



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000446015

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1054703-59.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado FERNANDO CERRATO MARQUES.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Por V.U., reexame necessário parcialmente provido e recurso voluntário da Fazenda Estadual provido.**, 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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 37.546

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1054703-59.2024.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO

APELANTE: ESTADO DE SÃO PAULO

RECORRENTE: JUÍZO EX OFFICIO

APELADO: FERNANDO CERRATO MARQUES

INTERESSADOS: 5º TABELIÃO DE NOTAS DE SÃO PAULO – CAPITAL, SECRETÁRIO DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO, COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, DIRETOR DO 15º CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS DE SÃO PAULO/SP

Juiz de 1ª Instância: Luis Eduardo Medeiros Grisolia

APELAÇÃO CÍVEL – 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 parcialmente reformada – Reexame necessário parcialmente provido - Recurso voluntário da Fazenda Estadual provido.

Trata-se de Mandado de Segurança, com pedido liminar, impetrado por FERNANDO CERRATO MARQUES contra ato do SECRETÁRIO DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO, COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, DIRETOR DO 5º TABELIONATO DE NOTAS DA CAPITAL/SP e DIRETOR DO 15º CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS DE SÃO PAULO/SP, objetivando o reconhecimento da ilegalidade da utilização do valor de venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis ("ITBI") como base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação ("ITCMD") do imóvel indicado na inicial, assim como das custas e emolumentos cartorários, devendo prevalecer o valor venal indicado para fins de lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano ("IPTU"), por não se admitir a alteração promovida pelo Decreto Estadual nº 55.002/09 ao Regulamento do ITCMD (Decreto nº 46.655/02).

A decisão de fls. 24/25 deferiu o pedido liminar.

A r. sentença de fls. 133/137 concedeu a segurança, confirmando a liminar concedida, para determinar que o ITCMD incidente sobre o bem imóvel seja calculado pautado na utilização da base de cálculo do IPTU lançado no mesmo exercício, considerado o valor venal e o valor de mercado dos imóveis na data da abertura da sucessão. Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/09. Despesas processuais *ex lege*.

A Fazenda do Estado interpôs apelação às fls. 153/162, requerendo o reconhecimento da possibilidade de realizar o lançamento da base de cálculo do ITCMD em processo administrativo de arbitramento, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional e do artigo 11 da Lei Estadual nº 10.705/00.

Foram apresentadas contrarrazões às fls. 175/186.

O recurso é regular e tempestivo (fl. 148).

Há o reexame necessário.

É o relatório.

A questão posta nestes autos cinge-se à fixação da base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis e doações (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 46.655/02), vigente à data da transmissão dos bens, 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 pelos Municípios sejam, em tese, mais próximos dos valores de mercado dos bens transmitidos.

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;

No que se refere especificamente à base de

cálculo dos imóveis urbanos, 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 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, espelhará 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 de São Paulo 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 no recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD) 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 art. 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, arbitrar 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 omissos 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 CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ITCMD. Inventário. 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 que deve ser feita por lei. Impossibilidade de modificação da base de cálculo do imposto por Decreto Estadual. Precedentes. Possibilidade 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 artigo 11 da Lei Estadual n.º 10.705/00. Sentença reformada para conceder a segurança. Recurso provido, com observação. (Remessa Necessária Cível 1019385-88.2019.8.26.0053; Relator (a): Jose Eduardo Marcondes Machado; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 21/06/2021)

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – ITCMD – RECOLHIMENTO COM BASE NO VALOR VENAL FIXADO PARA O IPTU – PRETENSÃO DO FISCO A CALCULAR O TRIBUTO MEDIANTE ADOÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI – INADMISSIBILIDADE – FACULDADE, TODAVIA, DE INSTAURAR PROCESSO DE ARBITRAMENTO VISANDO A APURAÇÃO DO REAL VALOR DO IMÓVEL, CASO DISCORDE DO VALOR DECLARADO OU ATRIBUÍDO AO BEM – NECESSIDADE – ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA, PROVIDO PARA TANTO O RECURSO DA FAZENDA DO ESTADO E PARCIALMENTE O OFICIAL. (Apelação / Remessa Necessária 1019912-77.2020.8.26.0482; Relator (a): Ricardo Feitosa; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 07/06/2021)

REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de segurança – ITCMD – Imóvel urbano – Base de cálculo – Exigência de recolhimento do imposto com base no ITBI – Impetrantes que pretendem adotar base de cálculo do imposto de acordo com o valor venal lançado para fins de IPTU – Concessão da ordem, excluída a possibilidade de arbitramento pelo Fisco – (...) – 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 de referência ou de tabelas existentes para o cálculo de tributo diverso (ITBI), para os imóveis urbanos – Precedente desta Câmara – Sentença mantida, com observação – Parcial provimento do reexame necessário. (Remessa



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

***Necessária Cível 1024237-95.2020.8.26.0482;
Relator (a): Maria Olívia Alves; Órgão Julgador:
6ª Câmara de Direito Público; Data do
Julgamento: 14/06/2021)***

Dessa forma, deve ser ressalvada a possibilidade de cobrança de eventual diferença caso a Fazenda Estadual discorde do valor indicado pela parte impetrante.

Assim, a r. sentença recorrida deve ser parcialmente reformada, a fim de ressaltar 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 ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Pelo exposto, pelo meu voto, dou parcial provimento ao reexame necessário e dou provimento ao recurso voluntário da Fazenda Pública.

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