cálculo do ITCMD, por importar em presunção relativa do valor venal do imóvel, a qual, inobstante, pode ser infirmada pela Fazenda Pública, desde que mediante procedimento administrativo próprio, com plena observância do contraditório e da ampla defesa.

Destaque-se que, também nesse ponto, há precedentes desta E. Seção e desta C. 10ª Câmara de Direito Público:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. Pretensão ao recolhimento do ITCMD, tomando-se por base de cálculo o valor venal de lançamento do IPTU, e não do ITBI. Alteração pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009 que violou o art. 150, I, da CF e o art. 97, II, IV, e § 1º do CTN. Ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária. Adoção do valor venal do imóvel de lançamento do IPTU a título de base de*



*cálculo do ITCMD. Possibilidade de o Fisco instaurar procedimento administrativo para verificar se o valor de mercado do bem (Lei Estadual nº 10.705/2000, art. 11), à época da transmissão, era maior ou não que o valor do IPTU, para fins de arbitramento da base de cálculo do tributo. Precedentes desta C. Corte. Sentença reformada. Recurso voluntário provido e remessa necessária parcialmente provida.” (TJSP; Apelação / Remessa Necessária nº 1019120-47.2023.8.26.0053; Relator (a): Carlos Von Adamek; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Comarca de São Paulo – 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/07/2024). (g. n.)*

*“APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. Pretensão de que se reconheça o recolhimento do ITCMD com a base de cálculo relativa ao valor venal do imóvel para fins de IPTU. Inovação da base de cálculo promovida pelos Decretos Estaduais nº 46.655/02 e 55.002/09. Alteração que equivale à majoração do tributo. Violação ao princípio da legalidade. Valor venal para fins de cálculo do IPTU estabelecido como parâmetro para obtenção do montante devido a título de ITCMD. Precedentes desta Corte. Sentença que concedeu a segurança mantida. **Ressalvada a possibilidade de arbitramento da base de cálculo, mediante instauração prévia de processo administrativo próprio, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000.** Reexame necessário não provido com observação.” (Apelação Cível n. 1040727-24.2020.8.26.0053; Rel. Des. Paulo Galizia; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; julgado em 05/06/2024). (g. n.)*

*“REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - BASE DE CÁLCULO - Pretensão do impetrante de ver reconhecido o direito da incidência do ITCMD sobre o valor venal do imóvel (base de cálculo do IPTU) - Ordem concedida em primeiro grau - Decisório que merece parcial reforma 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, todavia, 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 PARCIALMENTE*



*ACOLHIDA E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.*” (TJSP; **Apelação/Remessa Necessária 1051347-61.2021.8.26.0053; Relator (a): Rubens Rihl; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes – 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 02/02/2024; Data de Registro: 02/02/2024).** (g. n.)

Cabe observar, por fim, que a prerrogativa conferida ao Fisco no art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/00 **(1)** não pode ser exercida com base na previsão contida no Decreto Estadual n. 55.002/09 ou, ainda, em valores diversos contemplados em Portaria e/ou Decreto que, na realidade, alterem a base de cálculo, sem análise individual do caso concreto e, sobretudo, **(2)** deve obediência ao contraditório e à ampla defesa, de modo a restar demonstrado com clareza aos impetrantes as razões pelas quais os valores declarados pelos impetrantes não merecem ser acolhidos.

Como se vê, depreende-se do conjunto fático-probatório ser hipótese de se proceder a parcial procedência do apelo interposto pelo Estado de São Paulo, somente para reconhecer a legitimidade da autoridade apontada como coatora em revisar, mediante regular procedimento administrativo de arbitramento, o valor do imóvel apontados para fins de cálculo do ITCMD, assegurado o amplo exercício ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/00 e do art. 148 do CTN. Mantida, no mais, a concessão da segurança para reconhecer o direito dos impetrantes e a legalidade em considerar o valor venal adotado para fins de ITR como base de cálculo para o ITCMD incidente sobre os imóveis descritos na exordial.

Custas na forma da Lei. Inoportuna a condenação em honorários advocatícios em face da previsão contida no art. 25 da Lei n. 12.016/09 e do entendimento consolidado no enunciado n. 512 da Súmula do STF.

Ressalta-se, em arremate, que o presente Acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões pelas quais chegou ao resultado, de modo que a sua leitura permite identificar com clareza



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

os fundamentos do *decisum*. É o que basta para o respeito às normas de garantia do Estado de Direito, entre elas a do dever de motivação (CF, art. 93, IX).

De qualquer modo, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida (AgRg nos EDcl no REsp 966229/RS, Ministro OG FERNANDES, Sexta Turma, j. 05/02/2013, DJe 18/02/2013).

Diante do exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO** à remessa necessária e **DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso de apelação interposto pelo Estado de São Paulo nos termos da fundamentação exposta.

**MARTIN VARGAS**  
**Relator**