



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000323520

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1028295-74.2024.8.26.0071, da Comarca de Bauru, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido ASSOCIAÇÃO MANTENEDORA GIRASSOL, ESCOLA RUDOLF LANZ.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento 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) E MAURÍCIO FIORITO.

São Paulo, 1º de abril de 2025.

PAULO BARCELLOS GATTI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

4ª Câmara

REMESSA NECESSÁRIA Nº 1028295-74.2024.8.26.0071

IMPETRANTE: ASSOCIAÇÃO MANTENEDORA GIRASSOL

IMPETRADO: CHEFE DO POSTO FISCAL DE BAURU

ORIGEM: 2ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE BAURU

VOTO Nº 26.898

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. ITCMD. ORDEM DE SEGURANÇA CONCEDIDA. I. Caso em Exame 1. Remessa necessária de sentença que concedeu ordem de segurança à Associação Mantenedora Girassol contra ato do Chefe do Posto Fiscal de Bauru, declarando ilegal a exigência de recolhimento do ITCMD com base no valor venal de referência do ITBI, ao invés do valor venal do IPTU. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste na legalidade da base de cálculo do ITCMD ser o valor venal de referência do ITBI, em vez do valor venal do IPTU. III. Razões de Decidir 3. A Constituição Federal e a Lei Estadual nº 10.705/2000 estabelecem que a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do bem, não inferior ao utilizado para o IPTU. 4. O Decreto nº 50.002/2009, ao alterar a base de cálculo para o valor venal de referência do ITBI, majorou o tributo sem respaldo legal, violando o princípio da legalidade. IV. Dispositivo e Tese 5. Recurso desprovido. Tese de julgamento: 1. A base de cálculo do ITCMD deve respeitar o valor venal utilizado para o IPTU. 2. Alterações por decreto que majorem tributo sem lei são ilegais. Legislação Citada: CF/1988, art. 155, I e §1º; CTN, art. 97, II e IV; Lei Estadual nº 10.705/2000, arts. 9º e 13. Jurisprudência Citada: TJSP, Apelação Cível nº 0015295-64.2013.8.26.0053, Rel. Des. Isabel Cogan, 12ª Câmara de Direito Público, j. 12.03.2014. TJSP, Apelação Cível nº 0015788-41.2013.8.26.0053, Rel. Des. Nogueira Diefenthäler, 5ª Câmara de Direito Público, j. 10.02.2014.

Vistos.

Trata-se de **remessa necessária** advinda de r. sentença de primeiro grau que, nos autos do mandamus

impetrado pela **ASSOCIAÇÃO MANTENEDORA GIRASSOL** contra ato dito coator do **CHEFE DO POSTO FISCAL DE BAURU**, concedeu a ordem de segurança pretendida, sob o fundamento de ser ilegal a exigência da autoridade tributária estadual quanto ao recolhimento do ITCMD incidente sobre a transmissão de imóvel urbano, tendo como base de cálculo o valor venal de referência do bem para fins de lançamento do ITBI, e não com respaldo no valor venal definido para a cobrança do IPTU, ressalvada a possibilidade de instauração do procedimento administrativo, nos termos do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000, consoante r. sentença de fls. 141/147, cujo relatório se adota.

Decorrido o prazo para eventual interposição de recurso pelas partes (fl. 166), subiram os autos, em remessa necessária, conforme inteligência do art. 14, §1º, da Lei nº 12.016/2009.

Este é, em síntese, o relatório.

VOTO

Trata-se de remessa necessária (art. 14, §1º, da Lei nº 12.016/2009) advinda de r. sentença de primeiro grau que concedeu a ordem de segurança pretendida, sob o fundamento de ser ilegal a exigência da autoridade tributária estadual quanto ao recolhimento do ITCMD incidente sobre a transmissão de imóvel urbano,

tendo como base de cálculo o valor venal de referência do bem para fins de lançamento do ITBI, e não com respaldo no valor venal definido para a cobrança do IPTU, ressalvada a possibilidade de instauração do procedimento administrativo, nos termos do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000.

O caso é de **ratificação** do *decisum*.

In casu, a impetrante, com o objetivo de aperfeiçoarem a **doação** de imóvel urbano em seu favor, requereu a expedição de guia para recolhimento do ITCMD incidente na operação, considerando-se o *valor venal* dos bens segundo aquele utilizado para fins de lançamento do **IPTU**.

Não obstante, segundo alega, foi informada de que a autoridade tributária estadual, tendo por respaldo as disposições do Decreto Estadual nº 50.002/2009 e ofício Circular DEAT nº 27/2009, entende que a base de cálculo do ITCMD deveria corresponder ao valor utilizado para o lançamento do **ITBI** (*valor venal de referência*).

Diante desta conjuntura, por entender que o ato administrativo estaria eivado de ilegalidade, impetrou o presente *writ*, objetivando o reconhecimento do suposto direito líquido e certo à efetiva transmissão do direito que recai sobre os bens imóveis descritos na inicial, tomando como base de cálculo aquela utilizada para o IPTU, e não na forma como exigida pela Administração Estadual (fls. 01/08).

Pois bem.

A Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, inaugura a **Seção IV**, do Capítulo I (*sistema tributário nacional*), Título VI (*da tributação e do orçamento*), disciplinando a respeito dos **impostos dos estados e do distrito federal**, dentre os quais se insere o *Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens e Direitos* (art. 155, I e §1º, da CF/88).

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;

A respeito do **ITCMD**, o jurista RICARDO ALEXANDRE leciona que:

“Segundo o art. 155, I, da CF/1988, os Estados

e o Distrito Federal podem instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação **de quaisquer bens ou direitos**. O tributo possui natureza eminentemente arrecadatória (**fiscal**) e não incide sobre as transmissões originárias, como por usucapião (art. 1.238 do Código Civil) ou por acessão (art. 1.248 do Código Civil). O Código Tributário Nacional disciplina o imposto nos arts. 35 a 42 e deve ser interpretado à luz da atual Constituição, visto que a redação original do CTN trata de um único imposto de transmissão, de competência estadual, incidente exclusivamente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Com a Constituição Federal de 1988, previu-se a instituição de dois impostos de transmissão, um **estadual (ITCMD)** e outro **municipal (ITBI)**, sujeitando à incidência do primeiro as transmissões a **título gratuito** (*causa mortis* e doação) e do segundo as transmissões a **título oneroso**.”¹.

No âmbito paulista, a regulamentação do referido tributo vem consignada na Lei nº 10.705, de 29 de dezembro de 2000, sendo que, quanto à base de cálculo a ser considerada no caso de transmissão hereditária/gratuita de **bens imóveis urbanos**, os arts. 9º e 13, da legislação estadual prelecionam:

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**.

§ 2º - Nos casos a seguir, a base de cálculo é

¹ ALEXANDRE, Ricardo, *Direito Tributário Esquematizado*, 7ª Ed., São Paulo: Método, 2013, pp. 573-574.

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.

Ao que se infere, a Lei preestabeleceu a base de cálculo ordinária do ITCMD, nos casos de transmissão *mortis causa* e/ou *gratuita* de bens imóveis

urbanos, correspondendo ao **valor venal do prédio**, apurado na data do fato gerador do tributo – abertura da sucessão (regra do *saisine*); data do ato ou contrato –, devendo-se, ainda, respeitar o **limite mínimo** a ser considerado para este fim, qual seja, o montante utilizado para o lançamento do **IPTU**.

Tal previsão foi, inclusive, ratificada pelos termos do 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):

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;

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 - Em se tratando de imóvel rural, poderão ser adotados os valores médios da terra-nua e das benfeitorias divulgados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, vigentes à data da ocorrência do fato gerador, quando for constatado que o valor declarado pelo interessado é incompatível com o de mercado.

Ocorre que, já em **09 de novembro de 2009**, sobreveio o **Decreto nº 55.002**, alterando a redação do parágrafo único do retrotranscrito art. 16, RITCMD, o qual passou a vigorar com a seguinte redação:

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;

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."

Pontuadas tais premissas normativas, infere-se que, no caso *sub examine*, a irresignação recai especificamente contra este último ato normativo, já que, conforme antecipado, entende-se ter havido verdadeira majoração da base de cálculo do ITCMD, sem qualquer respaldo em lei (sentido formal), afrontando o quanto predisposto no art. 97, incisos II e IV cc. §1º, do Código Tributário Nacional.

Art. 97. 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;

(...)

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

E, de fato, o Decreto nº 50.002/2009, a partir do momento em que estabeleceu nova base de cálculo [ainda que mínima] do ITCMD – *valor venal de referência considerado para lançamento do ITBI* –, acabou por, indiretamente, majorar o tributo em questão, onerando o contribuinte, e o fez em reprovável invasão à esfera de competência normativa relegada exclusivamente à Lei Ordinária (princípio da **reserva legal** – art. 150, I, da CF/88 e art. 97, incisos II e IV cc. §1º, do CTN), configurando verdadeira hipótese de **ilegalidade** (art. 99, do CTN²).

O ilustre tributarista LEANDRO PAULSEN,

² **Art. 99.** O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

comentando o art. 97, *caput*, do CTN, anota que: “**Reserva Legal absoluta.** A legalidade estrita em matéria tributária constitui garantia fundamental prevista no art. 150, I, da CF, que é autoaplicável. O art. 97 do CTN visa a regulamentar a legalidade, tendo a virtude de esclarecer o seu alcance. Nessa medida, foi recepcionado”³.

Ressalve-se ser forçoso reconhecer que a própria Lei Estadual nº 10.705/00 somente se limitou a estabelecer o que é o *valor venal* (valor de mercado do bem), mas não trouxe critérios objetivos para defini-lo.

Destarte, o Decreto nº 46.655/02, com a redação dada pelo Decreto nº 55.002/09, teria, **em tese**, o condão de regulamentar a legislação geral do ITCMD paulista, fornecendo elementos para a conceituação e apuração do valor de mercado, mas desde que não tornasse a exação mais onerosa ao contribuinte, como acabou por fazer **in concreto**, ainda mais quando se tem na própria lei instituidora um critério menos oneroso [e válido], no caso, aquele lançado para fins de IPTU, previsto no art. 13, inciso I.

O Decreto que deu azo ao ato administrativo ora impugnado não peca por sua finalidade (regulamentação da base de cálculo do ITCMD), que é legítima no sentido de complementar o dispositivo legal, no entanto o impacto econômico (majoração do tributo) decorrente da sua aplicação no plano dos fatos transparece o vício de ilegalidade.

No mesmo sentido da tese aqui adotada,

³ PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 15ª Ed., Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, p. 859.

confirmam-se os seguintes julgados desta Egrégia Corte de Justiça em casos análogos:

"MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITCMD. Exigência do fisco quanto à alteração da base de cálculo do ITCMD, nos termos do Decreto Estadual nº 55.002/09. Inadmissibilidade. Decreto regulamentador que, ao fixar a base de cálculo sobre o "valor venal referencial", portanto, de forma diversa da prevista na Lei nº 10.705/00, (valor venal do bem IPTU) violou o disposto no art. 97, II, §1º do CTN, excedendo o poder regulamentador. Ofensa ao princípio da anterioridade da lei tributária (art. 150, III, "a", CF). Decisão mantida. RECURSO DESPROVIDO." **(Apelação Cível nº 0015295-64.2013.8.26.0053, Rel. Des. ISABEL COGAN, 12ª Câmara de Direito Público, j. 12.03.2014).**

"MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. Fisco Estadual que por meio de Decreto 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 e reexame necessário desprovidos." **(Apelação Cível nº 0015788-41.2013.8.26.0053, Rel. Des. NOGUEIRA DIEFENTHÄLER, 5ª Câmara de Direito Público, j. 10.02.2014).**

"Apelação Cível. Ação Ordinária. ITCMD. Pretensão de declaração de inexigibilidade do excedente, oriundo de recálculo do crédito tributário, com base no Decreto nº

55.002/2009. Fato gerador do ITCMD que ocorre com o óbito que se reputa como o momento de abertura da sucessão, por força do princípio da saisine consagrado no art. 1.784, do CC/2002. Aplicação das normas vigentes nesse momento. Falecimento que, no caso dos autos, se deu em momento anterior à edição do Decreto n.º 55.002/2009. Inaplicabilidade das inovações introduzidas por esse diploma. Precedentes deste Tribunal. Ação julgada procedente na origem. Sentença mantida. Recurso não provido.” **(Apelação Cível nº 0008080-42.2010.8.26.0053, Rel. Des. RUI STOCO, 4ª Câmara de Direito Público, j. 21.05.2012).**

“APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD) - BASE DE CÁLCULO ITBI - INADMISSIBILIDADE ADOÇÃO DE CRITÉRIO DIVERSO DAQUELE ESTABELECIDO PELA LEI QUE CONFIGURA MALTRATO AO POSTULADO DA RESERVA LEGAL - SEGURANÇA CONCEDIDA SENTENÇA MANTIDA. A base de cálculo do ITCMD, nos termos da lei é o valor venal do bem ou direito transmitido na época da abertura da sucessão. RECURSOS DESPROVIDOS.” **(Apelação Cível nº 0038644-04.2010.8.26.0053, Rel. Des. AMORIM CANTUÁRIA, 3ª Câmara de Direito Público, j. 13.12.2011).**

Adira-se, por derradeiro, que descabe qualquer consideração acerca da possibilidade de a Fazenda Estadual se utilizar procedimento para correta verificação do valor de mercado do imóvel, nos termos do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/00, uma vez que **inexiste recurso nesse sentido.**

Em suma, correta a solução albergada na r.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

sentença de primeiro grau, no sentido da concessão da ordem de segurança.

Ante o exposto, **em reexame necessário**, **NEGO PROVIMENTO** à remessa oficial, de modo a **manter** a r. sentença de primeiro grau, por seus próprios e bem lançados fundamentos jurídicos. Atente-se, com o fito de se evitar a oposição de sucessivos aclaratórios, ser descabida a fixação de honorários suplementares para a fase cognitiva estritamente recursal (art. 85, §11, do CPC/2015), em razão do disposto no art. 25, da Lei nº 12.016/2009 e Enunciado nº 512, da Súmula do Excelso Pretório.

PAULO BARCELLOS GATTI

RELATOR