



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000340473

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1001104-81.2024.8.26.0159, da Comarca de Cunha, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido ADEMIR DE OLIVEIRA BENTO.

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 recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente), TANIA AHUALLI E SIDNEY ROMANO DOS REIS.

São Paulo, 7 de abril de 2025.

SILVIA MEIRELLES

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Remessa Necessária: 1001104-81.2024.8.26.0159*

Recorrente: JUÍZO EX OFFICIO.

Recorrido: ADEMIR DE OLIVEIRA BENTO.

Interessada: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

Juíza: Vanessa Pereira da Silva

Comarca: CUNHA

Voto nº: 24.049 - A*

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA – MANDADO DE SEGURANÇA - ITCMD – Imóveis rurais – Alegação de ilegalidade no recolhimento do tributo conforme previsão do Decreto Estadual nº. 55.002/09 – Pretensão de que a base de cálculo do tributo tenha como parâmetro o valor venal declarado no ITR – Sentença de concessão da ordem – Manutenção - Recolhimento do tributo, conforme previsão do Decreto Estadual nº. 55.002/09 - Inadmissibilidade de aumento de tributação por meio de decreto - Ofensa aos princípios da legalidade e da anterioridade - Inteligência do artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional – Possibilidade de instauração de processo administrativo de arbitramento, nos termos do art. 11, da Lei Estadual n. 10.705/2000 – Sentença concessiva da ordem mantida – Reexame necessário desprovido.

Trata-se de recurso de ofício e voluntário de apelação interposto pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO contra a r. sentença de fls. 65/69 que, em mandado de segurança impetrado por ADEMIR DE OLIVEIRA BENTO, concedeu a ordem, para viabilizar o recolhimento do ITCMD, com base na declaração do Imposto Territorial Rural, relativo aos imóveis rurais descritos na inicial, ressalvada a possibilidade do Fisco instaurar procedimento

administrativo para verificar se o valor do ITR adotado está de acordo com o valor de mercado, apurando eventual diferença.

Sem apresentação de recursos voluntários, os autos subiram para apreciação do reexame necessário.

É o relatório.

Trata-se de recurso de ofício contra a r. sentença que, em mandado de segurança, concedeu a ordem, para viabilizar o recolhimento do ITCMD, com base na declaração do Imposto Territorial Rural, relativo aos imóveis rurais descritos na inicial.

A r. sentença de concessão da ordem merece ser mantida.

Com efeito, o art. 38 do Código Tributário Nacional estabelece que: *“A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”*.

Por sua vez, a Lei Estadual n. 10.705/00, em seu artigo 9º, estabelece que:

“Art. 9º – A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido,...

*§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se o 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.” (grifo meu).

Este artigo é complementado pelo artigo 13, incisos I e II, da mesma lei que determina que o valor da base de cálculo do tributo é o mesmo fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial – ITR.

Portanto, o fato gerador do imposto de transmissão da propriedade imóvel, em razão de sucessão hereditária, por força do princípio da *saisine*, bem como por expressa disposição da supra referida lei estadual, se dá no momento da morte do *de cujus*, sendo que a sua base de cálculo é o valor declarado para fins de ITR.

Ao regulamentar a referida legislação, adveio o Decreto 55.002/2009 que, instituindo o Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos ITCMD, dispôs em seu artigo 16, que:

“Art. 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 efeito de lançamento do Imposto sobre a

Propriedade Territorial Rural - ITR;

Parágrafo único - Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 55.002, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009) (...)

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.”(g.m)

Alega a impetrada que não houve a alteração da base de cálculo, posto ser este o valor venal do imposto.

Porém tal argumentação não se sustenta no caso.

Conforme o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes, a base de cálculo do tributo “*deverá ser fixada, no respectivo valor, pela autoridade administrativa, a fim de possibilitar o cálculo do tributo, o que será feito através da sistemática de cálculo adotada pelo*

legislador (aplica-se a alíquota fiscal sobre a base de cálculo já medida monetariamente). Em verdade, a base do cálculo do tributo é encontrada na lei tributária através de uma referência abstrata. Com base nesta (base de cálculo normativa, in abstrato) a autoridade administrativa, pelo lançamento, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa (base de cálculo fática). (in “Compêndio de Direito Tributário”, 2º. Volume, Ed. Forense, 2ª. edição, 1994, p. 347).

Pois bem, o decreto atacado mesmo se baseando na nova lei municipal, na verdade, ao individualizar o valor do ITCMD para chegar a uma quantia líquida e certa, procurou corrigir monetariamente a sua base de cálculo, alterando o seu valor em conformidade com a verificação das práticas correntes no mercado.

Ao assim estabelecer a possibilidade de alteração do valor venal em conformidade com as pesquisas de mercado, incidiu em aumento de imposto, infringindo o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, ferindo o princípio da legalidade, posto que é vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Nos termos do que estabelece o art. 97, inciso II, do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer a majoração de tributos ou sua redução, ressalvando-se o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65, e, em conformidade com o que dispõe o seu § 1º, “*equiparar-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso*”.

Ora, se o fisco estadual, pela via do Decreto n. 55.002/09 admite que o cálculo do ITMCD seja alterado pelo valor apurado pelo Conselho de Valores imobiliários do Município, o qual aumenta a base de cálculo do ITBI ou do ITR em conformidade com as pesquisas de mercado, sem dúvida alguma altera a sua base de cálculo, incidindo claramente na vedação expressa do Código Tributário Nacional.

A tarefa do executivo é meramente complementar e de execução, que, aliás, se coaduna com as suas funções administrativas.

Daí porque o decreto, justamente por sua característica e finalidade regulamentar, deve sempre ser *infra legem* e *secundum legem*, a fim de que seja respeitado o princípio da legalidade. Ao revés, não pode nunca ser *contra*, *extra*, *praeter* ou *ultra legem*, sob pena de desrespeito a esse princípio constitucional.

Vicente Ráo, ao ensinar sobre a hierarquia das leis, esclarece com maestria sobre os princípios da legalidade e da constitucionalidade, da seguinte forma:

"O princípio da constitucionalidade exige a conformidade de todas as normas e atos inferiores, leis, decretos, regulamentos, atos administrativos e atos judiciais, às disposições substanciais ou formais da Constituição; o princípio da legalidade reclama a subordinação dos atos executivos e judiciais às leis e, também, a subordinação, nos

termos acima indicados, das leis estaduais às federais e das municipais a umas e outras." (in "O Direito e a Vida dos Direitos" - Vol. I - Tomo II, Ed. Resenha Universitária, 2ª edição, 1976, p. 263).

Em outras palavras, conforme argutamente observa o mestre supra citado, o decreto deve sempre completar a lei em seus detalhes, sem alterar seja o seu texto, seja o seu espírito (ob. cit., p. 267), sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Desse modo, os atos administrativos subordinam-se às leis, em obediência a esta regra de hierarquia.

Logo, ao estabelecer de forma diversa, o decreto regulamentar violou o princípio da legalidade ao instituir aumento de imposto não previsto em lei.

Neste contexto, já manifestou este Egrégio Tribunal:

“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 10.705/00 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 Ordem concedida Sentença mantida. Recursos desprovidos". (TJSP Rel. NOGUEIRA DIEFENTHÄLER, Apelação nº 0022359-33.2010.8.26.0053, julg. 22/03/12).

"Mandado de segurança. ITCMD. Base de cálculo. Valor de referência do ITBI utilizado pela Municipalidade. Inadmissibilidade. Adoção do valor venal do IPTU lançado no exercício. Recurso provido". (TJSP - Apelação nº 0045159-55.2010.8.26.0053, Rel. Borelli Thomaz, julg. 18/04/12).

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. Base de Cálculo. ITCMD. Imóvel rural. Base de cálculo que deve tomar o valor venal do imóvel, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000. Ilegalidade do Decreto nº 55.002/2009. Alteração legislativa que criou nova base de cálculo sem, contudo, haver o mínimo respaldo legal. Inteligência do artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional. Ofensa ao princípio da legalidade. Sentença mantida. Recurso não provido." (TJSP, Apelação Cível nº 1030685-23.2014.8.26.0053, Des. Rel. Vera Angrisani, j. 2/12/2014).

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Base de cálculo do imóvel rural. Tributo que deve ser recolhido com base no valor venal do bem, constante do ITR.

Notificação para recolhimento de valor complementar, com fulcro no valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento Previsão do Decreto nº 55.002/2009. Inadmissibilidade. Base de cálculo do ITCMD que deve ser calculada pelo valor venal do bem, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000. Decreto nº 55.002/09 que excede seu poder regulamentar, ao alterar a base de cálculo do tributo, aumentando o valor devido. Precedentes. Sentença mantida. Recurso voluntário e reexame necessário desprovidos.” (TJSP, Apelação Cível nº 0032895-97.2013.8.26.0506, Des. Rel. J. M. Ribeiro de Paula, j. 9/04/2015).

No mesmo sentido, em caso análogo, decidiu o Colendo Supremo Tribunal Federal que:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL.

I – É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes.

II – Agravo não provido.” (AI – 450.666, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª. Turma, DJU 18.06.2004).

Por outro lado, o referido decreto admite a alteração da base de cálculo por verificação periódica dos preços, transações e

ofertas no mercado imobiliário.

Fica claro que, ao assim determinar, feriu frontalmente o princípio da anterioridade, posto que é vedado ao sujeito ativo cobrar impostos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data de publicação da lei e no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”).

Destarte, era mesmo de rigor a concessão da ordem.

Por outro lado, como já consignou o juízo *a quo*, não se afastou a possibilidade de arbitramento do valor.

O art. 11, da Lei 10.705/00, assim dispõe *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, as demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.”.

Ressalte-se, por oportuno, que não poderá o Fisco fazer uso do valor médio da terra-nua e benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, para os imóveis rurais, pelos mesmos fundamentos alhures expostos.

Aliás, neste sentido é o entendimento adotado por esta C. Câmara de Julgamento em casos análogos:

*“APELAÇÃO e REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de segurança – ITCMD – Imóvel rural – Base de cálculo – Pretensão de recolhimento do tributo com base no valor venal, constante do ITR – Concessão parcial da ordem – Pretensão de reforma para afastar a incidência de multa, bem como a possibilidade de arbitramento pelo Fisco – Indeferimento da gratuidade de justiça e determinação de recolhimento do preparo – Inércia da apelante – Aplicação dos artigos 101, §2º, e 1.007 do CPC – Ausência de pressuposto objetivo de regularidade processual – Não conhecimento do recurso – Sentença sujeita à remessa necessária – 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 – **Possibilidade de arbitramento, mediante processo administrativo próprio, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 11 da Lei***

Estadual n. 10.705/2000, não admitido, entretanto, o uso do valor médio da terra-nua e benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, para os imóveis rurais – Sentença mantida, com observação – Recurso de apelação não conhecido. Não provimento do reexame necessário, com observação.” (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1021081-66.2018.8.26.0451; Relator (a): Maria Olívia Alves; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Piracicaba - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 04/05/2021; Data de Registro: 04/05/2021).

“MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – Adoção do valor de referência do ITBI como base de cálculo – Descabimento – A base de cálculo do imposto é o valor venal utilizado para a cobrança do IPTU – Impossibilidade de aplicação do Decreto nº 55.002/09 que alterou a forma de cobrança do tributo, extrapolando os limites da Lei nº Estadual nº 10.705/00 (RITCMD, Decreto nº 46.655/02) – Precedentes – Possibilidade de instauração de processo administrativo de arbitramento – Art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000 – Sentença reformada apenas para que conste tal possibilidade – Dado provimento ao recurso voluntário, com solução parcialmente extensiva ao reexame necessário.” (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1025896-42.2020.8.26.0482; Relator (a): Leme de Campos; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de

Presidente Prudente - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/06/2021; Data de Registro: 11/06/2021).

Assim, de rigor a manutenção da r. sentença de concessão da ordem, ressaltando-se a possibilidade de instauração pela apelante de processo administrativo de arbitramento do valor venal do bem, nos termos supra decididos.

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, **nega-se provimento** ao reexame necessário.

SILVIA MEIRELLES
Relatora