



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000332121

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1031168-38.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, são recorridos MARCO ANTONIO GUIMARAES, DURVAL TADEU GUIMARÃES e SOLANGE GUIMARÃES ROMÃO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª 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 SILVIA MEIRELLES (Presidente sem voto), MARIA OLÍVIA ALVES E ALVES BRAGA JUNIOR.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Remessa Necessária nº 1031168-38.2023.8.26.0053

Recorrente: Juízo *Ex-officio*

Recorrido: Marco Antônio Guimarães e outros

Interessado: Estado de São Paulo e outro

Comarca: São Paulo

Juíza: Maricy Maraldi

Voto nº 3411

DIREITO TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO.

I. Caso em Exame

1. Mandado de segurança impetrado por herdeiros contra ato do Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, visando garantir o direito de recolher o ITCMD com base no valor venal do IPTU, em vez do valor venal de referência (VVR) conforme previsto pelo decreto estadual.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em determinar se a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel para fins de IPTU ou o valor venal de referência estipulado por decreto estadual.

III. Razões de Decidir

3. A base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens transmitidos, não podendo ser majorada por decreto.

4. A legislação estadual indica que o valor venal para fins de IPTU deve ser utilizado como base de cálculo do ITCMD, não sendo admissível a utilização de valor de referência superior.

IV. Dispositivo e estes

5. Reexame necessário desprovido.

Tese de julgamento: 1. A base de cálculo do ITCMD/SP deverá ser o valor venal do imóvel utilizado para fins de IPTU, conforme normas constitucionais e legais. 2. A majoração da base de cálculo por decreto, utilizando valor de referência, viola o princípio da legalidade.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 155, I.

CTN, art. 38, art. 97, II, § 1º.

Lei Estadual nº 10.705/2000, art. 9º, § 1º, art. 13, eu.

Jurisprudência Citada:

TJSP, Remessa Necessária Cível
1034780-47.2024.8.26.0053, Rel. Tânia Ahualli, j.
18/03/2025.

TJSP, Remessa Necessária Cível
1019920-15.2024.8.26.0482, Rel. Sidney Romano dos

Reis, j. 30/01/2025.

TJSP, Remessa Necessária Cível 1050898-98.2024.8.26.0053, Rel. José Luiz Gavião de Almeida, j. 28/02/2025.

Vistos.

Remessa necessária em face da r. sentença de fls. 112/116 que concedeu a segurança nos autos da ação de **Mandado de Segurança** promovido por Marco Antônio Guimarães e outros contra o **Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo**.

Na inicial, em resumo, narram os impetrantes que são herdeiros dos bens deixados pelo falecimento de seus progenitores, Durvalino Guimarães e Ofélia Vieira do Carmo Guimarães, que deixaram um único bem. Ao providenciarem o inventário extrajudicial, foram informados que deveriam recolher ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação) tendo como base de cálculo o valor venal de referência (VVR). Entendem que a base de cálculo correta para apuração do ITCMD seria a base de cálculo para fins de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ou seja, o valor venal do imóvel, nos termos da Lei Estadual 10.705/2000, e não o valor venal de referência, estabelecido através do Decreto Estadual nº 46.655/2002, modificado pelo decreto nº 55.002/2009, por ser ilegal e inconstitucional. Requerem a liminar para recolhimento do imposto de acordo com o valor venal do imóvel para fins de IPTU e, ao final, a concessão da segurança.

A liminar foi deferida (fls. 44/48).

A autoridade coatora foi citada (fls. 99); o Estado de São Paulo, através da Procuradoria, requereu o seu ingresso na qualidade de assistente litisconsorcial (fl. 83).

Informações prestadas às fls. 84/97.

O Ministério Público manifestou desinteresse em intervir no feito (fls. 103/111).

Ao final, a sentença concedeu a segurança nos seguintes termos:
“(…) *Isto posto, por estes fundamentos e mais que dos autos consta, CONCEDO A*

SEGURANÇA, com exame do mérito, nos termos do artigo 487, I do Código de Processo Civil para confirmar a liminar e afastar a utilização valor venal de referência municipal do ITBI como base de cálculo do ITCMD, referente ao bem identificado na inicial, tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel para fins de cobrança de IPTU (relativo ao ano do óbito de cada um dos de cujus), ressalvado o direito da Fazenda em proceder à instauração de procedimento administrativo para arbitramento do valor, se o caso. Custas na forma da lei, descabida a condenação em honorários (Súmula 512/STF). Intime-se a autoridade impetrada do inteiro teor desta sentença, a qual valerá como ofício. Ciência ao Ministério Público. Transcorrido o prazo para eventuais recursos voluntários, remetam-se os autos ao Egrégio Tribunal de Justiça - Seção de Direito Público, para reexame necessário. P.I.C.”

Adotado no mais, o relatório da sentença.

Não houve recurso voluntário e os autos subiram para o reexame necessário (fl. 124).

Deixo de encaminhar os autos à D. Procuradoria de Justiça, ante o desinteresse do Ministério Público às fls. 103/111.

Não houve oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

Por imposição legal (artigo 14, §1º da lei 12.016/09¹), é devido o duplo grau obrigatório de jurisdição.

No entanto, o reexame não comporta provimento.

Sobre as preliminares alegadas pela impetrada, de que os impetrantes/recorridos insurgem-se contra lei em tese e que o direito não é líquido e certo, não procede.

Os impetrantes não buscam discutir os dispositivos legais que regulamentam o tema, mas, sim, a interpretação dada pelo agente público às

¹ **Art. 14.** Da sentença, denegando ou concedendo o mandado, cabe apelação.

§ 1º Concedida a segurança, a sentença estará sujeita obrigatoriamente ao duplo grau de jurisdição

determinações normativas concretamente consideradas. Ou seja, buscam evitar o recolhimento a maior de ITCMD.

Ademais, o mandado de segurança é o remédio cabível na ação em questão, vez que o direito perseguido, recolhimento do imposto, é líquido e certo, tratando-se de matéria exclusivamente de direito, devendo ser, portanto, afastada.

Passa-se às razões recursais.

Cuida-se de mandado de segurança com o objetivo de recolhimento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD relativo à doação de imóvel em favor dos impetrantes com base no valor venal utilizado para cobrança de IPTU.

Verifica-se o direito líquido e certo dos impetrantes, pois o lançamento do tributo com base de cálculo no “valor venal de referência” fere o princípio constitucional da legalidade tributária, ou seja, é ilegal e portanto, deve ser afastado.

Ensina o mestre Hely Lopes Meirelles², *direito líquido e certo é o que apresenta manifesto em sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração (...).*

Pois bem.

Nos termos dos artigos 5º, inciso II³ e 150, I⁴ da Constituição Federal, há vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em exigir ou aumentar tributo sem lei anterior que o estabeleça.

No mesmo sentido, o artigo 97, II e § 1º, do CTN⁵, estabelece que somente a lei poderá majorar ou reduzir tributos, equiparando-se a majoração a

² "Mandado de Segurança" - 13ª edição - RT - páginas 13/14

³ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁴ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁵ **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;

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

modificação da base de cálculo que o torne mais oneroso.

Consoante o artigo 38 do Código Tributário Nacional⁶, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos tem, como base de cálculo, o valor venal do bem ou direito, a ser apurado ao tempo da abertura da sucessão. A omissão legal só foi devidamente disciplinada no artigo 13⁷ da lei estadual n.º 10.705/00.

Por sua vez, o artigo 9º do mesmo dispositivo⁸ estabelece que se considera o valor venal para fins de lançamento do ITCMD, o valor de mercado do bem, do direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação, impondo, inclusive, frações na base de cálculo.

Por conta da abrangência da lei estadual, anos depois foi instaurado o Decreto Estadual nº 46.655/2002, alterado posteriormente pelo Decreto nº 55.002/2009, o qual, em ato inconstitucional, feriu o princípio da legalidade tributária e ultrapassou seus limites ao alterar da base de cálculo do ITCMD.

Isso, porque o Decreto é ato normativo praticado pela Administração Pública, no exercício da função administrativa que não pode servir de justificativa para autorizar o aumento da base de cálculo do ITCMD.

Essa circunstância ultrapassa os limites regulamentares do ato legislativo do Poder Executivo, ferindo o princípio da legalidade tributária.

O próprio plenário do STF, quando do julgamento do recurso extraordinário 851.108/SP (Tema 825), decidiu que os Estados não podem legislar supletivamente na ausência de lei complementar:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF.

⁶ **Art. 38.** A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

⁷ **Art. 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;

⁸ **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.

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

1. 1/3 (um terço) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil;
2. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio direto;

Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislares supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas”.

Portanto, se verifica que o Decreto nº 55.002/2009, que regulamentou a Lei Estadual nº 10.705/2000, irregularmente instituiu majoração do tributo (ITCMD) em análise.

Esse é o entendimento majoritário no Tribunal de Justiça de São Paulo:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IPTU. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO. I. Caso em Exame Mandado de segurança impetrado por contribuinte para adotar o valor venal do imóvel considerado para fins de IPTU como base de cálculo do ITCMD, afastando a cobrança sobre o valor de referência. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar se a base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel para fins de IPTU ou o valor de referência estipulado por decreto estadual. III. Razões de Decidir 3. A Constituição Federal e o CTN estabelecem que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens transmitidos, não podendo ser majorada por decreto. 4. A jurisprudência e a legislação estadual indicam que o valor venal para fins de IPTU deve ser utilizado como base de cálculo do ITCMD, não sendo admissível a utilização de valor de referência superior, visto que este último fora fixado no Estado de São Paulo apenas via decreto. IV. Dispositivo e Tese 5. Reexame necessário desprovido. Tese de julgamento: A base de cálculo do ITCMD/SP deve ser o valor venal do imóvel utilizado para fins de IPTU, conforme legislação e jurisprudência. A majoração da base de cálculo por decreto, utilizando valor de referência, viola o princípio da legalidade. (...)” (TJSP; Remessa Necessária Cível 1034780-47.2024.8.26.0053; Relator (a): Tania Ahualli; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 18/03/2025; Data de Registro: 18/03/2025).

“Remessa Necessária – Tributário – Mandado de Segurança – Impetração para o fim de afastar a exigibilidade de recolhimento do ITCMD com base no Decreto Estadual n. 46.655/02, alterado pelo Decreto Estadual n. 55.002/09 – Sentença concessiva da ordem – Manutenção da r. sentença. Com efeito, não se mostra possível a aplicação dos Decretos nº 46.655/02 / 55.002/09, pois extrapolam os limites da Lei nº Estadual nº 10.705/00 – Possibilidade de se adotar a base de cálculo do imposto de acordo com o valor venal lançado para fins do IPTU – Precedentes desta Corte. R. Sentença mantida – Remessa Necessária desprovida” (TJSP; Remessa Necessária Cível 1019920-15.2024.8.26.0482; Relator (a): Sidney Romano dos Reis; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Presidente Prudente - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/01/2025; Data de Registro: 30/01/2025)

Por fim, há a possibilidade de instauração de procedimento administrativo pelo Fisco, conforme Artigo 11 da Lei 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 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, as demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.”.

No entanto, a instauração do procedimento a partir do quanto

disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional⁹, deve ser medida excepcional e subsidiária, que somente pode ser utilizado nos casos de omissão ou má-fé do contribuinte para se apurar a base de cálculo real do imposto devido.

Nesse sentido:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IPTU. CONCLUSÃO FAVORÁVEL AOS IMPETRANTES. REEXAME NECESSÁRIO. IMPROVIDO. I. Caso em exame 1. Mandado de segurança contra ato do Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, visando garantir o direito de recolher o ITCMD com base no valor venal do IPTU, em vez do valor de referência conforme estabelecido pela Lei Estadual nº 10.705/2000. 2. A Fazenda requereu a admissão como assistente litisconsorcial e sustentou a legalidade da base de cálculo cobrada, pleiteando a denegação da segurança. II. Questão em discussão 3. A controvérsia reside em determinar a base de cálculo correta para o recolhimento do ITCMD. III. Razões de decidir 4. Tributo deve ser recolhido calculado com base no valor venal do IPTU do imóvel. 5. Impossibilidade de aplicação do Decreto 55.002/2009. 6. Aumento que somente pode ocorrer por meio de lei, inteligência do art. 97, II, § 1º do CTN. 7. Possibilidade de lançamento do ITCMD por arbitramento nos termos do art.11 da Lei Estadual nº10.705/2.000 afastada, por ser medida excepcional a ser utilizada somente em casos de má-fé ou omissão. IV. Dispositivo e tese 8. Remessa necessária parcialmente provido. 9. REEXAME NECESSÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. 10. Tese de julgamento: "1. A base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do IPTU. 2. Aumento que somente pode ocorrer por meio de lei. 3. Impossibilidade de lançamento do ITCMD por arbitramento no presente caso." (TJSP; Remessa

⁹ **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.

Necessária Cível 1050898-98.2024.8.26.0053; Relator (a): José Luiz Gavião de Almeida; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/02/2025; Data de Registro: 28/02/2025)

Em suma, é o caso de se rejeitar o recurso oficial para manter a r. sentença, tendo em vista que se verifica que o Decreto nº 55.002/2009, que regulamentou a Lei Estadual nº 10.705/2000, irregularmente instituiu majoração do tributo (ITCMD) em análise, observando-se a possibilidade de instauração de procedimento administrativo nos casos de omissão ou má-fé do contribuinte.

Sem honorários advocatícios, a teor da súmula nº 105 do STJ¹⁰ e da súmula 512 do STF¹¹ e do art. 25 da lei nº 12.016/09¹².

Ressalto que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões do decisum, e rebatendo todas as teses levantadas pelas partes capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador, em observação ao que dispõe o artigo 489, § 1º, do NCPC (STJ. EDcl no MS 21.315-DF, julgado em 8/6/2016 - Info 585).

Todavia, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria suscitada, observando-se que não houve afronta a nenhum dispositivo infraconstitucional e constitucional.

Ante o exposto, pelo meu voto, **NEGO PROVIMENTO** ao reexame necessário, com observação.

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator

¹⁰ Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios. (CORTE ESPECIAL, julgado em 26/05/1994, DJ 03/06/1994, p. 13885)

¹¹ Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança. (DJ de 12-12-1969, p. 5996)

¹² **Art. 25.** Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.