



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000445942

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1023616-75.2022.8.26.0564, da Comarca de São Bernardo do Campo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido OSVALDO YOSHIFICO ENDO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao reexame necessário. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores MARIA LAURA TAVARES (Presidente), HELOÍSA MIMESSI E FERMINO MAGNANI FILHO.

São Paulo, 8 de maio de 2025.

MARIA LAURA TAVARES

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 37.496

REEXAME NECESSÁRIO Nº 1023616-75.2022.8.26.0564

COMARCA: SÃO PAULO

RECORRENTE: JUÍZO "EX OFFICIO"

RECORRIDO: OSVALDO YOSHIFICO ENDO

**INTERESSADOS: ESTADO DE SÃO PAULO E DELEGADO REGIONAL
TRIBUTÁRIO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO**

Juiz(a) de 1ª Instância: Ida Inês Del Cid

REEXAME NECESSÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA - Base de cálculo do imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) – Valor venal - Valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação – Impossibilidade de utilizar os parâmetros do Decreto nº 55.002/09, que alterou o Regulamento do ITCMD – Inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da Lei nº 11.154/91 do Município de São Paulo reconhecida pelo Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça – Possibilidade, todavia, de cobrança de eventual diferença pela Fazenda Estadual, por meio de procedimento próprio, assegurando aos contribuintes o contraditório e a ampla defesa (artigo 148, Código Tributário Nacional) – Sentença mantida – Reexame necessário desprovido.

Trata-se de mandado de segurança com pedido liminar impetrado por OSVALDO YOSHIFICO ENDO contra ato do DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO, em que objetiva a concessão da ordem para que se considere correto o recolhimento do imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) com base de cálculo consistente no valor venal dos imóveis a serem declarados em escritura de doação, adotado para fim de cálculo de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

O pedido liminar foi deferido (fls. 35/36).

O Ministério Público dispensou atuar no feito (fls. 69/70).

A r. sentença de fls. 65/73, cujo relatório é adotado, concedeu a segurança para que a autoridade coatora expeça guia de recolhimento, considerando o valor venal do imóvel para fins de recolhimento do ITCMD, sem prejuízo de eventual instauração de procedimento administrativo para a correta verificação do valor de mercado dos bens objeto da presente demanda, nos termos do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000, confirmando-se a liminar concedida

Não foram interpostos recursos voluntários.

Há reexame necessário (artigo 14, § 1º, Lei nº 12.016/2009).

É o relatório.

A questão posta nestes autos cinge-se à fixação da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) para bens imóveis. O artigo 38 do Código Tributário Nacional determina o quanto segue:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

O legislador estadual deve observar as normas do Código Tributário Nacional, sendo a ele defeso aumentar a base de cálculo ou a alíquota de tributo de sua competência em desrespeito a regras superiores.

A lei que rege o imposto de transmissão *causa*

mortis e doações no Estado de São Paulo é a Lei Estadual nº 10.705/00, com alterações da Lei nº 10.992/01, que determina o quanto segue:

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.

No caso dos autos, a Fazenda pretende aplicar o Decreto Estadual nº 55.002/09 (que alterou o artigo 16 do Decreto Estadual nº 46.655/02), vigente à data da transmissão dos bens e utilizando o valor venal de referência calculado pela Municipalidade de São Paulo para fins de incidência do ITBI.

Todavia, não há como prevalecer o entendimento da autoridade impetrada no que tange à base de cálculo do ITCMD para a hipótese de transmissão *causa mortis* ou por doação, ainda que os valores venais de referência do ITBI divulgados ou utilizados pelos Municípios sejam, em tese, mais próximos dos valores de mercado dos bens transmitidos.

É que, ao adotar a base de cálculo utilizada pela Municipalidade de São Paulo para a cobrança do ITBI, o Decreto Estadual nº 55.002/09 extrapolou sua função regulamentar, promovendo

verdadeira alteração da base de cálculo do ITCMD, o que não é admissível por violar o princípio da legalidade tributária, disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e artigo 97, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional:

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;

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Merece ser observado que os artigos 7º-A, 7º-B e 12 da Lei Municipal de São Paulo nº 11.154/91, acrescentados pela Lei Municipal nº 14.256/06, foram declarados inconstitucionais pelo C. Órgão Especial deste E. Tribunal de Justiça, nos seguintes termos:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE - Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) - Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal - Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU - Precedentes do STJ — Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não

representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelhariam o "real valor de mercado do imóvel" - "Valor venal de referência", todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI - Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município - Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento - Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável - Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade estrita, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal - Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/91, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal - Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não tendo efeito meramente regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI - Regime constitucional da substituição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que nem tem lugar na espécie, haja vista que não se cuida de norma que autoriza a antecipação da exigibilidade do imposto de forma irrestrita - Arguição acolhida para o fim de pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo. (Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000 - Órgão Especial -

Rel. Des. Rel. PAULO DIMAS MASCARETTI – j. 25.03.2015).

Ora, se até para a cobrança do ITBI pela Municipalidade não é possível adotar a nova forma de cálculo estabelecida na legislação municipal (valor venal de referência divulgado pela Secretaria Municipal de Finanças), com maior razão deve ser afastada a sua aplicação para o cálculo do ITCMD incidente sobre imóveis urbanos.

A impossibilidade de utilização do valor venal de referência foi reconhecida, ainda, em recente julgado proferido pela Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.937.821 – Tema 1113), tendo sido fixada a tese de que *“o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente”*.

O C. Superior Tribunal de Justiça considerou 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”*.

Restou consignado, ainda, que *“a prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo”*.

Embora tal julgado se refira ao ITBI, a mesma *ratio decidendi* deve ser adota para o ITCMD, razão pela qual deve ser afastada a pretensão fazendária de adoção do valor venal de referência como base de cálculo do ITCMD.

Contudo, considerando-se que o valor indicado pelo contribuinte não necessariamente corresponderá ao efetivo valor de mercado do bem, deve ser ressalvada a possibilidade de cobrança de eventual diferença caso a Fazenda Estadual discorde do valor indicado pela parte impetrante, por meio de procedimento próprio que assegure aos contribuintes o exercício do contraditório e da ampla defesa, tal como restou decidido pelo C. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.937.821 (Tema 1113) e conforme disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional:

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, arbitrará 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.

O arbitramento da base de cálculo do ITCMD em caso de discordância encontra-se previsto, ainda, nos termos do artigo 11 da Lei Estadual nº 10.705/00:

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 impugna-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.

Assim, nos termos da legislação aplicável à espécie, faculta-se à autoridade administrativa o arbitramento do valor do bem quando o valor atribuído pelo contribuinte quando for omissa ou não merecer fé, por meio de procedimento próprio que assegure o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Nesse mesmo sentido já decidiu este E. Tribunal de Justiça em casos análogos ao presente:

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA - Mandado de segurança – ITCMD – Ação em que a impetrante visa o afastamento da exigibilidade do recolhimento do ITCMD nos termos do Decreto Estadual nº 55.002/2009 – Sentença concessiva da segurança – A base de cálculo do imposto deve ser o valor venal do imóvel para fins de IPTU – Inteligência dos arts. 9º, § 1º, e 13, I, da Lei nº 10.705/2000 – Ressalvada a possibilidade de o Fisco instaurar procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo caso não concorde com o valor declarado. Inteligência do art. 148 do CTN e art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/2000 - Precedentes deste TJSP - Sentença reformada - Recursos providos.

(Apelação / Remessa Necessária 1064552-26.2022.8.26.0053; Des. Rel. Eduardo Gouvêa; 7ª Câmara de Direito Público; j. 03/09/2024)

APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO ("ITCMD"). BEM IMÓVEL. VALOR VENAL. Pretensão de utilizar o valor fixado para lançamento do IPTU como base de cálculo. Sentença de parcial procedência. Inconformismo do réu. Impossibilidade de adoção da base de cálculo do ITBI, nos termos do Decreto Estadual nº 55.002/09. Ilegalidade

do referido decreto à luz do art. 150, I, da Constituição Federal e do art. 97, II e IV, §1º, do CTN. Ofensa ao princípio da legalidade. Possibilidade de revisão do lançamento por meio de arbitramento. Cabimento. Possibilidade de instauração de procedimento administrativo para arbitramento da base de cálculo pela Fazenda Pública, assegurados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, desde que tal prerrogativa não seja exercida pelo Fisco com base no Decreto afastado. Sentença reformada em parte. Apelação e recurso oficial providos.

(Apelação / Remessa Necessária 1065350-21.2021.8.26.0053; Des. Rel. Eduardo Pratavia; 5ª Câmara de Direito Público; j.28/08/2024)

REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. Segurança concedida na origem, ressalvada a instauração de procedimento administrativo próprio. Recurso oficial. Desacolhimento. Ilegalidade do Decreto Estadual nº 55.002/2009 que, ao determinar nova redação ao parágrafo único do art. 16 do RITCMD (Decreto 46.655/02), acabou por alargar a base de cálculo do imposto. Exorbitância do poder regulamentar. Inteligência da Lei Estadual nº 10.705/2000. Incidência de valor de referência do IPTU, à míngua de evidência sobre o real valor de mercado do imóvel. Ressalva quanto a possibilidade de instauração de procedimento administrativo de arbitramento não objeto de insurgência pela parte interessada. Desfecho de origem preservado. Recurso oficial desprovido. (Remessa Necessária Cível 1084368-57.2023.8.26.0053; Des. Rel. Márcio Kammer de Lima; 11ª Câmara de Direito Público, j. 27/08/2024)

Dessa forma, merece ser mantida a sentença recorrida, inclusive quanto à possibilidade de cobrança de eventual diferença caso a Fazenda Estadual assim pretenda, respeitados os ditames do artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, pelo meu voto, nego provimento ao reexame necessário.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Eventuais recursos interpostos contra este julgado estarão sujeitos a julgamento virtual, devendo ser manifestada a discordância quanto a essa forma de julgamento no momento da interposição.

Maria Laura de Assis Moura Tavares
Relatora