

ITCMD E ITR ILEGALIDADE- POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL RECENTE NO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO-SP

Autor: FLAVIA THAIS DE GENARO MACHADO DE CAMPOS

O Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doações é previsto no art. 155, I da Constituição e definido nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional. A base de cálculo é definida no art. 38 do referido diploma como o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

O Estado de São Paulo, no exercício de sua competência tributária constitucionalmente definida, editou a lei estadual Lei Estadual n. 10.705/02, instituindo em sua ordem jurídica o referido tributo. A lei é regulamentada pelo Decreto n. 46.655/02 RITCMD, que para a transmissão hereditária de bens imóveis determina como base de cálculo: “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”.

O Fisco Estadual, sem possuir a necessária estrutura para avaliar os bens imóveis sob incidência do imposto de sua competência, vale-se, portanto, da avaliação feita pela administração pública municipal, mais próxima que está da situação dos bens imóveis sujeitos à tributação. Neste sentido explica Odmir Fernandes, comentando o art. 38 do CTN, na obra Código Tributário Nacional Comentado (Coordenação Vladimir Passos de Freitas, Ed. Revista dos Tribunais, 6ª edição, p. 165), *in verbis*: “A base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, a título gratuito, de competência estadual, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Normalmente a lei aceita os valores fixados para lançamento

O Estado de São Paulo, no exercício de sua competência tributária constitucionalmente definida, editou a lei estadual Lei Estadual n. 10.705/02, instituindo em sua ordem jurídica o referido tributo. A lei é regulamentada pelo Decreto n. 46.655/02 RITCMD, que para a transmissão hereditária de bens imóveis determina como base de cálculo:

“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”.

O Fisco Estadual, sem possuir a necessária estrutura para avaliar os bens imóveis sob incidência do imposto de sua competência, vale-se, portanto, da avaliação feita pela administração pública municipal, mais próxima que está da situação dos bens imóveis sujeitos à tributação. Neste sentido explica Odmir Fernandes, comentando o art. 38 do CTN, na obra Código Tributário Nacional Comentado (Coordenação Vladimir Passos de Freitas, Ed. Revista dos Tribunais, 6ª edição, p. 165), *in verbis*: “A base de cálculo do Imposto sobre

Transmissão Causa Mortis e Doação, a título gratuito, de competência estadual, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Normalmente a lei aceita os valores fixados para lançamento de outros impostos, a exemplo do Imposto Predial e Territorial Urbano IPTU, do Imposto Territorial Rural ITR ou do próprio Imposto de Renda, mas, não havendo um valor efetivo ou não sendo aceitos os valores apresentados pelo contribuinte deve-se realizar avaliação administrativa ou judicial, com o contraditório, na forma do art. 148 do CTN e do art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal de 1988”.

Neste diapasão, a lei paulista e o seu regulamento definiram como base de cálculo para o ITCMD o valor venal do imóvel como apurado para fins de recolhimento do IPTU. Somente alteração legislativa podendo cambiar esta situação. O que não se verifica *in casu*.

Portanto, proceder a alteração da base de cálculo por meio de decreto emanado do Poder Executivo, que é majorar o tributo, pois que adotada base de cálculo maior segundo entendimento pacífico nos tribunais -, é ferir o princípio da legalidade

Assim, a alteração promovida pelo decreto 55.002/2009 excedeu o poder regulamentar, devendo o ITCMD deve ser calculado com base no valor venal do bem na abertura da sucessão como apurado para o pagamento do IPTU, devidamente atualizado, segundo a regra prescrita na lei estadual nº 10.705/02e no decreto nº 46.655/02.

Neste sentido, em casos análogos, tem se posicionado esta Câmara :

Mandado de Segurança. ITCMD. Imóvel Rural. Base de cálculo do Imposto Causa Mortis. Óbito do autorda herança ocorrido em 2005. Retroação do Decreto nº 55.002/2009 que alterou a base de cálculo do imposto. Impossibilidade. Lei 10.705/2002 alterada pelo Decreto nº. 46.655/02 então vigente na data do fato gerador.

Inadmissibilidade. Princípio da legalidade. Correta a utilização do valor venal utilizado para cálculo do Imposto Territorial Rural ITR. Artigo 13 da Lei Estadual 10.705/202. Sentença mantida. (Apelação Cível, nº 0024652-68.2013.8.26.053, E. TJSP, 10ª Câmara de Direito Público, Relator: Paulo Galizia, g.n.).

De igual sorte são outros precedentes deste tribunal:

**MANDADO DE SEGURANÇA ITCMD BASE DE CÁLCULO
ALTERAÇÃO POR
DECRETO**

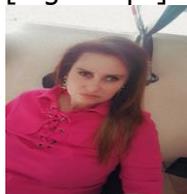
IMPOSSIBILIDADE. Fisco Estadual que por meio de Decreto adotou valor venal para fins de lançamento do ITBI como base de cálculo do ITCMD Ofensa ao princípio da legalidade Lei Estadual 10.705/02 que prevê o valor venal para fins de ITR como base de cálculo mínima Alteração que, de fato, criou nova base de cálculo sem, contudo, haver o mínimo respaldo legal. Precedentes desta Corte Ordem denegada. Sentença reformada. Recurso provido. (Apelação Cível nº. 0041602-03.2012.8.26.0405, E.

TJSP, 5ª Câmara de Direito Público, Relator: Nogueira Diefenthaler, g.n.)

TRIBUTÁRIO. Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD). Óbito ocorrido em 2008. Exigência do fisco quanto à base de cálculo do tributo fundada em decreto regulamentador editado em 2009.

INADMISSIBILIDADE. Além de ofender os princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária (art. 150, I, "a", CF), o Decreto Estadual nº 55.002/09, ao fixar base de cálculo diversa da prevista na Lei nº 10.705/02 (IPTU), extraindo-a do valor de referência do ITBI, violou o disposto no art. 97, § 1º do CTN, excedido o poder regulamentar. Segurança concedida. Decisão confirmada. Agravo não provido. (Agravo Regimental nº 003212-32.201.8.26.053/500, E. TJSP, 7ª Câmara de Direito Público, Relator: Coimbra Schimidt, g.n.)

[Digite aqui]



Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, sócia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

DA ILEGALIDADE DA ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A Lei Estadual nº 10.705/00 (doc. anexo), que instituiu o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações ITCMD, no Estado de São Paulo, prescreve, expressamente, em seus artigos 9º e 13 qual é a base de cálculo do tributo para os bens imóveis que estão, territorialmente, localizados no Estado de São Paulo, *in verbis*:

- “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).

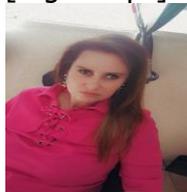
- “Art. 13 No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:

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 -se.

Referidos dispositivos da legislação estadual encontram-se em perfeita consonância com os comandos dos artigos 35, I e 38 do CTN que, ao tratar do ITCMD (imposto de competência dos Estados e do DF, conforme estabelece o art. 155, I da CRFB), adota como base de cálculo o valor venal do bem ou direito: A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens

[Digite aqui]

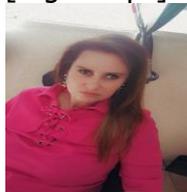


Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, sócia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

ou direitos transmitidos. Destarte, **a Lei paulista aceitou expressamente** [“] **as diretrizes do CTN** e fixou como base de cálculo para o ITCMD ^o **o valor venal** do bem ou direito transmitido, esclarecendo que se entende por venal e estatuinto que, enquanto não houver previsão legal de outra base de cálculo para o valor de mercado do imóvel, para fins de ITCMD, deve-se adotar os parâmetros mínimos que a própria Lei instituiu: o montante determinado para o lançamento do IPTU, para imóveis urbanos (art. 13, I), e do ITR, para os imóveis rurais (art. 13, II). Nessa esteira encontra-se a maior parte das legislações estaduais: A base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, a título gratuito e de competência estadual, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Normalmente a lei aceita os valores fixados para lançamento de outros impostos, a exemplo do Imposto Predial e Territorial e Urbano IPTU, do Imposto Territorial Rural ITR ou do próprio Imposto de Renda Tributário Nacional Comentado, Ed. Revista dos Tribunais, 6ª ed., p.1165. Grifou-se. Contudo, ao arripio da Lei 10.705/00 e do CTN, sob os 46.655/2002 (com as alterações inseridas pelo Decreto nº 55.002/2009, docs. anexos), por meio do parágrafo único de seu art. 16, inovou em relação aos parâmetros legais, arbitrando uma **nova base de cálculo** imponible do ITCMD, qualseja: para imóveis urbanos, o valor venal de referência do ITBI, eventualmente utilizado pelo município da situação do bem; e, para os imóveis rurais, 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, *in verbis*:

- O cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, art. 13):

[Digite aqui]



Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, socia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

- em se tratando de: a) urbano, não inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

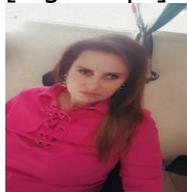
rural, não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR; (...) Parágrafo único - Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel:

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 mercado;

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 (redação parágrafo dada pelo Decreto nº 55.002, de 9 de novembro de 2009).
Grifou-se.

De fato, o Decreto Estadual 46.655/2002 (com as alterações introduzidas pelo Decreto 55.002/2009) alterou a base de cálculo de incidência do tributo, ao alvedrio da lei paulista instituidora do ITCMD (Lei Estadual nº 10.705/2000), pois, no texto da Lei 10.705/00, **não se encontra nenhum dispositivo** vinculando a base de cálculo do ITCMD ao valor venal de referência do ITBI utilizado ou divulgado pelo município da situação do bem, nem ao valor médio de imóvel rural divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, ou por outro órgão por ela escolhido.

[Digite aqui]



Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, sócia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

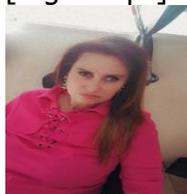
Ademais, esclareça-se que tais decretos não cuidam demera atualização do valor monetário da base de cálculo. Eles vão além: desenham nova base tributável, já que alteram um dos pilares da **relação jurídica tributária: a base de cálculo do Tributo**. Logo, não há que se falar aqui em aplicação do parágrafo 2º do artigo 97 do CTN.

O ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário (30ª Ed., p. 82) ensina:

Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. Por isto mesmo, o art. 97 do CTN fez a explicitação do princípio da legalidade, afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir. Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar ao regulamento ou para qualquer outro ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação. Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei -se. Com efeito, é de rigor legal e constitucional que os regulamentos (entre eles os Decretos) limitem-se ao conteúdo das leis, não podendo ir além dela, ou ainda, inovar a ordem jurídica, como bem ressalta JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, em sua obra Direito administrativo brasileiro (1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 265):

“Não se confunde o regulamento com a lei, de modo algum podendo aquele ultrapassar os limites a esta conferidos. **Se o regulamento se afasta da lei, é inconstitucional.** Jamais podendo, portanto, ser exercido *contra legem*, desenvolvesse, isso sim, *secundum legem*, de acordo com os princípios legais, dentro da lei, porque a

[Digite aqui]



Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, socia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

norma jurídica o limita e o condiciona”. Grifou-se.

“ Destarte, forçoso reconhecer que **a Lei não autorizou ao Poder Executivo estipular unilateralmente a base de cálculo do ITCMD**, restando evidente que o Decreto Estadual 46.655/2002 (com as alterações estatuídas pelo Decreto 55.002/2009) **inovou o sistema tributário estadual ao criar nova base de cálculo para o ITCMD, invadindo competência reservada à Assembleia Legislativa, conforme art. 19, I da Constituição do Estado de São Paulo, e ignorando, assim, os princípios constitucionais da reserva legal e da tipicidade em matéria tributária, ferindo de morte o art. 150, I da CRFB, o art. 163 da Constituição Paulista, art. 97, IV do CTN, in verbis: Art. 150 da CRFB 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; -se.**

da Constituição Paulista - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”; Grifou-se.

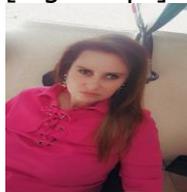
Somente a lei pode estabelecer: (...)

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

-se. 65”. Grifou

Note-se, ainda, que o lançamento do ITCMD relativamente às transmissões de imóveis urbanos e rurais sempre foi feito, com respaldo na Lei 10.705/00, pelo valor venal do imóvel para fins de lançamento do IPTU e do ITR. Anova forma de lançamento feita pela Fazenda Paulista, com respaldo no ilegal e inconstitucional Decreto Estadual 55.002/2009, tornou

[Digite aqui]



Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, socia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

o tributo mais oneroso, violando mais um dispositivo do CTN: Artigo 97, § 1º do CTN: Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Por certo, não prospera o argumento de que o valor venal de referência do ITBI (para imóveis urbanos) e do IEA (para os imóveis rurais) espelhariam o valor de mercado do bem (portanto, se trataria de mera explicitação do art. 9º da lei paulista), pois o próprio Decreto Estadual 46.655/2002, em seu art. 19, reconhece que para se chegar a esse valor mercadológico é imprescindível **a instauração de procedimento administrativo, com o contraditório e a ampla defesa que lhe são inerentes.** de maneira que a avaliação apriorística perpetrada pela Fazenda Estadual é absolutamente unilateral e infundada, não podendo prevalecer (nesse sentido AC 0045632-41.2010.8.26.0053, Rel Osvaldo de Oliveira, j: 21/08/2013).

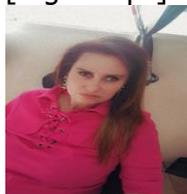
E mais, se o legislador estadual quisesse atrelar o ITCMD à base de cálculo do ITBI e ao valor fixado pelo IEA, **não perderia tempo definindo a expressão valor venal e mandando aplicar, à hipótese, o valor da base imponible do IPTU e do ITR, como o fez expressamente nos arts. 9º, § 1º, e 13, I da Lei Estadual 10.705/2000;** ao contrário enunciaria, desde logo, outra base de cálculo. Como o legislador assim não agiu, resta evidente que tal Decreto não se restringe ao conteúdo da lei tributária: vai além dele. É decreto *praeter legem*, portanto, ilegal. Nesse sentido:

Assim, o ITCMD deveria ter sido calculado com fulcro no valor venal do imóvel URBANO constante da declaração do imposto territorial urbano, conforme prevê o art.13 da Lei nº 10.705/2000.

No entanto, a utilização dos valores médios os quais são considerados com base de cálculo do ITBI, o que faz com que o valor do imposto fica majorado se comparado com o valor venal como é embasado o cálculo do ITCMD, em flagrante afronta à legislação vigente.

O Decreto 55.002/09, que alterou o artigo 16 do Decreto nº 46.655/02,

[Digite aqui]



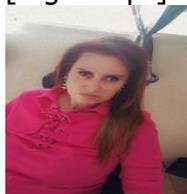
Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, sócia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.

todavia, esta não tem o alcance pretendido, haja vista que a alteração somente poderia ter sido feita por lei, não por decreto regulamentar.

Sobre o tema em discussão, clara e já pacificada é a posição de nosso Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, senão vejamos:

Diante de todo o exposto, não há dúvidas quanto à impossibilidade de se utilizar os valores médios com base de cálculo do ITBI para fins de recolhimento do tributo por evidente afronto a legislação extrapolando os limites da Lei nº Estadual nº 10.705/00 (RITCMD, Decreto nº 46.655/02).

[Digite aqui]



Flávia Thaís de Genaro Macha de Campos, sócia proprietária da Flavia Thais de Genaro Sociedade Individual de Advocacia, especialista em direito tributário, especialista em Recursos Humanos, Gestão Previdenciária e Trabalhista e direito do Consumidor.