



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000334509

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1000516-74.2024.8.26.0159, da Comarca de Cunha, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados JOSÉ ROBERTO DA SILVA e HILDA RIBEIRO DA SILVA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Não acolheram a remessa necessária e negaram provimento ao recurso de apelação. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR (Presidente) E PERCIVAL NOGUEIRA.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

ANTONIO CELSO FARIA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

ACF nº 20.102/2025

8ª Câmara de Direito Público

Apelação / Remessa Necessária nº: 1000516-74.2024.8.26.0159

Comarca de Cunha

Apelante: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

Apelados: José Roberto da Silva e Hilda Ribeiro da Silva

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA – Mandado de Segurança – ITCMD sobre imóvel rural - Pretensão de adotar base de cálculo do imposto de acordo com o valor do ITR – Sentença que concedeu a segurança – Base de cálculo do ITCMD que deve ser calculada pelo valor do ITR, 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 – Possibilidade de arbitramento por processo administrativo próprio, termos do art. 148 do CTN e do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000, devendo ser respeitado o princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, inciso II, e §1º, do Código Tributário Nacional. Sentença parcialmente reformada para permitir o arbitramento. Recurso provido. Remessa necessária não acolhida.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por **José Roberto da Silva e Hilda Ribeiro da Silva** em face de ato praticado pelo **Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo**, alegando, em síntese, que pretendem doar um imóvel rural para o único herdeiro. Afirmam que, ao iniciarem os trâmites necessários, observaram que a parte impetrada exige que o ITCMD seja recolhido conforme disposições contidas no Decreto Estadual nº 46.655/2002. Aduzem que referida determinação contraria a Lei Estadual nº 10.705/2000, a qual dispõe sobre a instituição do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e prevê, em seu art. 9º, que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, sendo o ITR, no caso, posto se tratar

de imóvel rural. Requerem a concessão de segurança para garantir que o ITCMD seja recolhido com base no valor do imóvel rural constante da última declaração de ITR, com fundamento no art. 13, II, da Lei Estadual nº 10.705/00, afastando-se a aplicação do Decreto Estadual nº 46.655/2002.

A r. sentença de fls. 55/58, cujo relatório se adota, concedeu a segurança pretendida *“para determinar à autoridade coatora que acolha o recolhimento do ITCMD na transmissão dos imóveis rurais tendo como base de cálculo o valor lançado para fins de apuração do ITR, conforme previsão contida no inciso II do art. 13, da Lei Estadual nº 10.705/2000”*.

Apela a Fazenda do Estado (fls. 63/73), afirmando que *“a questão controvertida é saber se a base de cálculo do ITCMD incidente sobre imóvel rural deve ser apurada com base no 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')”*. Ressalta que *“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). Isso porque o VTNt (Valor da Terra Nua Tributável) autodeclarado pelo contribuinte de ITR na DIAT pode estar defasado em relação ao valor venal atual do imóvel rural”*. Assevera que *“estabelecer que o ITCMD não pode ser menor do que o VTNt (Valor da Terra Nua Tributável) [valor mínimo ou piso] não significa permitir que o ITCMD seja pago pelo valor mínimo (piso)”*. Defende que *“o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário*

Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar Federal n. 104/2001, positivou a chamada norma geral antielisiva que autoriza o Fisco a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de reduzir ou suprimir a incidência de tributos. Essa permissão legal visa combater práticas elisivas, assegurando a efetividade da legislação tributária e evitando situações de abuso de direito por parte dos contribuintes e foi considerada constitucional pelo STF na ADI 2.446/DF”. Aduz que “a incompatibilidade entre o VTNt autodeclarado pelo contribuinte de ITR e valor efetivo valor de mercado do bem transmitido é hipótese que, segundo o STJ (cf. REsp n. 1.937.821/SP), autoriza o arbitramento com vistas à revisão do valor declarado e a apuração do real valor de mercado”. Ressalta que o “arbitramento desponta assim como um mecanismo essencial para combater práticas de elisão fiscal e garantir uma tributação justa e adequada das transmissões de bens por herança ou doação”. Assevera que “a garantia da prerrogativa de arbitramento da base de cálculo do ITCMD é fundamental para se assegurar que o VTNt autodeclarado pelo contribuinte com correspondente ao verdadeiro valor de mercado do imóvel rural, tudo em respeito ao disposto no art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000 e aos arts. 148 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN)”. Ao final, requer o provimento do recurso, com a reforma da r. sentença “e a declaração de que o Fisco não está impedido de revisar o lançamento em questão, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000, por meio de processo administrativo de ARBITRAMENTO, a fim de averiguar 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, sempre respeitados o contraditório e a ampla defesa”.

Contrarrrazões às fls. 77/81.

É o relatório.

De proêmio, registra-se que a questão trazida aos

autos diz respeito à adoção de base de cálculo diversa para incidência do ITCMD, por meio de Decreto Estadual nº 46.555/02, com nova redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.002/09, que permite que seja adotado o valor de referência do ITBI ou valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo.

Pois bem.

Cumpre observar que a base de cálculo do ITCMD, no caso de bens imóveis, guarda estreita correlação com o valor adotado pelo Município para a cobrança do ITR para imóveis rurais e do IPTU para imóveis urbanos, nos termos do art. 9º e art. 13, ambos da Lei Estadual nº 10.705/2000, a citar:

“Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo):

*§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.
(...)*

Artigo 13 - No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:

I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

II - em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR”.

Contudo, o Decreto Estadual nº 55.002/2009 modificou a base de cálculo do imposto ao estabelecer que será fixado

na maior das seguintes importâncias: a) O valor venal de mercado do bem imóvel declarado pelo contribuinte; b) O valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis “*inter vivos*” - ITBI.

Dessa forma, é inegável a constatação de ofensa ao princípio da legalidade na adoção de base de cálculo diversa para majorar o imposto devido, uma vez que a base de cálculo de imposto não pode ser determinada senão por meio de lei, nos termos do que dispõe o art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, inciso II, §1º, do Código Tributário Nacional, a saber:

“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;

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”.

Nesse sentido é o posicionamento deste E. Tribunal de Justiça:

“MANDADO DE SEGURANÇA – Recolhimento do ITCMD – Base de cálculo prevista na Lei Estadual nº 10.705/00, que nos imóveis urbanos é o valor do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, e nos imóveis rurais é o valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR - Majoração do tributo que deve observar os estritos termos da Lei e não por via de Decreto (art. 97, do CTN) – Precedentes desta C. Câmara e do E. STJ – Concessão da segurança mantida - Recurso oficial não acolhido, com observação quanto

à impossibilidade do arbitramento” (TJSP; Remessa Necessária Cível 1001361-64.2022.8.26.0228; Relator (a): Rebouças de Carvalho; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 31/01/2025; Data de Registro: 31/01/2025).

“APELAÇÃO - REMESSA NECESSÁRIA - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD - BASE DE CÁLCULO - IMÓVEL RURAL - Recurso da FESP contra a sentença que concedeu a ordem para o recolhimento do ITCMD com base no valor venal do ITR - Desprovemento de rigor - Pretensão de impor exação ilegal, instituída por decreto, com base no valor venal de referência calculado pelo Instituto de Economia Agrícola (IEA) - Decreto que não pode definir base de cálculo diversa de lei - Observância do princípio da estrita legalidade - Devida a manutenção da ordem para que o tributo seja recolhido pelos herdeiros base no valor venal para fins de ITR - Ressalva quanto à proibição do uso da técnica de arbitramento para nova incidência do valor de referência ou da base de cálculo de tributos diversos - Sentença mantida - RECURSO NÃO PROVIDO, com extensão à remessa necessária, com observação quanto a instauração de procedimento administrativo” (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1038284-09.2023.8.26.0405; Relator (a): Joel Birello Mandelli; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Osasco - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 29/01/2025; Data de Registro: 29/01/2025).

Assim, era mesmo de rigor o reconhecimento da violação do direito do particular, pela adoção de base de cálculo diversa que majorou o imposto de ITCMD devido, por meio de Decreto Estadual, em violação ao princípio da legalidade, nos termos do art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, inciso II, §1º, do Código Tributário Nacional.

Decidiu, portanto, corretamente o d. magistrado “*a quo*”, ao determinar que o recolhimento do ITCMD seja realizado tendo

por base de cálculo o valor do ITR (imóveis rurais).

Feitas tais considerações, consigna-se que o recurso da Fazenda deve ser provido para considerar a possibilidade de realização da apuração do valor do imposto por arbitramento administrativo, nos termos do art. 11, da Lei nº 10.705/2000, que prevê:

“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”.

Cabe consignar que o procedimento de arbitramento não confere à Fazenda o direito de adotar base de cálculo do ITCMD por meio de Decreto Estadual, devendo ser respeitado o princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, inciso II, e §1º, do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, é o entendimento desta C. 8ª Câmara de Direito Público:

“REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DO ITCMD (IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO). VINCULAÇÃO AO IPTU. Base de cálculo que deve corresponder ao valor venal para fins de cobrança do IPTU. Inteligência do art. 38 do Código Tributário Nacional e dos arts. 9º e 13, da Lei Estadual nº 10.705/00. Impossibilidade de se majorar tributo por meio de decreto. Legalidade tributária (art. 150, inciso I, da Constituição Federal, c.c. art. 97, inciso II e IV, § 1º, do Código Tributário Nacional). Reconhecimento, ademais, da instauração de procedimento de arbitramento de valores, na forma do art. 11, da Lei nº 10.705/00 que não confere à Fazenda o poder de estabelecer, por decreto, parâmetro genérico e indistinto

para o cálculo de ITCMD. Sentença mantida. Recurso oficial não provido” (TJSP; Remessa Necessária Cível 1057140-73.2024.8.26.0053; Relator (a): Bandeira Lins; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/01/2025; Data de Registro: 16/01/2025).

“APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. SENTENÇA CONCESSIVA DA SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS". BASE DE CÁLCULO. ITCMD. Ato administrativo impugnado. Exigência da base de cálculo do ITCMD correspondente ao valor venal de referência. Comprovação dos pressupostos da impetração. Certeza material e certeza jurídica. A impetração pretende assegurar direito à utilização da base de cálculo do IPTU para a apuração e recolhimento do ITCMD. Aplicação dos artigos 9º e 13, inciso I, da Lei Estadual n. 10.705/2000. Inadmissibilidade de aplicação dos Decretos n. 46.655/2002 e 55.002/2009. Atos normativos que, por via indireta, autorizam o aumento da base de cálculo e, com isso, do próprio tributo. A Constituição Federal veda iniciativa dos entes federativos para "exigir ou aumentar tributo" sem expressa autorização da lei (inciso I do artigo 150 da CF/88). Interpreta-se, com isso, que o decreto não pode servir de justificativa para autorizar o aumento da base de cálculo do ITCMD, o que repercute para elevar o valor do tributo, o que somente poderia ocorrer por meio de lei ordinária. Aplicação do limite mínimo previsto no artigo 13, inciso I, da Lei Estadual n. 10.705.2000. Base de cálculo do IPTU. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO QUANTO AO PROCEDIMENTO PARA ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. Inteligência do artigo 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000. Arbitramento da base de cálculo com base no valor de mercado. Possibilidade de instauração do procedimento que correrá sob o domínio do contraditório e da ampla defesa. Cabimento da revisão da matéria em ação própria em que seja articulada causa de pedir que verse sobre a impropriedade do valor eventualmente arbitrado.

*RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO PROVIDO E
REMESSA NECESSÁRIA REJEITADA”* (TJSP;
Apelação / Remessa Necessária
1007277-51.2024.8.26.0053; Relator (a): José Maria
Câmara Junior; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito
Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª
Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento:
11/12/2024; Data de Registro: 11/12/2024).

Ausente a condenação em honorários recursais no
mandado de segurança, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009.

Em arremate, considera-se prequestionada toda
matéria infraconstitucional e constitucional, observando-se que já
pacificado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça que, tratando-se de
prequestionamento, faz-se desnecessária a citação numérica dos
dispositivos legais, bastando para tanto que a questão posta tenha sido
decidida (EDROMS 18205/SP, Min. Felix Fischer, DJ 08.05.2006, p.
24).

Ante o exposto, **dá-se provimento** ao recurso para
permitir à Fazenda Estadual a possibilidade de realizar procedimento
administrativo de arbitramento, na forma do art. 11, da Lei nº
10.705/2000, e **não se acolhe** a remessa necessária.

ANTONIO CELSO FARIA
Relator