



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2022.0000172112

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1048118-93.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido MARIA JOSE LAGUNA NAVARENHO.

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 sem voto), FERMINO MAGNANI FILHO E FRANCISCO BIANCO.

São Paulo, 11 de março de 2022.

HELOÍSA MARTINS MIMESSI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Voto nº 16.107

Remessa Necessária nº 1048118-93.2021.8.26.0053

Recorrente: Juízo Ex Officio

Recorrida: Maria Jose Laguna Navarenho

Interessados: Estado de São Paulo e outros

Origem: 6ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de São Paulo

MM(a). Juiz(a): Liliane Keyko Hioki

REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITCMD. BEM IMÓVEL. Base de cálculo do imposto sobre transmissão causa mortis e doação fixada por lei. Pretensão do Fisco de consideração do valor venal de referência do imóvel, nos termos do que dispõe o Decreto Estadual n. 55.002/09. Alteração de base de cálculo e subsequente majoração de tributo que só pode ser realizada por meio de lei. Ofensa ao princípio da legalidade. Violação ao art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, II, § 1º, do Código Tributário Nacional. Possibilidade de instauração de procedimento administrativo tributário para arbitramento da base de cálculo, respeitados o contraditório e a ampla defesa, se o caso, desde que tal prerrogativa não seja exercida com base no Decreto ilegal.

Segurança mantida na íntegra.

Remessa necessária não provida.

Trata-se de mandado de segurança com pedido de liminar impetrado por *Maria Jose Laguna Navarenho* contra ato praticado pelo *Delegado Regional Tributário do Posto Fiscal da Capital – PFC 11 Lapa* e pelo *Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo*, que exigiu o recolhimento de ITCMD sobre bens imóveis recebidos por herança com base de cálculo no valor venal de referência para fins de ITBI. Pretende a impetrante o reconhecimento do direito líquido e certo ao cálculo do imposto utilizando-se do valor venal dos imóveis lançado para fins de cobrança de IPTU.

A liminar foi parcialmente deferida pelo juízo *a quo* na decisão de fls. 28/30, e, ao cabo, sobreveio a r. sentença de fls. 76/81,

que concedeu, em parte, a segurança “*para declarar ilegal a exigência realizada pela impetrada, reconhecendo que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do imóvel a ser transmitido, considerado o montante apontado para fins de lançamento do IPTU, tal como sustentado pelo impetrante, reconhecido, porém, o direito da FESP em proceder ao arbitramento, desde que observado o disposto no artigo 148 do CTN*”.

Custas rateadas pelas partes. Não houve condenação em verba honorária.

Feito submetido à remessa necessária, nos termos do art. 14, § 1º, da L. 12.016/09. Sem interposição de recursos pelas partes contra a r. sentença, nos termos da certidão de fls. 88.

FUNDAMENTOS E VOTO.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço da remessa necessária suscitada.

Nos termos do art. 5º, LXIX, da Constituição Federal, *conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.*

Segundo o magistério de Hely Lopes Meirelles, *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 a sua existência for duvidosa; se a sua extensão ainda não estiver delimitada; se o 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 o 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 segurança¹.

Pois bem.

Cinge-se a controvérsia à fixação da base de cálculo do imposto de transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD) incidente sobre imóveis.

A base de cálculo de referido imposto está prevista no artigo 38 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: ***A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.***

Nessa medida, compete ao legislador estadual observância às normas do Código Tributário Nacional, não lhe sendo permitido aumentar a base de cálculo ou a alíquota de tributo de sua competência em desacato a ditames superiores.

No Estado de São Paulo, o imposto de transmissão *causa mortis* e doações é regido pela Lei Estadual n. 10.705/00, com alterações da Lei n. 10.992/2001, que estabelece, em seu artigo 9º, a base de cálculo do tributo. Confira-se:

¹ In “Mandado de Segurança e Ação Popular”, 10ª ed. ampl., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1985, pp. 11/12.

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.

Por seu turno, o artigo 13 dispõe que o valor da base de cálculo nunca será inferior ao valor utilizado para o cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Confira-se:

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;

Afere-se então que a base de cálculo do ITCMD, estabelecida na Lei Estadual n. 10.992/2001, é o valor de mercado dos bens adquiridos quando da abertura da sucessão ou da realização da doação, não podendo ser inferior à base de cálculo do IPTU, em se tratando de imóvel urbano.

Referida Lei foi regulamentada pelo Decreto Estadual n. 46.655/02, dispondo sobre a base de cálculo do ITCMD. Veja-se:

Artigo 16 - O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, artigo 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;

Posteriormente, esse dispositivo foi alterado pelo Decreto Estadual n. 55.002/09, que possibilitou a adoção do valor venal

de referência do ITBI divulgado ou utilizado pelo município onde se localiza o bem imóvel urbano, assim dispondo:

Artigo 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:

[...]

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.

Entretanto, o Decreto Estadual n. 55.002/09, ao impor novos parâmetros para o cálculo do ITCMD, excedeu ao diploma normativo objeto da regulamentação, incidindo em equívoco *ultra* ou mesmo *contra legem*, em desrespeito ao princípio da legalidade.

Com efeito, não compete ao Poder Executivo Estadual editar um ato infralegal alterando a base de cálculo do ITCMD, sob pena de ofensa ao princípio da reserva legal (art. 150, I, CF; art. 3º, CTN; art. 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional, que proíbem a instituição ou aumento de tributos a não ser mediante lei).

Bernardo Ribeiro de Moraes traz precisa lição sobre o alcance do princípio da legalidade em matéria tributária:

*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; grifou-se).

Tais colocações encontram importante reforço na lição de nossos administrativistas, ao analisar os limites ao poder regulamentar:

(...) pode-se conceituar o regulamento em nosso Direito como ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública. O regulamento previsto no art. 84, VI, é uma limitadíssima exceção, e apresenta uma fisionomia toda ela peculiar.

(...)

*Com efeito, os dispositivos constitucionais caracterizadores do **princípio da legalidade no Brasil** impõem ao regulamento o caráter que se lhe assinalou, qual seja, o de ato **estritamente subordinado**, isto é, meramente subalterno e, ademais, **dependente de lei**. Logo, com a ressalva acima feita, entre nós, só podem existir regulamentos conhecidos no direito alienígena como “regulamentos executivos”. Daí que, em nosso sistema, **de direito**, a função do regulamento é muito modesta.*

(...)

Em consequência, pode-se, com Pontes de Miranda, afirmar: “Onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos há abuso do poder de regulamentar, invasão de competência legislativa. O regulamento não é mais do que auxiliar das leis, auxiliar que sói pretender, não raro, o lugar delas, mas sem que possa, com tal desenvoltura,

justificar-se e lograr que o elevem à categoria de lei” (Celso Antônio Bandeira de Mello, “Curso de Direito Administrativo”, Malheiros, 2011, p. 347/349; com citação a Pontes de Miranda, “Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 01 de 1969”, 2ª ed., tomo III, ed. RT, 1970, p. 314, observações “feitas ao tempo da carta de 1969, mas perante textos equivalentes aos ora vigentes”).

(...) O essencial é que o Executivo, ao expedir regulamento – autônomo ou de execução da lei – não invada as chamadas ‘reservas da lei’, ou seja, aquelas matérias só disciplináveis por lei, e tais são, em princípio, as que afetam as garantias e os direitos individuais assegurados pela Constituição (art. 5º).

(...) Sendo o regulamento, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições. Só lhe cabe explicitar a lei, dentro dos limites por ela traçados, ou completá-la, fixando critérios técnicos e procedimentos necessários para sua aplicação. Na omissão da lei, o regulamento supre a lacuna, até que o legislador complete os claros da legislação. Enquanto não o fizer, vige o regulamento, desde que não invada matéria reservada à lei. (Hely Lopes Meirelles, Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho, “Direito Administrativo Brasileiro”, 37ª edição atualizada até a EC 67/2010, pp. 131/ 133).

No âmbito desta 5ª Câmara, a questão da alteração da base de cálculo do ITCMD por decreto foi tratada com precisão pelo Eminentíssimo Desembargador Nogueira Diefenthaler, no julgamento, em 24/11/2014, da Apelação Cível n. 1010845-52.2014.8.26.0562, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

A lei, como se vê, dispõe claramente que o valor da base de cálculo não poderá ser inferior àquele adotado para fins de lançamento do IPTU. Desta forma, o contribuinte, mesmo que declare ou atribua valor inferior, deverá recolher o tributo tomando por base o valor venal definido para fins de lançamento do IPTU.

Está é, aliás, a “mens legis” do dispositivo: impedir que os envolvidos arbitrem fraudulentamente preço vil para o bem imóvel e, assim, recolham menos impostos.

Ocorre, contudo, que o Estado fez por bem inovar na legislação em voga. Ao invés de adotar a base de cálculo

mínima prevista em lei (valor venal do IPTU) fez por bem editar decreto (Decreto Estadual n. 55.002/2009) determinando a adoção do valor venal para fins de lançamento do ITBI.

Desta forma, houve por meio de decreto inovação na legislação, de vez que alterou por completo comando previsto na legislação estadual: a base de cálculo mínima ao invés de ser o valor venal para fins de lançamento de IPTU passou a ser o para fins de ITBI.

Antes de prosseguirmos, prudente fazer um breve parêntese para melhor aclarar a celeuma.

Em princípio, não causaria celeuma adotar-se a base de cálculo do ITBI, de vez que – em tese - ele também se lastreia no valor venal do bem, ou seja, a mesma base de cálculo do IPTU. Ocorre, contudo, que no município de São Paulo houve verdadeira cisão, com ambas as legislações adotando base de cálculo diferenciada: o IPTU mantendo o “valor venal” e o ITBI passando a adotar o chamado “valor venal referenciado”, que se lastreia em levantamentos constantes dos valores de venda no mercado.

Sem adentrar na análise da legalidade desta manobra da municipalidade que não é objeto da presente demanda vê-se que no Município de São Paulo o valor venal para fins de lançamento do ITBI passou a ser invariavelmente maior do que o do IPTU, notadamente porque este último é reajustado mais em razão de critérios de conveniência política do que em razão de evolução do mercado.

Vislumbrando este cenário, o Fisco Estadual fez por bem alterar o decreto regulamentador do ITCMD para o fim justamente de prever como base de cálculo o valor venal para fins de ITBI.

Com esta manobra, galgou maior arrecadação, posto que houve aumento substancial da base de cálculo. É justamente esta manobra o objeto de ataque na presente pretensão, sendo este o cerne do pedido.

Voltando à análise do caso, a inovação perpetrada por meio de decreto violou o princípio da legalidade.

Quisesse o legislador adotar nova base de cálculo mínima deveria ter se valido de alteração na Lei Estadual n. 10.705/2000 e não a simples alteração do decreto regulamentador. Como visto, a manobra adotada implicou sim em alteração da base de cálculo (tornou impossível a adoção do valor venal para fins de lançamento do IPTU como valor mínimo) e provocou aumento substancial do tributo, sem que, para tanto, fosse observado o princípio da legalidade.

Neste sentido, recentes julgados proferidos neste E.

Tribunal de Justiça:

REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – Determinação de valor venal de imóveis para cobrança de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, com adoção de base de cálculo nos termos do que dispõe o Decreto Estadual nº 55.002/09 – Alteração de base de cálculo e subsequente majoração de tributo que só pode ser realizada por meio de lei – Ofensa ao princípio da Legalidade, violação ao art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, II, §1º, do Código Tributário Nacional – Sentença que julgou procedente o pedido – Manutenção – REEXAME NECESSÁRIO NÃO ACOLHIDO. (Remessa Necessária Cível 1034585-67.2021.8.26.0053; Relator (a): Antonio Celso Faria; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 17/02/2022)

REEXAME NECESSÁRIO. Mandado de segurança preventivo. ITCMD. Base de cálculo. Aderindo à corrente majoritária, doravante sem ressalva a entendimento em contrário. Lei Estadual 10705/2000. Imóvel urbano ou rural. Não inferior à considerada para o IPTU ou ITR, do dia primeiro do ano. Alterada, pelo Decreto 55002/2009, para valor de referência adotado para o ITBI municipal e o divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, ambos à data da ocorrência do fato gerador. Implicando aumento do valor do imposto, somente por lei, em sentido estrito, poderia ser definida. Código Tributário Nacional, artigo 97, II e § 1º. Por simples decreto não cabe tornar o imposto mais oneroso. Deve ser observado o critério legal anterior, que remete para a base de cálculo do IPTU municipal ou do ITR federal, ainda que em termos de mínimo, que só poderia ser extrapolado com base em específica determinação legal. Questão que não envolve a competência conferida ao Estado para instituir o ITCMD, artigos 155, I, da Constituição Federal, 35, I e II e 38 do Código Tributário Nacional, mas a possibilidade de ignorar a disposição da lei estadual, pela mesma base de cálculo do IPTU municipal ou do ITR, como limite mínimo, para instituir por decreto outro parâmetro de valor. Segurança concedida. Cumpre ressaltar a possibilidade de revisão da base de cálculo do imposto por arbitramento. Código Tributário Nacional, artigo 148, e Lei Estadual 10705/2000, artigo 11. Precedentes desta Corte. Reexame necessário não provido, com observação. (Remessa Necessária Cível 1017233-70.2021.8.26.0482; Relator (a): Edson Ferreira; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Data do

Julgamento: 17/02/2022)

MANDADO DE SEGURANÇA – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) – Pretensão de ver reconhecido o direito de recolher o ITCMD com base no valor dos imóveis declarados para fins de lançamento de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) – Decretos Estaduais nºs 46655/2002 e 55002/2009 que foram além das disposições da Lei Estadual nº 10705/00, ao estabelecer nova base de cálculo – Ilegalidade – Inteligência da regra dos arts. 146, III, a, da CF e 97, IV, do CTN – Reexame necessário improvido, com observação. (Remessa Necessária Cível 1044032-79.2021.8.26.0053; Relator (a): Luiz Sergio Fernandes de Souza; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 16/02/2022)

MANDADO DE SEGURANÇA – Reexame necessário – Base cálculo de ITCMD de imóvel rural – Artigo 13 da Lei Estadual nº 10.705/2000 que estabelece base de cálculo mínima para o imposto sem, no entanto, delimitá-la – Decreto Estadual nº 46.655/2002, com redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009, que, ao regulamentar a matéria, viola o princípio da legalidade tributária – Reexame necessário não provido. (Remessa Necessária Cível 1020674-89.2020.8.26.0451; Relator (a): Aliende Ribeiro; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 15/02/2022)

Remessa necessária – Mandado de Segurança – ITCMD - Pretensão à fixação da base de cálculo correspondente ao valor venal estabelecido para fins de IPTU – Sentença concessiva da segurança – Remessa Necessária – Desprovidimento de rigor. Base de cálculo do Imposto de Transmissão "causa mortis" que corresponde ao valor venal do imóvel - Com efeito, não se mostra possível a aplicação do Decreto nº 55.002/09 que alterou a forma de cobrança do tributo, extrapolando os limites da Lei nº Estadual nº 10.705/00 – Precedentes desta Corte - Sentença mantida - Remessa Necessária desprovida. (Remessa Necessária Cível 1039084-94.2021.8.26.0053; Relator (a): Sidney Romano dos Reis; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 15/02/2022)

No mais, andou bem a r. sentença ao consignar que
“a FESP não pode ser impedida de, mediante procedimento próprio e

específico com a garantia do contraditório, conforme previsto no artigo 148 do CTN, proceder ao arbitramento do valor venal, que sabidamente representa o valor de mercado do bem” (fls. 80). Nesse sentido, verifica-se a prerrogativa do Fisco em apurar o efetivo valor venal dos imóveis em processo administrativo próprio, na forma do art. 11 da Lei Estadual nº 10.705/00, com a observação de que esta não pode ser exercida com base no previsto no Decreto Estadual nº 55.002/09, e, não sendo tal arbitramento exercido, deve ser aceita a Declaração feita pelo contribuinte, baseada no IPTU.

À vista do analisado, pelo meu voto, **NEGA-SE PROVIMENTO À REMESSA NECESSÁRIA.**

Para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observado 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 (EDROMS 18205 / SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ 08.05.2006, p. 240).

Sujeitam-se à forma de julgamento virtual em sessão permanente da 5ª Câmara de Direito Público eventuais recursos previstos no art. 1º da Resolução n. 549/2011 deste E. Tribunal deduzidos contra a presente decisão. No caso, a objeção deverá ser manifestada no prazo de cinco dias assinalado para oferecimento dos recursos mencionados no citado art. 1º da Resolução. A objeção, ainda que imotivada, sujeitará aqueles recursos a julgamento convencional.

HELOÍSA MIMESSI
Relatora