



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000409485

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1057173-63.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes MARIA NEUZA CARON LUCATO, ELIS FERRAZ DE QUEIROZ, ISIS FERRAZ QUEIROZ, CIRO LUIZ CLAUDIO CARON LUCATO VISITIN, ROBERTA FERRAZ FURLAN, PRISCILLA CARON FERRAZ DE QUEIROZ e NEUSA CARON PINTO FERRAZ, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Após sustentação oral do Dr. Gustavo Eugenio Sgardioli, negaram provimento ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator(a), que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente sem voto), SIDNEY ROMANO DOS REIS E MARIA OLÍVIA ALVES.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

TÂNIA AHUALLI

Relatora

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Apelação Cível – Autos Digitais

Processo nº 1057173-63.2024.8.26.0053

Comarca: 8ª Vara da Fazenda Pública do Foro da Capital

Magistrado(a): Dr(a). Josué Vilela Pimentel

Apelantes: Maria Neuza Caron Lucato, Elis Ferraz de Queiroz, Isis Ferraz Queiroz, Ciro Luiz Claudio Caron Lucato Visitin, Roberta Ferraz Frulan, Priscilla Caron Ferraz de Queiroz e Neusa Caron Pinto Ferraz

Apelado: Estado de São Paulo

Interessado: Delegado Regional Tributário da Delegacia Regional Tributária da Capital III - SP

Voto nº 11281

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ITCMD. RECURSO DESPROVIDO.

I. Caso em Exame

Apelação interposta por herdeiros testamentários contra sentença que denegou mandado de segurança, mantendo procedimento de arbitramento da base de cálculo do ITCMD sobre imóveis rurais.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em (i) verificar a legalidade do procedimento de arbitramento da base de cálculo do ITCMD e (ii) a adequação do valor de mercado estimado pela Fazenda Pública.

III. Razões de Decidir

3. O procedimento de arbitramento é legal, conforme art. 148 do CTN, quando a base de cálculo declarada não reflete o valor de mercado.

4. A legislação estadual permite o arbitramento quando há disparidade entre o valor venal declarado e o valor de mercado, mesmo sem má-fé ou omissão do contribuinte.

IV. Dispositivo e Tese

5. Recurso desprovido.

Tese de julgamento: 1. O arbitramento da base de cálculo do ITCMD é válido quando a declaração do contribuinte não reflete o valor de mercado. 2. A legislação estadual não adota exclusivamente o valor declarado para fins de ITR como base de cálculo.

Legislação Citada:

CTN, art. 148; Lei Estadual nº 10.705/00, arts. 9º, § 1º, 13, II.

Jurisprudência Citada:

TJSP, Apelação / Remessa Necessária 1001657-16.2023.8.26.0434, Rel. Antonio Celso Faria, 8ª Câmara de Direito Público, j. 28/02/2025.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

TJSP, Remessa Necessária Cível 1000760-08.2021.8.26.0159, Rel. Leonel Costa, 8ª Câmara de Direito Público, j. 21/02/2025.
TJSP, Apelação / Remessa Necessária 1005190-93.2022.8.26.0344, Rel. Borelli Thomaz, 13ª Câmara de Direito Público, j. 11/02/2025.

Trata-se de apelação interposta por **MARIA NEUZA CARON LUCATO, ELIS FERRAZ DE QUEIROZ, ISIS FERRAZ QUEIROZ, CIRO LUIZ CLAUDIO CARON LUCATO VISITIN, ROBERTA FERRAZ FRULAN, PRISCILLA CARON FERRAZ DE QUEIROZ e NEUSA CARON PINTO FERRAZ** em face da r. sentença de fls. 208/212 que, nos autos do mandado de segurança impetrado contra ato do **DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DA DELEGACIA REGIONAL TRIBUTÁRIA DA CAPITAL III – SP**, denegou a ordem, por entender o D. Juízo não haver direito líquido e certo a ser tutelado, ante a pertinência da instauração do procedimento de arbitramento da base de cálculo do ITCMD devido, nos termos do art. 148 do CTN.

Insurgem-se os apelantes, impetrantes deste *writ*, aduzindo, em linhas gerais, que são herdeiros testamentários de Nirce Caron de Franco, falecida em 23.07.2019, cujo inventário tramita nos autos de nº 1001211-54.2019.8.26.0498, da Vara Única de Ribeirão Bonito. Argumentam que a sucessão testamentária recai sobre 04 imóveis rurais, certo de que procederam ao recolhimento do ITCMD incidente, indicando como base de cálculo o valor venal para fins de ITR, o que resultou em um valor total tributável de R\$4.314.549,25. Argumentam que, todavia, foram surpreendidos com a instauração de procedimento de arbitramento pela Fazenda Pública apelada, nos termos do art. 148 do CTN, o qual resultou na fixação de base de cálculo de R\$31.152.608,12. Afirmam que o procedimento em questão seria nulo, posto que **(i)** implica em revisão de lançamento fora das hipóteses expressamente previstas na legislação vigente, **(ii)** o arbitramento tomou como base amostras obtidas a partir de anúncios *online* de propriedades, os quais não cumpriam com o requisito de “reconhecida idoneidade” determinado pela legislação estadual, **(iii)** o arbitramento não possui rigor técnico a dimensionar o valor de mercado dos bens transmitidos, e **(iv)** o arbitramento se pautou em anúncios do ano de 2023, quando o correto seria apurar os valores vigentes quando da abertura da sucessão, em 2019. Ressaltam que a legislação estadual sobre ITCMD adotou como base de cálculo do tributo

o valor venal de ITR, no caso dos imóveis rurais, critério esse que foi observado quando elaboraram a declaração de recolhimento inicial. Referem que o art. 148 do CTN prevê a possibilidade de arbitramento, desde que haja indício de má-fé, falsidade, omissão ou inidoneidade da declaração feita pelo contribuinte do imposto lançado por homologação, o que não teria ocorrido no caso concreto, já que preencheram sua declaração com base no critério legalmente definido, qual seja, o valor venal para fins de ITR. Sustentam que além de descabido o procedimento instaurado, o arbitramento em si teria sido feito de maneira ilegal, na medida em que não haveria comprovação de que o Auditor Fiscal responsável tenha formação técnica ou experiência em avaliação de imóveis, que a estimativa se baseou em 04 anúncios (dos quais 02 referentes ao mesmo imóvel) veiculados na *internet*, o que é insuficiente a retratar seus valores de mercado, e que os anúncios nos quais se baseou o Fisco para estimar a base de cálculo do ITCMD são do ano de 2023, certo de que a legislação estadual esclarece que deve-se considerar o valor dos bens na data da abertura da sucessão, em concreto, o ano de 2019. Ressaltam que os imóveis utilizados como parâmetro para o arbitramento, possuem características diversas daqueles objeto da herança, não podendo, por isso, servir como referência. Pedem, assim, seja o recurso provido, com acolhimento integral da pretensão inicial, reconhecendo-se a nulidade do procedimento de arbitramento, ficando mantida a base de cálculo por eles declarada para recolhimento do ITCMD (fls. 244/283).

Recurso tempestivo e bem preparado.

Sem contrarrazões (fls. 293).

Houve oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

A insurgência não prospera.

Como acima narrado, versa a controvérsia sobre o cabimento e regularidade do processo de arbitramento instaurado pela Fazenda Pública apelada, que resultou na majoração da base de cálculo do ITCMD devido pelos apelantes, por força de sucessão testamentária de 04 imóveis, de R\$4.314.549,25 para R\$31.152.608,12.

O D. Juízo *a quo*, entendendo que o arbitramento em si era pertinente, nos

termos do art. 148 do CTN, e que, quanto à correção do valor estimado pelo Fisco, trata-se de questão que demanda dilação probatória, incompatível com o procedimento de um mandado de segurança, acabou por denegar a ordem

É contra essa deliberação que se volta o recurso.

No que se refere à instauração do processo administrativo de arbitramento nos termos do art. 148 do CTN, de fato, não se constata qualquer ilegalidade ou ofensa a direito líquido e certo dos apelantes a ensejar o reconhecimento de nulidade.

Isso porque, os arts. 9º, § 1º e 13, II da Lei Estadual nº 10.705/00, assim dispõem:

“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.”

Nesse cenário, fica claro que embora a base de cálculo do ITCMD não possa ser inferior ao valor venal para fins de IPTU ou aquele declarado pelo contribuinte para fins de ITR, a regra, pela literalidade da lei, é de que seja considerado o seu valor de mercado.

A fixação da base de cálculo no correspondente ao valor venal de IPTU ou àquele declarado no ITR é apenas um critério seguro eleito pela jurisprudência, com base

no piso legal, como forma de afastar o valor venal de referência, cuja estipulação como base de cálculo do ITCMD, como sabido, ofende à legalidade.

Tal circunstância não obsta, todavia, que o Fisco, instaurando processo administrativo nos termos dos arts. 148 do CTN e 11 da Lei Estadual nº 10.705/00, em que chancelado o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte, proceda ao lançamento complementar, caso apurada disparidade entre o valor venal de IPTU ou o declarado para fins de ITR, e o de mercado do bem.

Note-se que a despeito de o art. 148 do CTN dispor que o arbitramento da base de cálculo do tributo será feito em caso de omissão ou quando as declarações ou esclarecimentos do contribuinte não merecerem fé, a verdade é que para a jurisprudência assente desta Corte, o procedimento tem cabimento sempre que a base de cálculo, no caso do ITCMD, desatender à média de mercado, ainda que inexistente má-fé ou omissão.

Tanto a Lei Estadual nº 10.705/00, quanto o seu regulamento (Decreto nº 46.655/02), são expressos no sentido de que embora a base de cálculo do ITCMD deva corresponder ao valor venal do imóvel transmitido, por valor venal deve-se entender valor de mercado, o qual não poderá ser inferior ao valor venal para fins de IPTU, no caso dos imóveis urbanos, ou ao valor indicado na declaração do ITR, para os imóveis rurais.

Logo, diferentemente do sustentado nesta apelação, a legislação aplicável ao ITCMD não adota de maneira estanque apenas o valor venal do imóvel como base de cálculo do tributo, a qual, repise-se, deve corresponde ao valor de mercado do bem.

Por essa razão, a instauração do processo administrativo de lançamento não se mostra ilegal, sobretudo se considerado que nada foi narrado pelos apelantes, quanto a eventual ofensa ao seu direito de defesa ou contraditório na esfera administrativa.

A propósito, são os precedentes que seguem:

*“APELAÇÃO – Ação ordinária – ITCMD sobre imóvel rural - **Pretensão de adotar base de cálculo do imposto de acordo com o valor do ITR** – Sentença procedente – Admissibilidade. 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 n. 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 parcialmente provido.” – destacamos - (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1001657-16.2023.8.26.0434; Relator (a): Antonio Celso Faria; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro de Pedregulho - Vara Única; Data do Julgamento: 28/02/2025; Data de Registro: 28/02/2025)*

*“REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DO ITCMD (IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO). VINCULAÇÃO AO ITR. POSSIBILIDADE. **Pleito da parte impetrante para que, no cálculo do ITCMD, haja aplicação da base de cálculo do imposto como sendo o valor venal constante do ITR para os imóveis rurais,** afastando-se as alterações instituídas com o Decreto Estadual 55.002/2009. Pede que os emolumentos do Tabelionato de Notas e do Registro de Imóveis também sejam calculados com base nos valores de ITR. Sentença que concedeu a ordem para fins de utilização do valor lançado no ITR como base de cálculo do ITCMD, porém reconheceu a ilegitimidade passiva do impetrado quanto aos emolumentos cartorários. ITCMD. Artigo 13 da Lei Estadual 10.705/2000 determina que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. O Decreto Estadual 55.002/2009 alterou a base de cálculo do ITCMD para que fosse utilizado o valor venal de referência do imóvel disposto para fins de quantificação do ITBI. Ofensa ao princípio da legalidade tributária. Normatização inferior que contraria expressamente o disposto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal e artigo 97, incisos II e IV do Código Tributário Nacional. Regra geral a qual determina a impossibilidade de criar ou majorar tributos senão por meio lei em sentido estrito. Entendimento unânime desta 8ª Câmara de Direito Público. **ARBITRAMENTO. Quantificação do ITCMD por instauração de procedimento de arbitramento. Possibilidade legalmente prevista no artigo 11 da Lei Estadual 10.105/00 em norma constitucional e válida. Existindo previsão legal do arbitramento do valor venal em devido processo legal administrativo, norma de constitucionalidade e validade não questionadas, defeso é ao Judiciário negar sua eficácia em desfavor do interesse público.** Sentença parcialmente reformada. Remessa necessária parcialmente provida especificamente para o fim de garantir ao Estado a instauração de procedimento administrativo para arbitramento da base de cálculo do imposto a ser recolhido.” – destacamos - (TJSP; Remessa Necessária Cível*

1000760-08.2021.8.26.0159; Relator (a): Leonel Costa; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro de Cunha - Vara Única; Data do Julgamento: 21/02/2025; Data de Registro: 21/02/2025)

“Mandado de segurança. ITCMD. Bases de cálculo. Valor de referência do ITBI utilizado pela Municipalidade (valor de mercado) para imóveis urbanos. Inadmissibilidade. Adoção do valor venal do IPTU lançado no exercício. Valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo para imóveis rurais. Descabimento. Adoção do valor venal do ITR lançado no exercício. Possibilidade de instauração, pelo Fisco, de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo caso não concorde com os valores declarados. Cabimento. Entendimento no E. Supremo Tribunal Federal. Recurso e reexame necessário providos em parte.” – destacamos - (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1005190-93.2022.8.26.0344; Relator (a): Borelli Thomaz; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de Marília - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/02/2025; Data de Registro: 11/02/2025)

No que diz respeito às alegadas irregularidades na condução do processo de arbitramento instaurado no caso concreto, melhor sorte não assiste aos apelantes.

As teses de que o Auditor Fiscal não seria especialista ou técnico em avaliação imobiliária, de que não foi apresentado um laudo de avaliação idôneo pelo Fisco, e de que as pesquisas realizadas pela *internet* para estimativa do metro quadrado são posteriores à abertura da sucessão e não retratariam a média de mercado, demandam dilação probatória, não havendo prova pré-constituída nos autos a evidenciar a ofensa a direito líquido e certo dos apelantes, na forma pretendida.

Não há elementos seguros nos autos de que o Auditor Fiscal realmente não tenha conhecimento técnico em avaliação de imóveis. Não há provas de que as pesquisas de *internet* não reflitam a média de mercado dos imóveis situados na mesma região daqueles transmitidos aos apelantes, e nem mesmo de que as ofertas realizadas em 2023 sejam superiores às de 2019. Não há, por fim, provas de que o arbitramento procedido pela Fazenda seja inidôneo.

E, não admitindo o procedimento restrito do mandado de segurança dilação probatória, resta aos apelantes discutir referidas questões em ação própria, de rito ordinário,

se assim entenderem pertinente.

Todavia, em mandado de segurança, que pressupõe a existência de prova pré-constituída do direito alegado, é inviável a anulação do lançamento de ofício realizado pela Fazenda Estadual e mesmo o reconhecimento de que o recolhimento já procedido pelos apelantes foi regular.

A esse respeito, também já decidiu este Tribunal:

“MANDADO DE SEGURANÇA. 1. ITCMD. Lei Estadual nº 10.705/00. Base de cálculo. Majoração pelo Decreto nº 55.002/2009. Inadmissibilidade, por avanço sobre os limites do poder regulamentar. Precedentes. Possibilidade, no entanto, de a FESP arbitrar o valor da base de cálculo mediante procedimento administrativo, nos termos dos arts. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000 e 148 do CTN. 2. Impugnação administrativa. Irresignação dos impetrantes quanto ao resultado do arbitramento que pressupõe avaliação judicial, incabível na via eleita. Alegado direito líquido e certo, neste particular aspecto, não identificado. 3. Apelação fazendária provida, observados os limites do pedido; parcialmente o reexame.” – destacamos - (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1059079-25.2023.8.26.0053; Relator (a): Coimbra Schmidt; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/04/2024; Data de Registro: 16/04/2024)

“REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITCMD. BEM IMÓVEL. ARBITRAMENTO. INVESTIGAÇÃO MERCADOLÓGICA. Fisco que não pretende aplicar o Decreto Estadual 52.002/09. Hipótese na qual foi realizado o procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo do ITCMD, com fundamento no art. 11 da Lei Estadual nº10.705/00, regulado pelos artigos 21 a 24 do Decreto nº 46.655/02. Observância do devido processo legal. Inteligência do art. 148 do CTN. Ausência de direito líquido e certo ao cálculo do ITCMD sobre a base de cálculo do IPTU, vez que observado o devido procedimento administrativo de arbitramento do valor venal pelas autoridades administrativas. Precedentes. Sentença de procedência reformada. Reexame necessário e recurso voluntário providos.” – destacamos - (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1047298-56.2019.8.26.0114; Relator (a): Heloísa Mimessi; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 13/10/2020; Data



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

de Registro: 13/10/2020)

O caso, assim, é de manutenção da r. sentença, nos termos em que proferida.

Ante o exposto, pelo meu voto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

Sem honorários, descabida a majoração prevista no art. 85, § 11 do CPC.

Considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando ser pacífico perante o C. Superior Tribunal de Justiça que, para fins de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido abordada no processo.

Tânia Ahualli
Relatora