



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000407283

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1014893-64.2023.8.26.0004, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, e recorrida MARCIA APARECIDA DE OLIVEIRA PAVANELLI.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento à remessa necessária. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI (Presidente) E MARCELO BERTHE.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

CARLOS VON ADAMEK

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL N. 1014893-64.2023.8.26.0004

COMARCA: SÃO PAULO – 1ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RECORRENTE: JUÍZO *EX OFFICIO*

RECORRIDA: MARCIA APARECIDA DE OLIVEIRA PAVANELLI

INTERESSADOS: ESTADO DE SÃO PAULO e DIRETOR EXECUTIVO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL

VOTO N. 15.445

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 “valor de mercado” – 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 mantida – Remessa necessária desprovida.**

Trata-se de mandado de segurança impetrado em face do DIRETOR EXECUTIVO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, com remessa necessária da sentença que concedeu a segurança ao impetrante, às fls. 106/113, “*confirmando e tornando definitiva a liminar concedida em recurso (fls. 82/92), para autorizar o cálculo e o recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, referente ao imóvel objeto da lide, com base no valor venal utilizado para a incidência do IPTU, lançado no mesmo exercício da abertura da sucessão, corrigido monetariamente. Ressalvo o direito de o Fisco instaurar procedimento administrativo próprio, consoante dispõe o art. 148 do CTN, garantindo-se o*

exercício do contraditório e da ampla defesa pelo contribuinte.”. Custas a cargo da Fazenda Pública, ressalvada a isenção a que faz jus, na hipótese de cobrança direta da taxa judiciária (art. 6º, Lei Estadual nº 11.608/2003), sem prejuízo do dever de reembolsar os valores adiantados pela parte vencedora. Não houve condenação em honorários advocatícios (Súmula n. 521 do E. STF) e art. 25 da Lei n. 12.016/2009.

Decorrido *in albis* o prazo para interposição de recurso voluntário pelas partes (cf. fl. 119), os autos foram remetidos a esta Superior Instância.

É o relatório.

Admito a remessa necessária por força do disposto no art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/09.

A remessa necessária não comporta provimento.

Pretende o impetrante que seja considerado o valor venal do imóvel, adotado como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, como base de cálculo também do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens e direitos – ITCMD, incidente sobre o imóvel descrito na inicial, diferentemente do que vinha exigindo a autoridade coatora, que adota como base de cálculo o valor venal de referência do Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis e de direitos a eles relativos – ITBI.

In casu, ao tratar do ITBI, o CTN estabelece em seu art. 38 que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Segundo o art. 155, I, CF, a instituição do ITCMD é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Assim, ao regulamentar sobre o referido imposto, a Lei Estadual nº 10.705/2000, em seu art. 9º, assim dispõe:

“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” (g.n.).

Ainda sobre a base de cálculo, no caso de imóvel urbano, o Decreto Estadual nº 46.655/2002 (RITCMD – Regulamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens e direitos), em seu art. 16, I, alínea 'a', regulamentou o art. 13 da Lei Estadual nº 10.705/00, estipulando 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” (g.n.).

Assim, no caso de transmissão de bem imóvel urbano, de acordo com o artigo supracitado, a base de cálculo do ITCMD seria o valor venal do bem na data do fato gerador do tributo, respeitando-se, para tanto, o limite mínimo nunca inferior ao fixado para fins de IPTU.

Ocorre que esse dispositivo teve sua redação alterada pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009, oportunidade em que se operou a

majoração da base de cálculo:

“Art. 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” (g.n.).

Referida alteração mediante decreto, todavia, violou o art. 150, I, da CF e o art. 97, II, IV, e § 1º, do CTN, que assim estabelecem:

“Art. 150 [CF]. 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”
(g.n.).*

“Art. 97 [CTN]. 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”
(g.n.).*

Desse modo, houve ofensa ao princípio da reserva legal, pois não poderia o Poder Executivo Estadual editar um ato infralegal (decreto) que ensejasse a majoração do tributo, tendo em vista que a base de cálculo do ITCMD foi discriminada pela Lei Estadual nº 10.705/2000, sendo somente por lei permitida alteração nesse sentido.

Em outros termos: o decreto mencionado substituiu o valor venal do IPTU pelo valor venal de referência do ITBI para integrar a base de cálculo do ITCMD, violando os princípios da estrita legalidade tributária, porquanto não se pode, por meio de decreto, inovar no tocante à definição da base de cálculo do tributo, ainda mais quando essa alteração redundar em elevação do tributo.

Assim, a r. sentença de primeiro grau deve ser mantida quanto à adoção do valor venal do IPTU como base de cálculo do ITCMD.

Tribunal:

Sobre o tema, já se decidiu perante este Egrégio

“APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança com Pedido Liminar – ITCMD de imóveis urbanos – Cobrança do referido imposto com adoção de base de cálculo de ITBI, nos termos do que dispõe o Decreto Estadual nº 55.002/09 – Pleito que visa a utilização como base de cálculo do tributo, valor venal para fins de IPTU, afastando-se a utilização do valor de referência – Sentença de procedência – Decisão incorreta – A base de cálculo do ITCMD deve ser o valor venal do imóvel lançado para fins de IPTU, em razão da ilegalidade do Decreto Estadual nº 55.002/09 – Inteligência do art. 97, II, § 1º, do CTN e da Lei nº 10.705/00 – Sentença concessiva da ordem mantida – Recursos oficial e voluntário da FESP improvidos” (TJSP, Apelação Cível nº 1005808-48.2016.8.26.0053, rel. Des. EDUARDO GOUVÊA, 7ª Câmara de Direito Público, j. 10.01.2018);

“MANDADO DE SEGURANÇA. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). Base de cálculo que deve corresponder ao valor venal para fins de cobrança do IPTU. Inteligência do art. 38 do CTN e arts. 9º e 13 da LE nº 10.705/00. Impossibilidade de se majorar tributo por meio da alteração da base de cálculo promovida pelo Decreto nº 52.002/09. Precedentes. Sentença mantida. Recurso e remessa necessária conhecidos e não providos” (TJSP, Apelação Cível nº 1037931-65.2017.8.26.0053, rel. Des. VERA ANGRISANI, 2ª Câmara de Direito Público, j. 15.12.2017);

*“APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – IMÓVEL URBANO – BASE DE CÁLCULO – Pretensão mandamental voltada à declaração de ilegalidade do ato administrativo que exigiu a complementação do imposto sobre transmissão causa mortis e doações de quaisquer bens ou direitos relativos à sucessão de bem imóvel urbano, considerando-se como base de cálculo o valor correspondente ao valor venal de referência fornecido pela Prefeitura Municipal para fins de cálculo do ITBI – A base de cálculo do ITCMD, no caso de imóvel urbano, deve corresponder ao valor venal do bem na data da abertura da sucessão (art. 9º, §1º, da Lei Estadual nº 10.705/2000), não podendo ser inferior ao montante fixado para o lançamento do IPTU (art. 13, I, da Lei Estadual nº 10.705/2000) – Alteração da base de cálculo do tributo pelo Decreto nº 55.002/2009, que conferiu nova redação ao art. 16, parágrafo único, do RITCMD (Decreto nº 46.655/2002), vinculando-a ao valor venal de referência do imóvel para fins de lançamento do ITBI – Ilegalidade – Majoração indireta do tributo – Reserva legal – Inteligência do art. 97, incisos II e IV cc. §1º, do CTN – Sentença concessiva da ordem de segurança mantida. Recursos, voluntário e oficial, desprovidos” (TJSP, **Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1037819-96.2017.8.26.0053**, rel. Des. PAULO BARCELLOS GATTI, 4ª Câmara de Direito Público, j. 11.12.2017).*

Além disso, como bem observado pela r. sentença do Juízo *a quo*, o teor do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000 deve ser observado, uma vez que há a possibilidade de o Fisco instaurar procedimento administrativo para verificar se o valor de mercado do bem, à época da transmissão, era maior ou não que o valor do IPTU, para fins de arbitramento da base de cálculo do tributo:

“Art. 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” (g.n.).

Nesse sentido, o posicionamento desta Colenda
Câmara:

“MANDADO DE SEGURANÇA. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). Base de cálculo que deve corresponder ao valor venal para fins de cobrança do IPTU. Inteligência do art. 38 do CTN e arts. 9º e 13 da LE nº 10.705/00. Impossibilidade de se majorar tributo por meio da alteração da base de cálculo promovida pelo Decreto nº 52.002/09. Possibilidade, contudo, de o Fisco, por meio de procedimento administrativo e respeitando o contraditório e a ampla defesa, apurar o correto valor, caso não concorde com o valor declarado ou atribuído ao bem. Precedentes. Sentença mantida. Recurso e remessa necessária conhecidos e não providos, com observação” (TJSP, **Apelação Cível nº 1004059-05.2016.8.26.0438**, rel. Des. VERA ANGRISANI, **2ª Câmara de Direito Público**, j. 07.11.2017) (g.n.);

“APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – Mandado de Segurança – ITCMD – Imóvel – Pretensão ao recolhimento do tributo tomando-se por base de cálculo o valor venal

*correspondente dos lançamentos de IPTU – Admissibilidade – Decreto nº 55.002/09 que extrapola a reserva legal e ofende o disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, incisos II e IV c.c § 1º, do Código Tributário Nacional – Base de cálculo que deve corresponder ao valor de mercado, nunca inferior ao IPTU ou ITR, a teor do disposto na Lei Estadual nº 10.705/00 – Possibilidade, contudo, de se franquear ao Fisco o direito de instaurar procedimento administrativo para arbitramento da base de cálculo do imposto a ser recolhido, nos termos do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/00 – Sentença parcialmente reformada – Recursos oficial e voluntário da assistente litisconsorcial passiva parcialmente providos” (TJSP, **Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1050325-41.2016.8.26.0053**, rel. Des. **RENATO DELBIANCO**, 2ª Câmara de Direito Público, j. 30.03.2017) (g.n.);*

*“MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Base de cálculo. Imóvel urbano. Tributo que deve ser recolhido com base no valor venal do bem, constante do IPTU. Cobrança para recolhimento de valor complementar, com base no 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 55.002/2009 que excede seu poder regulamentar, ao alterar a base de cálculo do tributo, majorando o valor devido. Inteligência do art. 97, II e IV c.c. § 1º, do CTN. Precedentes. Direito do Fisco (art. 11 da lei nº 10.705/2000), no entanto, de instaurar procedimento administrativo para verificar o imposto recolhido, observando que o valor venal é o valor de mercado do bem, como prevê a lei, independente do valor venal do IPTU. Recurso voluntário e reexame necessário parcialmente providos” (TJSP, **Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1027678-18.2017.8.26.0053**, rel. Des. **CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI**, 2ª Câmara de Direito*

Público, j. 23.10.2017) (g.n.).

Nessa conformidade, diante da patente ofensa ao princípio da reserva legal devido à majoração do tributo por ato infralegal, a alteração efetuada por simples decreto (Decreto Estadual nº 55.002/2009) não tem como prevalecer, seja porque extrapola os limites regulamentares do decreto, seja porque implica em majoração do tributo, o que somente pode ser feito por lei (CF, art. 150, I; CTN, art. 97, II).

Deixo de fixar os honorários advocatícios em razão do art. 25 da LMS, ficando as custas na forma da lei.

Por derradeiro, considero prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional invocada, observando o pacífico entendimento do Colendo STJ de que *“é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida”*. Além disso, esclareço também que eventuais recursos de *“embargos declaratórios, mesmo para fins de prequestionamento, só são admissíveis se a decisão embargada estiver eivada de algum dos vícios que ensejariam a oposição dessa espécie recursal”* (STJ, EDcl no RMS nº 18205/SP, rel. Min. FELIX FISCHER, julgado em 18.04.2006).

Ante o exposto, **nego provimento** à remessa necessária.

CARLOS VON ADAMEK

Relator