



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000354703

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1047057-03.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados SIMONE SOARES DA SILVA e MARCIA FERREIRA SOARES DA SILVA.

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 apelo e ao reexame necessário. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANTONIO CARLOS VILLEN (Presidente sem voto), PAULO GALIZIA E MARCELO SEMER.

São Paulo, 9 de abril de 2025.

MARTIN VARGAS

Relator

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível n. 1047057-03.2021.8.26.0053 – Comarca de São Paulo

Apelante: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

Apeladas: Simone Soares da Silva e Marcia Ferreira Soares da Silva

Juíza sentenciante: Dr^a. Maricy Maraldi

Voto n. 2242

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO VALOR VENAL DE REFERÊNCIA DO ITBI. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. APLICAÇÃO DO VALOR VENAL DO IPTU. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. REMESSA NECESSÁRIA E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

I. CASO EM EXAME

1. Apelação interposta pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo contra sentença que concedeu a segurança pleiteada, ao reconhecer a ilegalidade da adoção do valor venal de referência do ITBI como base de cálculo do ITCMD e determinar a utilização do valor venal do IPTU. O Juízo de origem afastou a aplicação do Decreto Estadual n. 55.002/2009 por violação ao princípio da legalidade tributária.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Há duas questões em discussão: (i) definir se a utilização do valor venal de referência do ITBI como base de cálculo do ITCMD, prevista no Decreto Estadual n. 55.002/2009, afronta o princípio da legalidade tributária e (ii) verificar a possibilidade de revisão do lançamento do tributo por arbitramento, mediante processo administrativo, nos termos do art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000 e do art. 148 do CTN.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. O ITCMD tem como base de cálculo o valor venal do bem transmitido, conforme disposto no art. 9º da Lei Estadual n. 10.705/2000, e deve corresponder, no mínimo, ao valor venal utilizado para fins de IPTU, nos termos do art. 13 do mesmo Diploma Legal, vedada a utilização de critérios infralegais para modificar essa definição.

4. A adoção do valor venal de referência do ITBI prevista no Decreto Estadual n. 55.002/2009 configura alteração indevida da base de cálculo do tributo por norma infralegal, em violação ao princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da CF e no art. 97, II, §1º, do CTN.

5. A Fazenda Pública pode revisar a base de cálculo do tributo mediante processo administrativo próprio, assegurados o contraditório e a ampla defesa, conforme previsto no art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000 e no art. 148 do CTN.

6. O decisor de primeiro grau está fundamentado nos princípios constitucionais e dispositivos legais pertinentes a controvérsia posta em julgamento, além de alinhado à jurisprudência firmada por este E. TJSP, inclusive, por esta C. Câmara, o que reforça o entendimento aplicado ao caso concreto.

IV. DISPOSITIVO E TESE

7. Recurso de apelação e remessa necessária parcialmente providos.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 150, I; CTN, arts. 97, II, §1º, 148; Lei Estadual n. 10.705/2000, arts. 9º, 11 e 13; Decreto Estadual n. 55.002/2009.

Jurisprudência relevante citada: TJ-SP, Remessa Necessária Cível nº 1052047-71.2020.8.26.0053, Rel. Des. José Eduardo Marcondes Machado, j. 29.02.2024; TJ-SP, Remessa Necessária Cível nº 1046146-20.2023.8.26.0053, Rel. Des. Antonio Carlos Villen, j. 28.02.2024; STJ, REsp nº 1.937.821/SP (Tema 1.113), Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 24.02.2022.

Vistos.

Trata-se de recurso de apelação interposto pela **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** em face de **Simone Soares da Silva** e de **Marcia Ferreira Soares da Silva** contra a r. sentença que concedeu a segurança pretendida na ação mandamental com pedido de tutela antecipada, impetrada pelas apeladas contra ato do Il. Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, com vistas (i) ao reconhecimento da ilegalidade da cobrança do ITCMD com base nas disposições contidas no Decreto Estadual n. 55.002/2009, de modo a assegurar às impetrantes o direito ao recebimento dos imóveis descritos na exordial em inventário, a partir da consideração dos respectivos valores venais para fins de IPTU como base de cálculo do ITCMD e alíquota de 4%, bem como com o escopo de determinar à requerida que

(ii) os emolumentos cartorários também sejam calculados sobre o valor venal do imóvel lançado pela Municipalidade de São Paulo para fins de cobrança de IPTU (fls. 1/21).

Acrescenta-se ao relatório da sentença que o *writ* foi concedido pelo Juízo *a quo*, por entender que a adoção do valor venal de referência estabelecido para fins de ITBI, como base de cálculo do ITCMD, afronta o princípio constitucional da legalidade tributária e deve, portanto, ser afastado. Não houve condenação em honorários advocatícios nos moldes do art. 25 da Lei n. 12.016/09 (fls. 87/91).

Interpostos embargos de declaração pela Fazenda Pública estadual, ao argumento da existência de omissão quanto a alegada possibilidade da Secretaria da Fazenda instaurar procedimento administrativo de arbitramento em caso de discordância em relação ao valor declarado pelo contribuinte (fls. 102/105), o *decisum* foi inteiramente confirmado pelo MM. Juízo processante com a rejeição dos aclaratórios (fl. 108).

Da r. sentença, a **Fazenda Pública Estadual de São Paulo** interpôs recurso de apelação, opondo-se ao desfecho empreendido em primeiro grau (fls. 113/118).

Sustentou, em suma, que a Lei Estadual n. 10.705/2000 prevê com clareza que a base de cálculo do referido imposto deve consistir no valor venal do bem, a seu ver, em consonância com o disposto no art. 38 do CTN, com base no que reputou indispensável, portanto, recorrer a procedimentos que permitam aferir a correta compreensão do conceito de "valor venal".

Não obstante, destacou que o Juízo sentenciante deixou de considerar a possibilidade de instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo do ITCMD de modo a proceder ao lançamento por arbitramento da base de cálculo, como previsto no art. 11 da Lei n. 10.705/2000, em hipóteses como a que se apresenta nestes autos de discordância da Fazenda acerca do

valor declarado pelo contribuinte sobre o bem, contemplado o exercício do contraditório, com fundamento no entendimento consolidado pelo STJ no julgamento do tema n. 1.113.

Por derradeiro, a Fazenda Pública estadual aduziu que a fixação de base de cálculo em desacordo com a diretriz imposta por norma tributária importa em inadmissível redução da arrecadação, ao criar um benefício tributário sem lastro em lei, na medida em que o valor indicado pelo contribuinte é significativamente inferior àquele reputado real valor de mercado do bem pelo Fisco.

Objetivou a Fazenda, assim, o provimento do recurso de apelação para reformar integralmente a r. sentença proferida e, assim, reconhecer o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento do tributo por arbitramento da base de cálculo.

Apesar de devidamente intimadas, as impetrantes não apresentaram contrarrazões ao apelo interposto (fl. 123), o qual foi posteriormente distribuído de modo livre a esta Relatoria (fl. 125).

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

É o relatório.

De início, convém esclarecer que os autos não foram encaminhados a d. Procuradoria-Geral de Justiça, uma vez que em controvérsias envolvendo o mesmo tema, não houve manifestação sobre o mérito recursal ao fundamento de que o direito discutido é disponível.

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 Simone Soares da Silva e por Marcia Ferreira Soares da Silva, contra ato coator do Il. Senhor Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, perante o MM. Juízo da 10ª Vara de Fazenda Pública do Foro Central da Comarca da Capital, com o objetivo de determinar à impetrada que proceda ao recálculo do ITCMD incidente em razão da transmissão dos imóveis descritos na inicial, de modo a se utilizar do valor venal apurado para fins de IPTU como base de cálculo.

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 ao exame da (i) legalidade da aplicação do Decreto n. 55.022/09 para orientar a fixação da base de cálculo do ITCMD a partir do valor venal de referência adotado para fins de ITBI, bem como da (ii) 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 no *writ* 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 pelas 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:**

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; (...)**” (g. n.)

Tem-se, portanto, que o escopo dos referidos dispositivos concerne justamente em considerar o valor lançado pela Administração Pública como critério de avaliação do bem. Assim, a base de cálculo do imposto concerne ao valor venal dos bens e direitos transmitidos, o qual, para bens imóveis, deve ser considerado o mesmo valor que orienta a base de cálculo para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana IPTU.

Aliás, importante consignar sobre este aspecto que o Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo fixada, tanto para cálculo do IPTU, como do ITCMD, respectivamente previstas em seus arts. 33 e 38, deve corresponder ao valor venal do imóvel, qual seja, aquele definido pela própria

Municipalidade como sendo o compatível com a realidade do mercado.

Assim, ao contemplar normativa específica para regulação do ITCMD nos arts. 35 a 42, todos daquele *Codex*, fica convencionada a base de cálculo do referido imposto nos seguintes termos: “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”.

Nesse contexto, não cabe ao legislador ordinário criar diferenciação acerca da expressão monetária do valor venal conforme se refira à propriedade ou à transmissão do bem ou do direito, ainda que o IPTU e o ITCMD possuam regimes jurídicos próprios, na medida em que ambos os tributos apresentam a mesma base de cálculo definida em lei complementar.

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, que o valor da base de cálculo do ITCMD, na hipótese de imóvel urbano, será “não inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;”.

Ocorre que a alteração conferida pelo Decreto Estadual n. 55.002/2009 previu a possibilidade de adotar, no caso de imóveis urbanos, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), desde que não inferior ao valor fixado para lançamento do IPTU, prevendo, também, a possibilidade de instauração de administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso.

In verbis:

“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 **imóvel:**

a) urbano, não inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

[...]

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)

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. n.)

Referida autorização quanto a fixação de base de cálculo em referência ao ITBI, contudo, 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.

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 a 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;”

Essa é o sentido que se deduz também da vedação contida no art. 97, II, §1º, do CTN, ao prescrever que:

“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.” (g.n.)

É dizer que a legislação de regência do ITCMD não autoriza a conclusão de que o legislador possui liberdade para estabelecer aos imóveis urbanos, por via infralegal, opção de base de cálculo favorável a Administração Tributária, entre o valor venal considerado para base de cálculo do IPTU e aquele condizente ao ITBI, mas consignou, tão somente, que o valor da base de cálculo do ITCMD não pode ser inferior ao fixado para o lançamento de IPTU, 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:

“REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. Segurança concedida na origem. **Base de cálculo para o recolhimento do ITCMD que deve corresponder ao valor venal do imóvel para fins de recolhimento de IPTU. Alteração da base de cálculo do tributo admissível somente por meio de lei em sentido estrito. Impossibilidade de modificação da base de cálculo do imposto por norma infralegal.** Precedentes desta 10ª Câmara de Direito Público. Sentença mantida. Remessa necessária não provida.” (TJ-SP - Remessa Necessária Cível: 1052047-71.2020.8.26.0053 São Paulo, Relator: Jose Eduardo Marcondes Machado, Data de Julgamento: 29/02/2024, 10ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 29/02/2024). (g. n.)

“MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Transmissão de imóvel urbano por doação. **Pretensão a que se reconheça a regularidade do cálculo do ITCMD efetuado com base no valor venal adotado para lançamento do IPTU. Exigência fiscal baseada no Decreto Estadual nº 55.002/2009. Inadmissibilidade. Alteração da base tributável que equivale à majoração do tributo. Ofensa ao princípio da Reserva Legal.** Tese que está em consonância com precedentes deste Tribunal. Ordem concedida em parte. Reexame necessário não provido.” (TJ-SP - Remessa Necessária Cível: 1046146-20.2023.8.26.0053 São Paulo, Relator: Antonio Carlos Villen, Data de Julgamento: 28/02/2024, 10ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 28/02/2024). (g. n.)

“MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – BASE DE CÁLCULO – Lei Estadual nº 10.705/00 e Decreto nº 55.002/09 – Sistemática que delega a fixação prévia ao Poder Executivo – **Afronta ao princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, inc. I, da CF e art. 97, incisos II e IV, do CTN – Impossibilidade de criação ou majoração de tributos senão por lei – Possibilidade de arbitramento reconhecida, nos termos do art. 148 CTN, bem como art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/00** – Sentença mantida. REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDO.” (TJ-SP - Remessa Necessária Cível: 1024779-42.2020.8.26.0053 São Paulo, Relator: Maria Fernanda de Toledo Rodovalho, Data de Julgamento: 29/02/2024, 2ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 29/02/2024). (g. n.)

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 a MM^a. Juíza sentenciante ao reconhecer o direito líquido e certo das impetrantes a promover o recolhimento do ITCMD com lastro no valor venal atribuído ao IPTU para fixação da base de cálculo e, assim, ao reputar ilegal a fixação da base de cálculo do aludido imposto nos termos do Decreto Estadual n. 55.002/09, ou seja, com base no valor venal de referência do ITBI, no que fica mantida a r. sentença de primeiro grau.

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 (óbito), 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, ao prever que o valor venal do imóvel urbano para base de cálculo do ITCMD será não inferior ao declarado para fins de IPTU, o já reproduzido art. 13 da Lei Estadual n. 10.705/00 preconiza com clareza a possibilidade de fixação de outra base de cálculo ao ITCMD que não obrigatória e necessariamente aquela adotada para o IPTU.

Dito de outro modo, o que referida norma permite inferir com segurança é que o valor apurado para fins de IPTU 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; 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 as razões pelas quais os valores declarados pelas impetrantes não merecem ser acolhidos.

Como se vê, depreende-se do conjunto fático-probatório ser hipótese de se proceder a reforma em parte da r. sentença, somente para reconhecer a legitimidade da autoridade apontada como coatora em revisar, mediante regular procedimento administrativo de arbitramento, os valores venais dos imóveis 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 das impetrantes e a legalidade em considerar o valor venal adotado para fins de IPTU como base de cálculo para o ITCMD incidente sobre os imóveis descritos na exordial.

De rigor, portanto, conferir parcial provimento ao recurso de

apelação interposto, a fim de promover a reforma parcial da sentença, com a concessão da segurança apenas para que seja afastado o critério estabelecido no Decreto n. 55.002/09, reconhecida a possibilidade de lançamento do tributo por arbitramento, mediante instauração de procedimento administrativo próprio pela FPESP, nos termos do art. 11 da Lei Estadual n. 10.705/2000.

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 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, **DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO** à remessa necessária e ao recurso de apelação interposto pela Fazenda Pública Estadual de São Paulo.

MARTIN VARGAS
Relator