



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2175094 - SP (2024/0380308-9)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE
RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : MARINA MENEZES LEITE PRAÇA - SP463998
RECORRIDO : RICARDO LUIZ DE ANDRADE ABRANTES
ADVOGADA : MARLENE BORGHI CAVICHIO - SP288557

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TEMA 1.371/STJ. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL. PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO. PRERROGATIVA DO FISCO, DECORRENTE DIRETAMENTE DO CTN, QUE GUARDA INTRÍNSECA RELAÇÃO COM O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NORMA GERAL DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS ENTES FEDERADOS (ART. 146, III, b, CF), NÃO PASSÍVEL DE SER GENERICAMENTE SUPRIMIDA POR DECISÃO JUDICIAL. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo, afetado ao rito dos recursos repetitivos (Tema 1.371), advindo de mandado de segurança impetrado por contribuinte, tendo por objetivo proceder ao recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) com base no valor venal lançado para fins de IPTU dos imóveis descritos na inicial, nos termos da Lei Estadual n. 10.705/2000, afastando-se a base de cálculo instituída pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009, que estipula, como valor de referência (mínimo), o adotado para o ITBI. Pretensão subsidiária expendida pela Fazenda Pública para arbitrar o valor venal, ante a sua discordância sobre a base de cálculo apresentada pelo contribuinte.

2. Decisão de primeiro grau concedeu a segurança, determinando que o ITCMD fosse calculado sobre a base de cálculo do valor venal de IPTU, reconhecendo que o Decreto Estadual n. 55.002 /2009 extrapolou sua função regulamentar. O Juízo *a quo* indeferiu o pedido subsidiário, consignando a necessidade de o Fisco promover prévio procedimento de arbitramento, observado o contraditório e o ônus probatório de sua incumbência. O TJSP, em grau recursal, não apenas manteve a ordem concedida, como a ampliou para vedar, em qualquer caso, a possibilidade de o Fisco valer-se do procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN.

II. Questão em discussão

3. Controverte-se no presente recurso especial: *(i)* se o decreto municipal extrapolou sua função regulamentar (*questão que não foi objeto de afetação*); *(ii)* se o Tribunal de origem, ao excluir

peremptoriamente a prerrogativa do Fisco de promover o procedimento de arbitramento, em toda e qualquer situação, ante a existência de previsão de critério de apuração na lei local, viola ou não o art. 148 do CTN. Sobre esse ponto, a Primeira Seção assim delimitou a questão afetada: *definir se a prerrogativa do fisco de arbitrar a base de cálculo do ITCMD decorre diretamente do CTN ou está sujeito às normas específicas da Unidade da Federação.*

III. Razões de decidir

4. A alegação de violação do art. 97 do CTN, que guarda, em si, o princípio da legalidade tributária, não comporta conhecimento na presente via recursal, já que depende, exclusivamente, da interpretação das normas editadas pelo Estado de São Paulo (confronto entre o decreto estadual e a lei estadual).

5. Por sua vez, a matéria veiculada nos recursos especiais, especificamente quanto à correta interpretação do art. 148 do CTN — *questão, sob esse enfoque enfrentada pelo Tribunal de origem* — comporta conhecimento e definição de tese, em seu mérito.

6. Ao Estado, competente para instituir e regular o ITCMD, incumbe dispor, por meio de lei, sobre o modo de apuração do valor venal dos bens ou direitos transmitidos, a fim de dar conformação à norma geral que definiu a base de cálculo do tributo em comento (valor venal do bem transmitido - art. 38, CTN).

7. Diversos são os critérios para se obter a quantificação da base de cálculo, sendo possível à Lei estadual eleger, a esse fim, a declaração do contribuinte, a avaliação administrativa (feita diretamente pela Administração fazendária, sem a participação do contribuinte), o valor mínimo de referência (do IPTU, por exemplo), entre outras. Entretanto, é preciso considerar que estas formas "iniciais" de apuração da base de cálculo do ITCMD, eleitas pela lei estadual, não se confundem com o procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN, que é excepcional, subsidiário e vinculado, concebido para preservar, minimamente, os interesses da Administração Fazendária na averiguação da dimensão do fato imponible.

7.1 Diz-se **excepcional**, pois o cabimento do procedimento de arbitramento dá-se apenas nos casos em que a declaração, as informações ou os documentos apresentados pelo contribuinte, necessários ao lançamento tributário, mostrarem-se omissos ou não merecerem fé à finalidade a que se destinam; **subsidiário**, porquanto sua utilização somente se apresenta autorizada se o critério de quantificação do bem transmitido inicialmente eleito pela lei estadual mostrar-se inidôneo para demonstrar o valor venal do bem, caso em que incumbe à Administração Fazendária comprovar que a importância então alcançada encontra-se absolutamente fora da realidade, observada, necessariamente, a ampla defesa e o contraditório; e **vinculado**, na medida em que a autoridade fiscal não possui margem de discricionariedade para decidir sobre a adoção do procedimento, quando caracterizadas as hipóteses legais.

8. O procedimento de arbitramento, destinado à apuração do valor do bem transmitido em substituição ao critério inicial que se mostrou inidôneo a esse fim, tem, portanto, indissociável articulação com o lançamento tributário, em especial na modalidade "por declaração" (que é, em regra, utilizado para o lançamento do ITCMD), bem como no "lançamento de ofício", sobretudo nos casos em que ausente a declaração do contribuinte ou de sua inadequação, nos termos dos incisos do art. 149.

8.1 Nesse quadro, o art. 148 do CTN, veicula norma geral (atinente ao lançamento tributário — art. 146, III, b, CF), de observância obrigatória pelos Entes Políticos, a qual dispõe sobre o modo

como a autoridade fazendária deve proceder para viabilizar o lançamento tributário, nos específicos casos em que as declarações expendidas pelo contribuinte são omissas ou não mereçam fé, para o fim de se identificar o valor venal do bem, base de cálculo do tributo em questão.

9. O procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN não consubstancia uma "prerrogativa genérica" conferida ao Fisco, que poderia ser ignorada ou afastada pela lei local — *circunstância que não se cogita na hipótese dos autos* —, tampouco ser genericamente suprimida por decisão judicial, tal como decidiu o Tribunal de origem, em (errônea) interpretação da lei federal.

IV. Dispositivo e tese

10. Resultado do Julgamento: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, parcialmente provido.

Tese de julgamento:

1. A prerrogativa da Administração fazendária de promover o procedimento administrativo de arbitramento do valor venal do imóvel transmitido decorre diretamente do Código Tributário Nacional, em seu art. 148 (*norma geral, de aplicação uniforme perante todos os entes federados*).

2. A legislação estadual tem plena liberdade para eleger o critério de apuração da base de cálculo do ITCMD. Não obstante, a prerrogativa de instauração do procedimento de arbitramento, nos casos previstos no art. 148 do CTN, destinado à apuração do valor do bem transmitido, em substituição ao critério inicial que se mostrou inidôneo a esse fim, a viabilizar o lançamento tributário, não implica em violação do direito estadual, tampouco pode ser *genericamente* suprimida por decisão judicial.

3. O exercício da prerrogativa do arbitramento dá-se pela instauração regular e prévia de procedimento *individualizado*, apenas quando as declarações, as informações ou os documentos apresentados pelo contribuinte, necessários ao lançamento tributário, mostrarem-se omissos ou não merecerem fé à finalidade a que se destinam, competindo à administração fazendária comprovar que a importância então alcançada encontra-se absolutamente fora do valor de mercado, observada, necessariamente, a ampla defesa e o contraditório.

Dispositivos relevantes citados: CTN, arts. 38, 97, IV, 148.

Jurisprudência relevante citada: STJ, AgInt no RMS 70.528/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29.05.2023; STJ, AREsp 2.580.956/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 05.11.2024; STJ, REsp 2.139.412/MT, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 18.02.2025; STJ, AgInt no AREsp 1.176.337/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 01.06.2020.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, prossequindo o julgamento, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento para afastar

a vedação generalizada de instauração do procedimento de arbitramento imposta, indevidamente, no acórdão recorrido, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze, que lavrará o acórdão (RISTJ, art. 52, II).

Foi aprovada, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, a seguinte tese jurídica, no tema repetitivo 1371:

1. A prerrogativa da Administração fazendária de promover o procedimento administrativo de arbitramento do valor venal do imóvel transmitido decorre diretamente do Código Tributário Nacional, em seu art. 148 (norma geral, de aplicação uniforme perante todos os entes federados).

2. A legislação estadual tem plena liberdade para eleger o critério de apuração da base de cálculo do ITCMD. Não obstante, a prerrogativa de instauração do procedimento de arbitramento, nos casos previstos no art. 148 do CTN, destinado à apuração do valor do bem transmitido, em substituição ao critério inicial que se mostrou inidôneo a esse fim, a viabilizar o lançamento tributário, não implica em violação do direito estadual, tampouco pode ser genericamente suprimida por decisão judicial.

3. O exercício da prerrogativa do arbitramento dá-se pela instauração regular e prévia de procedimento individualizado, apenas quando as declarações, as informações ou os documentos apresentados pelo contribuinte, necessários ao lançamento tributário, mostrarem-se omissos ou não merecerem fé à finalidade a que se destinam, competindo à administração fazendária comprovar que a importância então alcançada encontra-se absolutamente fora do valor de mercado, observada, necessariamente, a ampla defesa e o contraditório.

Votaram com o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Francisco Falcão.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Gurgel de Faria.

Brasília, 10 de dezembro de 2025.

MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2175094 - SP (2024/0380308-9)

RELATORA : **MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA**
RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : MARINA MENEZES LEITE PRAÇA - SP463998
RECORRIDO : RICARDO LUIZ DE ANDRADE ABRANTES
ADVOGADA : MARLENE BORGHI CAVICHIO - SP288557

RELATÓRIO

MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA:

Trata-se de recurso especial afetado ao rito dos recursos repetitivos como representativo do Tema 1.371, para dirimir controvérsia assim delimitada:

Definir se a prerrogativa do fisco de arbitrar a base de cálculo do ITCMD decorre diretamente do CTN ou está sujeita às normas específicas da Unidade da Federação.

A FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO interpôs recurso especial, com fundamento no art. 105, III, alíneas "a" e "c", da Constituição Federal (fls. 138-153), contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que negou provimento a sua apelação em mandado de segurança, com a seguinte ementa (fls. 99-118):

MANDADO DE SEGURANÇA ITCMD Base de cálculo prevista na Lei Estadual nº 10.705/00, que nos imóveis urbanos é o valor do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, e não outro qualquer Majoração do tributo que deve observar os estritos termos da Lei e não por via de Decreto (art. 97, do CTN) Precedentes desta C. Câmara e do E. STJ.

PROCESSUAL CIVIL ITCMD Pretensão da FESP de resguardar o direito ao arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 11, da Lei nº 10.705/2000 Inadmissibilidade A base de cálculo do ITCMD de imóveis urbanos e rurais deve corresponder a valor venal, nos termos da Lei Estadual 10.705/00 Sentença concessiva da segurança mantida Recurso voluntário da Fazenda do Estado não provido e desacolhida a remessa necessária.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 126-136).

Em seu recurso especial, a Fazenda Estadual sustentou que houve negativa de vigência aos arts. 38, 97, IV e 148 do CTN, visto que a decisão afastou a utilização do procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo do ITCMD, apesar da existência de elementos indicando que os bens objetos da transmissão estão subvalorizados, isto é, não correspondem ao efetivo valor venal (de mercado). Alegou divergência com a orientação do STJ Tema 1.113 (REsp n. 1.937.821). Pediu o provimento do recurso especial, para julgar improcedente o pedido.

RICARDO LUIZ DE ANDRADE ABRANTES ofereceu resposta (fls. 162-167). Sustentou que o acórdão recorrido decidiu a controvérsia de acordo com o Direito. Pediu o desprovimento do recurso especial.

Sobreveio decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça para afetar o REsp n. 2.175.094 e o REsp n. 2.213.551 como representativos da controvérsia.

A Procuradoria-Geral da República ofereceu parecer (fls. 231-246). Sustentou que a legislação local deve observar o art. 148 do CTN. Defendeu o cabimento do arbitramento. Opinou pelo provimento do recurso especial.

É o relatório.

VOTO-VENCIDO

MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA:

O REsp n. 2.175.094 e o REsp n. 2.213.551 foram afetados ao rito dos recursos repetitivos, para dirimir controvérsia relativa à possibilidade de a Fazenda Pública apurar a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) por arbitramento.

I - CONTROVÉRSIA REPETITIVA

Preliminarmente, é indispensável definir se há verdadeiramente uma questão federal, a ser dirimida em recurso especial, ou se a questão é de interpretação do direito estadual.

Se a questão for de direito estadual, não cabe a discussão em recurso especial. O parâmetro do recurso especial é a contrariedade à "lei federal" (art. 105, III, "a", da Constituição Federal). Divergências interpretativas sobre a legislação estadual, municipal ou distrital não ensejam a interposição do recurso, conforme a Súmula 280 do Supremo Tribunal Federal (Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário).

O cabimento ou não do recurso especial pode ser dirimido sob o rito dos recursos repetitivos, estabelecendo orientação obrigatória, na forma do art. 927, III, do CPC. A admissibilidade de recurso especial em relação a questões específicas pode ser submetida ao rito

dos recursos especiais, conforme entendimento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (Tema 1.246, REsp n. 2.082.395 e REsp n. 2.098.629, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, julgado em 13/11/2024):

2. É legítima e conspira a favor da desejada funcionalidade do STJ a elevação de sua orientação jurisprudencial persuasiva à condição de precedente vinculante (recurso repetitivo), ainda quando se cuide de controvérsia jurídica relativa à própria admissibilidade do recurso especial, i. e., de controvérsia atinente ao preenchimento dos requisitos necessários para o conhecimento do recurso especial pelo Tribunal. Nesse agir, estará o STJ extraindo do sistema brasileiro de precedentes vinculantes a sua máxima potencialidade, conferindo às instâncias de origem o instrumental processual adequado para negar seguimento, com fundamento no art. 1.030, I, “b”, do CPC, a recursos especiais notoriamente incognoscíveis que venham a ser interpostos, já que esse descabimento do especial estará, finalmente, assentado em tese fixada em recurso especial repetitivo.

Assim, se o Superior Tribunal de Justiça entender que a questão é de direito local, estará afirmando, em caráter geral e de forma vinculante, o descabimento dos recursos especiais.

A presente controvérsia decorre de ações relativas à forma de apuração da base de cálculo do ITCMD no Estado de São Paulo. Seu cerne está em definir se o arbitramento é uma prerrogativa do fisco, decorrente diretamente da legislação federal (art. 148 do CTN), ou está sujeito aos ditames do Direito estadual.

Como se verá, a forma de apuração da base de cálculo do ITCMD não é determinada pela lei federal. A lei federal estabelece a base de cálculo do imposto em questão e prevê o arbitramento como uma das formas de sua apuração. O direito estadual estabelece a forma de apuração da base de cálculo e complementa as disposições sobre as hipóteses em que o arbitramento é cabível. A discussão sobre o cabimento ou não do arbitramento é uma discussão sobre a forma de apuração do tributo, não sobre sua base de cálculo.

Cabe à lei complementar estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária” (art. 146, III, da CF), inclusive sobre a definição de bases de cálculo (alínea “a”) e sobre o lançamento (alínea “b”).

As normas gerais dão concretude e uniformidade ao sistema tributário. A "disciplina 'geral' do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos". A "lei complementar adensa os traços gerais", preparando "o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária". As normas gerais "padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional" (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 195).

O Código Tributário Nacional cumpre a função de estabelecer normas gerais sobre a definição da base de cálculo do ITCMD, especificando-a como o “valor venal” dos bens ou direitos transmitidos, em seu art. 38:

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

O CTN também cumpre a função de estabelecer normas gerais sobre o lançamento, ao tratar das modalidades de lançamento por declaração, de ofício e por homologação, e do arbitramento da base de cálculo (arts. 147-150).

O art. 148 do CTN estabelece normas gerais sobre a apuração da base de cálculo por arbitramento. De acordo com o dispositivo, o valor ou preço do bem ou direito pode ser arbitrado pela autoridade lançadora quando "sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado":

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.

Como norma geral que é, o art. 148 do CTN tem conteúdo normativo rarefeito. A norma menciona a prerrogativa de arbitrar a base de cálculo. Essa prerrogativa, no entanto, pode ser ulteriormente normatizada por disposições específicas, que indiquem mais concretamente as hipóteses em que as declarações e documentos não merecem pronta acolhida, bem como estabeleçam critérios e procedimentos para o arbitramento.

Normas específicas que atribuam concretude ao art. 148 do CTN, limitando as hipóteses de arbitramento, não serão com ele incompatíveis. Por ser uma norma geral, o dispositivo nacional pode perfeitamente ter o alcance restringido por outros diplomas normativos.

O ITCMD é tributo estadual (art. 155, I, da CF). Portanto, o estabelecimento de "normas específicas" cabe ao legislador de cada Unidade da Federação.

As normas estaduais definem a forma como a base de cálculo (valor venal) é apurada. A concretização da forma de apuração do valor venal se dá por diferentes elementos: declaração, avaliação, valor de referência e arbitramento são articulados para essa finalidade.

Diferentes formas de apuração são compatíveis com o espaço de conformação dado às unidades da federação pelas normas gerais. Alguns Estados também adotam valores de referência, coincidentes com a base de apuração do IPTU ou do ITR, como base mínima para apuração do ITCMD. Por exemplo: Acre (art. 21, § 3º, da Lei Complementar 373/2020); Mato Grosso (art. 15 da Lei n. 7.850/2002); Paraná (art. 18 da Lei n. 18.573/2015); Pernambuco (art. 5º, § 1º, da Lei n. 13.974/2009); Rio de Janeiro (art. 24, § 3º, da Lei n. 7.174/2015) e São Paulo (art. 13 da Lei n. 10.705/2000). Outros, recorrem à avaliação administrativa, como é o caso do Distrito Federal (art. 7º, § 2º, da Lei n. 3.804/2006); Pernambuco (art. 5º da Lei n. 13.974/2009) e Rio Grande do Norte (art. 5º da Lei n. 5.887/1989).

Nesse ponto, é importante assentar que, no ITCMD, a existência de valor de referência favorece o contribuinte - ainda que corresponda a uma base de cálculo mínima, passível de revisão para maior.

Sob esse aspecto, trata-se de situação contrária àquela analisada pelo STJ em relação ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Nesse tributo, o valor de referência vem em detrimento do interesse do contribuinte. Igualmente apurado com base no valor venal do bem ou direito transmitido, o ITBI se distingue do ITCMD por ter por fato gerador um negócio jurídico oneroso (art. 156, II, da CF). Interessa ao contribuinte que, em regra, o preço seja a base de cálculo, não um valor mínimo, a ser desprezado se inferior ao valor de referência.

Na apuração do ITBI, o Superior Tribunal de Justiça afirmou a presunção de validade do valor do negócio jurídico, sendo indevida a associação à tabela do IPTU, ou a outro piso de referência (Tema 1.113, REsp n. 1.937.821, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 24/2/2022):

- 1) A base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- 2) O valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do Código Tributário Nacional – CTN);
- 3) O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.

Em suma, a jurisprudência é no sentido de que, no ITBI, o valor do negócio jurídico prevalece, salvo se o fisco demonstrar o subfaturamento.

O ITCMD, de seu lado, tem por fato gerador a morte ou a doação; o primeiro, fato jurídico, o segundo, negócio jurídico gratuito. Não há um preço apto a, desde logo, servir como

base para a exação. O contribuinte é duplamente beneficiado pelo valor de referência. Primeiro, pela simplificação - se não houver uma referência, será necessário avaliar o bem, já que não há uma compra ou venda ou outro negócio jurídico oneroso apto a definir o valor. Segundo, porque a referência costuma, para imóveis urbanos, ser a tabela do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), a qual tende a ser mais modesta do que o preço de mercado - muito embora, pela dicção da lei, a base de cálculo também seja o valor venal (art. 33 do CTN).

Dado o contexto, não cabe ao fisco invocar esse precedente, para, contrariando o interesse do sujeito passivo, afastar a forma de apuração estabelecida pelo direito estadual.

Respeitadas as normas gerais, que determinam que o valor venal é a base de cálculo do ITCMD, e que autorizam o arbitramento quando não mereçam fé as declarações ou documentos, cabe à legislação estadual estabelecer normas específicas sobre a forma de apuração da base de cálculo desse tributo.

O legislador estadual tem amplo espaço para estabelecer como e em que hipóteses deve ser feita a avaliação administrativa do imóvel. Como visto, a avaliação administrativa é a forma preferencial na apuração da base de cálculo em vários estados.

Em síntese, as normas gerais estabelecem a base de cálculo do ITCMD e uma prerrogativa genérica de arbitramento. Essas normas são complementadas pelo direito estadual, que indicará a forma de apuração da base de cálculo, podendo afastar o arbitramento nas hipóteses em que possível a apuração de outras formas.

No caso de São Paulo, origem dos recursos especiais representativos da controvérsia, existe um possível descompasso entre a lei e o regulamento. O regulamento introduz o conceito de "valor venal de referência", correspondente à tabela do ITBI.

A lei tributária paulista associa a apuração da base imponible à tabela do IPTU, ao passo que sua regulamentação invoca a tabela do ITBI ou o arbitramento. A Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo afirma que a base de cálculo "é o valor venal do bem ou direito transmitido" (artigo 9º), a ser apurada em valor que "não será inferior", no caso de imóvel urbano, "ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU" e, no caso de imóvel rural, "ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR". Transcrevo:

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).

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.

Por sua vez, o regulamento prevê como forma de apuração da base de cálculo, para o imóvel 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", quando superior ao fixado para o IPTU, "sem prejuízo da instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso" (artigo 16, parágrafo único, Decreto n. 46.655/2002, com redação dada pelo Decreto n. 55.002/2009):

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

b) rural, não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

II - o valor pago pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão, quando em construção;

III - o valor do crédito existente à data da abertura da sucessão, quando compromissado à venda pelo "de cujus".

Parágrafo único - Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 55.002, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009)

1 - 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 de mercado;

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.

Nos casos representativos da controvérsia, o Tribunal Bandeirante entendeu que há uma crise entre o regulamento e a lei, a ser resolvida em favor da primeira. Daí a solução favorável aos contribuintes.

A consequência foi dupla. Em primeiro lugar, o TJSP afastou o uso do "valor venal de referência". Quanto a isso, não há dúvida de que a questão é de direito estadual.

O segundo ponto é o objeto dos recursos especiais. O Tribunal de Justiça entendeu não haver base jurídica para o arbitramento, devendo prevalecer o valor apurado com base na tabela do IPTU.

Esse segundo passo, teria, de acordo com o Estado recorrente, violado o art. 148 do CTN.

No entanto, a interpretação da norma geral nacional não é o objeto da controvérsia.

A decisão foi adotado com base no direito estadual. No entender do Tribunal de Justiça, a legislação determinava a apuração com amparo na tabela pré-estabelecida, não sendo o caso de arbitramento. Mencionou-se inexistirem parâmetros claros, no direito estadual, para superar o valor mínimo legalmente definido e para apurar o valor de mercado. Ou seja, a legislação estadual determina a forma de apuração da base de cálculo, sendo inviável ao fisco recorrer ao arbitramento.

A discussão sobre o cabimento ou não do arbitramento é uma discussão sobre a forma de apuração do tributo, não sobre sua base de cálculo, e não envolve a discussão geral sobre a existência do arbitramento como forma de apuração.

Em suma, as decisões que afastam o arbitramento da base de cálculo do ITCMD, invocando os artigos 9º e 13 da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo, não são desafiáveis por recurso especial, por demandarem a interpretação do direito estadual.

Portanto, não merecem conhecimento os recursos especiais contra decisões que afastam a apuração da base de cálculo do ITCMD por arbitramento, tendo em vista que não decorrem de interpretação do art. 148 do CTN, mas da legislação estadual.

II - TESE REPETITIVA

Proponho a adoção da seguinte tese repetitiva:

- 1) O direito estadual estabelece a forma de apuração do valor venal, base de cálculo do ITCMD.
- 2) A discussão sobre o cabimento do arbitramento da base de cálculo do ITCMD em face da existência de valor de referência é uma discussão fundada no direito estadual.
- 3) Não cabe recurso especial contra a decisão que aplica os artigos 9º e 13 da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo para afastar o arbitramento da base de cálculo do ITCMD.

III - MODULAÇÃO DE EFEITOS

O art. 927, § 3º, do CPC, dispõe que “pode haver modulação dos efeitos” da decisão em caso de “alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”, no “interesse social e no da segurança jurídica”.

A modulação dos efeitos da decisão possui natureza excepcional e deve ser realizada quando há mudança na orientação jurisprudencial consolidada.

Não há razão para modular o entendimento aqui definido.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, até o presente momento, não vinha decidindo favoravelmente aos contribuintes.

Assim, não é cabível a modulação dos efeitos desta decisão.

IV - CASO CONCRETO

O recurso especial foi interposto pela Fazenda Pública, em face da decisão que acolheu o pedido do contribuinte.

O recurso especial não merece conhecimento. A decisão recorrida afastou o arbitramento da base de cálculo do ITCMD. Como visto, esse tipo de decisão envolve a interpretação do direito estadual.

V - CONCLUSÃO

Ante o exposto, não conheço do recurso especial.

Não cabe a condenação ao pagamento de honorários advocatícios (art. 25 da Lei n. 12.016/2009).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2175094 - SP (2024/0380308-9)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : MARINA MENEZES LEITE PRAÇA - SP463998
RECORRIDO : RICARDO LUIZ DE ANDRADE ABRANTES
ADVOGADA : MARLENE BORGHI CAVICHIO - SP288557

VOTO-VISTA

EXMO. MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE:

Cuida-se de recurso especial interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo, afetado ao rito dos recursos repetitivos (Tema 1.371) por esta Primeira Seção, para dirimir controvérsia relativa à viabilidade de arbitramento da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), em questão jurídica assim delimitada: *"definir se a prerrogativa do fisco de arbitrar a base de cálculo do ITCMD decorre diretamente do CTN ou está sujeito às normas específicas da Unidade da Federação"*.

Em breve escorço, registra-se que o presente recurso especial advém de mandado de segurança impetrado por Ricardo Luiz de Andrade Abrantes em face de ato praticado por Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, tendo por objetivo proceder ao recolhimento Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) com base no valor venal lançado para fins de IPTU dos imóveis descritos na inicial, nos termos da Lei Estadual n. 10.705/2000, afastando-se a base de cálculo de acordo com o valor venal de referência instituído pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009, que estipula como valor de referência (mínimo) o adotado para o ITBI.

A Fazenda do Estado de São Paulo, em resumo, defendeu a legalidade de Decreto n. 55.002/2009, que, segundo alegado, não desborda da Lei Estadual n. 10.705 /2000, já que esta apenas veda a utilização, como valor para apuração da base de cálculo do ITCMD, de valor inferior àquele lançado pelo município para a cobrança do IPTU. **Subsidiariamente, pugnou fosse ressalvado o direito de o Fisco instaurar procedimento administrativo de arbitramento previsto no art. 148 do CTN (e-STJ, fls. 40-53).**

O Juízo de Direito da 9ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital SP concedeu a segurança *"para confirmar a liminar que compeliu a impetrada a efetuar o cálculo do ITCMD de acordo com o valor de lançamento do IPTU do imóvel descrito na inicial, afastando-se a utilização do valor venal de referência do ITBI."* (e-STJ, fl. 72).

Para tanto, reconheceu que o Decreto Estadual nº 55.002/2009, ao entender ser possível a eleição de base de cálculo tendo por dimensão o valor venal de referência do ITBI, desbordou da função de regulamentar a Lei Estadual n. 10.705/2000 (que adotava, para tanto, o valor de referência do IPTU), acabando por majorar, indevidamente o tributo, a afrontar princípio da legalidade tributária, insculpido no art. 97 do CTN.

Em relação à possibilidade de o Fisco arbitrar o valor venal, o Juízo *a quo* assinalou a necessidade, para tanto, de prévio processo administrativo, cabendo à Administração, a quem incumbe o ônus probatório, promover os atos motivados que justifiquem elidir a documentação comum para lançamento do ITCMD pelo valor venal.

É o que se observa, claramente, dos fundamentos adotados (e-STJ, fls. 62-72):

[...]

Tal previsão é ilegal, considerando-se que constitui majoração de base de cálculo de tributo, majoração esta que desrespeita o princípio da legalidade tributária. Isso porque o artigo 150, caput e inciso I, da Constituição Federal, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Complementa a previsão constitucional o artigo 97, caput, inciso II e parágrafo 1º, do código Tributário Nacional ao afirmar que somente a lei pode estabelecer a majoração de tributos, o que inclui a modificação de base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso.

E, como a Lei Estadual nº 10.705/2000 estabelece que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido artigo 9º, caput -, considerado como tal o valor de mercado na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação - parágrafo 1º -, percebe-se que o valor venal de referência do ITBI não pode ser utilizado porque (1) constitui majoração da base de cálculo do ITCMD pois esse valor venal de referência ultrapassa o valor venal do IPTU e também, via de regra, o valor de mercado e (2) sua utilização não foi prevista na Lei, mas tão somente em Decreto. Por outro lado, o Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo tem decidido que o ITCMD incidente sobre os bens imóveis transmitidos deve ser calculado tendo como base o valor venal utilizado para o cálculo do IPTU ou o valor de mercado:

[...]

Assim, deve ser utilizado como base de cálculo do ITCMD ou o valor venal adotado para o IPTU, ou o valor de mercado do imóvel - como explicitado

anteriormente no caso do ITBI afastando-se o valor venal de referência do ITBI que, repita-se, tem se mostrado maior do que o efetivo valor de mercado do imóvel. Rechaçado o “valor venal de referência” e não se tratando de compra e venda, mas de inventário e partilha, não foge do razoável a utilização do valor indicado para fins de IPTU. Rechaçado o “valor venal de referência” e não se tratando de compra e venda, mas de inventário, não foge do razoável a utilização do valor indicado para fins de IPTU.

No que tange ao arbitramento do valor do bem, embora previsto na Lei Estadual no. 10.705/00 (art. 11) e no Código Tributário Nacional (art. 148), é imprescindível a prévia instauração de procedimento administrativo, com observância dos princípios do contraditório e ampla defesa, para comprovar as razões pelas quais o Fisco concluiu que as declarações do contribuinte são omissas ou não são merecedoras de confiança, fato que não ocorreu no caso.

Por sua vez, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em julgamento do recurso de apelação interposto pela Fazenda estadual, manteve a compreensão de que o Decreto Estadual n. 55.002/2009 extrapolou o poder regulamentar, ao estabelecer o valor venal de referência (mínimo) do ITBI como base de cálculo do ITCMD, em substituição ao valor venal de referência do IPTU previsto na Lei Estadual n. 10.705/2000, **e, em *reformatio in pejus*, afastou por completo a possibilidade de a Administração Fazendária instaurar o procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN.**

Em contrariedade ao aresto, a Fazenda do Estado de São Paulo interpõe o presente recurso especial, fundado nas alíneas a e c, do permissivo constitucional, em que se aponta a violação dos arts. 38, 97, IV, e 148 do Código Tributário Nacional. Aduz, em resumo, que o art. 148 do CTN assegura ao fisco a possibilidade de arbitramento do valor do bem, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expendidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente habilitado, garantido o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte. Defende que a negativa da possibilidade de arbitramento implica, em última análise, a própria inviabilidade de lançamento do ITCMD com base no valor venal dos bens tributados, o que acarreta negativa de vigência do art. 38 do CTN. Sustenta que, com esteio no art. 97, IV, do CTN, o legislador definiu o valor de mercado do bem imóvel como base de cálculo do ITCMD, sem vincular o montante definido pelas Prefeituras para a incidência do IPTU. Por fim, aponta a existência de dissenso jurisprudencial (AgInt no AREsp 1.176.337/SP), bem como a observância da razão de decidir adotada no Tema 1113/STJ.

Na sessão de julgamento de 8.10.2025, a eminente relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, em seu judicioso voto, compreendeu não ser passível de conhecimento o presente recurso especial, porque destinado a discutir a interpretação do direito estadual (*ut* art. 105, III, *a*, da CF; e Súmula 280 do STF).

Como razão decidir, assinalou S. Exa, resumidamente, que (*sem o destaque no original*):

A forma de apuração da base de cálculo do ITCMD não é determinada pela lei federal. **A lei federal estabelece a base de cálculo (valor venal, art. 38 do CTN) e prevê o arbitramento como uma das possíveis formas de sua apuração (art. 148 do CTN).**

As normas gerais estabelecem a base de cálculo do ITCMD e uma prerrogativa genérica de arbitramento. Essas normas são complementadas pelo direito estadual, que indicará a forma de apuração da base de cálculo, podendo afastar o arbitramento nas hipóteses em que possível a apuração de outras formas.

O direito estadual tem amplo espaço para definir em que hipóteses deve ser feita a avaliação administrativa do imóvel, bem como tem a prerrogativa de reservar a apuração por arbitramento para hipóteses determinadas.

O julgado que afasta o arbitramento – *como uma das formas possíveis de apuração da base de cálculo do ITCMD* –, com base no art. 9º e 13 da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo, tem por fundamento a interpretação do direito estadual e, como tal, não comporta revisão por recurso especial.

Em relação ao entendimento adotado pelo TJSP, que reconheceu que o Decreto Estadual n. 55.002/2009, ao estabelecer o valor venal de referência (mínimo) do ITBI como base de cálculo do ITCMD, em substituição ao valor venal de referência do IPTU previsto na Lei Estadual n. 10.705/2000, extrapolou o poder regulamentar, a Relatora acentuou não haver dúvida de que a questão é de direito estadual.

No tocante à violação do art. 148 do CTN, compreendeu S. Exa., de igual modo, que **"a interpretação da norma nacional não é o objeto da controvérsia", sendo certo que a decisão impugnada afasta a apuração da base de cálculo do ITCMD por arbitramento, não com base no art. 148 do CTN, mas sim pela interpretação da legislação estadual.**

Ao final, propôs a fixação das seguintes teses repetitivas:

- 1) O direito estadual estabelece a forma de apuração do valor venal, base de cálculo do ITCMD.

2) A discussão sobre o cabimento do arbitramento da base de cálculo do ITCMD em face da existência de valor de referência é uma discussão fundada no direito estadual.

3) Não cabe recurso especial contra a decisão que aplica os artigos 9º e 13 da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo para afastar o arbitramento da base de cálculo do ITCMD

Na ocasião, por reputar que a matéria veiculada nos presentes recursos especiais, **especificamente quanto à correta interpretação do art. 148 do CTN**, comporta, em princípio, conhecimento e definição de tese a seu respeito por esta Corte de Justiça — *tal como reconhecido pela Primeira Seção quando da afetação* —, pedi vista dos autos para melhor analisar a questão posta.

E o fazendo, tem-se, *com as mais respeitosas vênias à Relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura*, que o presente recurso especial comporta **parcial conhecimento**, subsistindo, pois, relevante questão jurídica de direito federal a ser apreciada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

De plano, registra-se que, sobre a discussão inicialmente travada nos subjacentes mandados de seguranças, em que as instâncias ordinárias reconheceram, de modo uníssono, que o Decreto Estadual n. 55.002/2009, ao substituir o valor venal (mínimo) de referência do IPTU previsto na Lei Estadual n. 10.705/2000, pelo do ITBI, extrapolou de sua função regulamentar, desbordando dos contornos da lei (estadual), tem-se, tal como bem ponderado pela Relatora, que a insurgência recursal não comporta conhecimento.

Isso porque a alegação de violação do art. 97 do CTN, que guarda, em si, o princípio da legalidade tributária, não comporta conhecimento na presente via recursal, já que depende, exclusivamente, da interpretação das normas editadas pelo Estado de São Paulo (*confronto entre o decreto estadual e a lei estadual*).

Nesse sentido, cita-se julgado desta Corte de Justiça, em hipótese idêntica a tratada nos presentes autos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. SÚMULA 280/STF. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA.

1. O Tribunal de origem concedeu a Segurança em favor do contribuinte, afastando a majoração da base de cálculo do ITCMD, ao fundamento de que o Decreto Estadual 55.002/2009 modificou o conceito de valor venal estabelecido na Lei Estadual 10.705/2000.

2. A tese de violação do art. 97 do CTN (princípio da legalidade tributária) não pode ser enfrentada nesta via recursal, tendo em vista que depende da obrigatória exegese de normas legais e infralegais do ente federativo estadual (Súmula 280/STF).

3. Por outro lado, haveria necessidade de superar o fundamento constitucional utilizado no acórdão recorrido, isto é, de que norma infralegal (decreto regulamentar de execução da lei) não pode inovar no ordenamento jurídico, estabelecendo o valor de mercado para fins de lançamento do ITCMD. In casu, o Recurso Especial não constitui meio adequado para enfrentamento de matéria constitucional.

4. Recurso Especial não conhecido.

(REsp n. 1.728.308/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/4/2018, DJe de 25/5/2018.)

E ainda: REsp n. 1.703.144/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/11/2017, DJe de 19/12/2017.)

Sobre esta questão — *que, registra-se, não é objeto da tese jurídica afetada pela Primeira Seção do STJ* —, acompanha-se integralmente a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, para também não conhecer dos recursos especiais, nesse ponto.

Todavia, conforme demonstrado, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, em pedido subsidiário apresentado já por ocasião de sua impugnação, caso não fosse reconhecida a legalidade do Decreto Estadual n. 55.002/2009, requereu, alternativamente, que fosse ressaltado o direito de o Fisco instaurar o procedimento administrativo de arbitramento previsto no art. 148 do CTN.

Registra-se, desde já, que este pedido revela-se, em si, de todo impróprio para os propósitos perseguidos no bojo dos subjacentes mandados de segurança, notadamente porque o procedimento de arbitramento tem hipóteses absolutamente específicas de cabimento previstas no art. 148 do CTN.

Conforme se demonstrará, pontualmente, trata-se de procedimento administrativo excepcional, subsidiário e vinculante, que, embora não possa ser utilizado fora das situações legais expressamente previstas no art. 148 do CTN, como aqui pretendido pela Fazenda estadual, também não pode ser genericamente suprimido por decisão judicial, como procedeu, indevidamente, o Tribunal de origem, em interpretação ao art. 148 do CTN.

Os recursos especiais em análise veiculam, assim, relevante questão de direito federal, passível de conhecimento por recurso especial, consistente em saber se se o Tribunal de origem, **ao excluir peremptoriamente a prerrogativa de o Fisco**

promover o procedimento de arbitramento, em toda e qualquer situação, ante a existência de previsão de critério de apuração (valor de referência - IPTU) na lei local, **viola ou não o art. 148 do CTN**.

A esse propósito, registra-se que, por ocasião da afetação dos presentes recursos especiais, esta Primeira Seção bem delimitou esta questão jurídica federal em destaque, reconhecendo sua relevância, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal.

É o que se extrai, de modo expresso, do voto condutor:

[...]

O segundo ponto é o objeto dos recursos especiais.

O Tribunal Bandeirante entendeu não haver base jurídica para o arbitramento, devendo prevalecer o valor menor declarado pelo contribuinte.

Nesse segundo passo, teria violado o art. 148 do CTN — de acordo com o Estado recorrente.

A jurisprudência do STJ, sem outras ponderações, vem reconhecendo a prerrogativa do fisco de arbitrar a base de cálculo do ITCMD:

[...]

(REsp n. 2.139.412/MT, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 18/2/2025, DJEN de 21/2/2025).

[...]

(AREsp n. 2.580.956/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 11/11/2024).

[...]

(AgInt no REsp n. 2.150.788/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 28/10/2024, DJe de 30/10/2024).

[...]

(AgInt no RMS n. 70.528/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/5/2023, DJe de 27/6/2023).

[...]

AgInt no AREsp n. 1.176.337/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 1/6/2020, DJe de 9/6/2020.

Portanto, há uma controvérsia jurídica relevante, a ser apreciada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a qual pode ser assim delimitada:

Definir se a prerrogativa do fisco de arbitrar a base de cálculo do ITCMD decorre diretamente do CTN ou está sujeita às normas específicas da Unidade da Federação.

[...]

Não há óbices à admissibilidade dos recursos.

Os recursos selecionados bem representam a controvérsia, abrangendo a essência da fundamentação do conjunto dos indicados.

[...]

Ainda que seja provisório o juízo que reconhece a presença dos requisitos de admissibilidade do recurso especial por ocasião da afetação, tem-se que esta Primeira Seção, quando assim deliberou, não incorreu em nenhum equívoco.

Esclareça-se, a esse propósito, que a questão ora em discussão não está em saber se a lei estadual afronta ou não a lei federal, caso em que se estaria, indiscutivelmente, diante de uma questão constitucional (*de divisão de competência entre os entes da Federação, propriamente*), a refugir, também nesse caso, do espectro de conhecimento do recurso especial.

Aliás, ***apenas para bem evidenciar que não se cuida de se proceder a um confronto entre a lei local e a lei federal (CTN) — em momento algum pretendido pela parte recorrente*** —, de suma importância notar que a Lei estadual em comento não exclui a possibilidade de o Fisco proceder ao arbitramento. **Ao contrário, ela expressamente o prevê.**

Até mesmo o regulamento estadual fustigado no subjacente mandado de segurança, que se propõe a regulamentá-la, em momento algum exclui o procedimento de arbitramento. Antes, também a ele se reporta.

Para bem ilustrar, transcrevem-se, com destaque, os dispositivos legais, de tais diplomas legais:

Lei do Estado de São Paulo n. 10.705/2000.

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 10 - O valor do bem ou direito na transmissão "causa mortis" é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz.

[...]

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 impugná-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, às demais partilhas ou divisões de bens sujeitas a processo judicial das quais resultem atos tributáveis.

[...]

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.

Decreto estadual n. 55.002/2009

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:

1 - 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 de mercado;

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." (NR).

Veja-se, portanto, que a Corte bandeirante não afastou (*genérica e peremptoriamente*) a possibilidade de o Fisco promover o procedimento arbitral com base na legislação estadual, até porque, como visto, a lei local faz expressa menção a essa forma (*subsidiária*) de apuração da base de cálculo. Justamente por isso, as razões recusas não buscam demonstrar que a lei estadual contraria o CTN, o que seria, não apenas vetado na presente via recursal, como incoerente com o fundamento efetivamente adotado.

A fim de bem delimitar o fundamento adotado, saliente-se que o TJSP, quando do julgamento do recurso de apelação (no REsp 2.175.094/SP) e do reexame necessário (no REsp 2.213.551/SP), *em relação à pretensão subsidiária do Fisco de ressalvar o direito de proceder ao procedimento de arbitramento*, ampliou a ordem então concedida pelo Juízo *a quo*, que havia, corretamente, reconhecido seu descabimento, pois caberia ao Fisco, ***em prévio e regular procedimento administrativo, comprovar as razões pelas quais as declarações do contribuinte seriam omissas ou não merecedoras de confiança, observado o contraditório e a ampla defesa, do que não se cogita nos presentes autos, não se cuidando de uma providência automática, a ser tomada no bojo de um mandado de segurança.***

Efetivamente, a Corte estadual ampliou *indevidamente* a ordem concedida para vedar, ***em qualquer caso***, a possibilidade de o Fisco valer-se do procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN, pois, para a definição da base de cálculo do ITCMD, já haveria a previsão legal de adoção do valor (mínimo) de referência do IPTU, ***o que, segundo a compreensão adotada, não afrontaria o art. 148 do CTN.***

É o claramente se observa dos seguintes excertos dos acórdãos recorridos:

(REsp 2.175.094/SP)

[...]

Inadequado o pleito fazendário no sentido de resguardar o direito à revisão do lançamento do tributo questionado, na forma do artigo 148, do CTN, mediante processo administrativo de arbitramento, a fim de apurar o real valor de mercado do bem.

Isso porque, a Lei nº 10.705/00 que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos ITCMD incidente sobre imóveis urbanos e rurais, estabelece que a base de cálculo do tributo será o valor venal do bem ou direito (artigo 9º, §1º, da Lei Estadual nº 10.705/00), valor estipulado pela Fazenda Municipal, **o que exclui a faculdade de fixação por arbitramento, sem haver qualquer ofensa aos artigos 142 e 147, do CTN.**

(REsp 2.213.551/SP)

[...]

A menção ao art. 148, do CTN, não altera a solução destes autos, sendo descabido o critério utilizado pela FESP, embasado no Decreto 55.002/2009, já que extrapola os limites da Lei Estadual nº 10.705/00, devendo, portanto, o valor do ITCMD corresponder ao valor venal do bem. Assim, não há que se cogitar a utilização da técnica do arbitramento, nos termos do artigo 11, da Lei nº 10.705/00, acrescentando ainda o risco da existência de importâncias

diversas a título de valor venal dos imóveis, uma para fins de ITCMD e outra para fins de IPTU.

Isso porque no caso do ITCMD incidente sobre imóveis urbanos e rurais, a rigor, a própria norma de regência determina que a base de cálculo será o valor venal do bem ou direito (artigo 9º, §1º, da Lei Estadual nº 10.705/00).

Tendo a lei, fixado de maneira clara qual deve ser a base de cálculo do ITCMD e essa base de cálculo é fornecida por outro ente da federação, fica excluída a possibilidade de quantificação da exação por arbitramento.

Desse modo, a matéria veiculada nos recursos especiais, especificamente quanto à correta interpretação do art. 148 do CTN — ***questão, sob esse enfoque enfrentada pelo Tribunal de origem*** — comporta conhecimento e definição de tese, em seu mérito.

A corroborar essa compreensão, não se pode deixar de considerar que o entendimento adotado pelo Tribunal de origem, *no que toca à interpretação dada ao art. 148 do CTN*, destoa frontalmente do posicionamento até então adotado por esta Corte de Justiça em casos similares ao aqui tratado (*que serão oportunamente pontuados*), a recomendar seu detido enfrentamento, a fim de conferir uma diretriz segura às instâncias ordinárias, por meio da uniformização da interpretação do direito infraconstitucional, do que se cuida, *em parte*, a questão ora em julgamento.

Adentrando-se no mérito da questão posta, apresento, também com as mais respeitosas vênias à Relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, divergência quanto ao tratamento legal conferido por S. Exa. ao procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN.

Conforme definido pela Primeira Seção, a controvérsia jurídica submetida à análise desta Corte de Justiça, está em "*definir se a prerrogativa do fisco de arbitrar a base de cálculo do ITCMD decorre diretamente do CTN ou está sujeito às normas específicas da Unidade da Federação*".

Por expressa previsão constitucional (art. 146, III), é reservado à lei complementar estabelecer normas gerais que guardam em si, *os princípios, os critérios básicos e as diretrizes fundamentais*, notadamente, sobre: **a)** definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, **a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes**; e **b)** obrigação, **lançamento**, crédito, prescrição e decadência tributários.

Por oportuno, transcreve-se o dispositivo constitucional em comento:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

Desse modo, o Código Tributário Nacional, *o qual foi materialmente recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal*, estabelece, no que importa a presente controvérsia, normas gerais atinentes à definição da base de cálculo dos impostos, ***bem como ao lançamento tributário***, fundamentais para a coerência e unidade do sistema tributário, ***razão pela qual haverão de ser detidamente observadas, uniformemente, em todo o país, pelos Entes Políticos no exercício de sua competência para instituir tributos, dando-lhes conformação.***

Com precisão, Leandro Paulsen leciona (*sem destaque no original*):

Merece especial destaque a reserva de lei complementar para "estabelecer normas gerais em matéria tributária. São "normas gerais" aquelas que, **simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicada uniformemente em todo o País**, indiferentemente de regiões ou localidades. Conforme o STF, "'gerais não significa genérica', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federados e os administrados.

O art. 146, III, da CF qualifica como gerais "especialmente" (trata-se de rol exemplificativo) aquelas [...] sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (alínea b) [...]"

Assim é que cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, que é feito pelo CTN (para a maior parte dos impostos), pela LC n. 87/96 (para o ICMS) e pela LC N. 116 /2003 (para o ISS). **A validade da legislação ordinária instituidora de tais tributos fica condicionada, não podendo extrapolar o previsto em tais leis complementares** (*in* Curso de Direito Tributário Completo. 14ª Edição. São Paulo: SaraivaJur. 2023. p. 197)

Sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o art. 38 do Código dispõe que sua base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Por valor venal, compreende-se aquele correspondente *ao valor de mercado* dos bens ou direitos transmitidos, que serve de base para a apuração do imposto em exame. Com essa compreensão, manifesta-se a jurisprudência do STJ, do que são exemplos: *AgInt no RMS n. 70.528/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/5/2023, DJe de 27/6/2023; AgInt no AREsp n. 1.176.337/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 1º/6/2020, DJe de 9/6/2020.*

Por sua vez, ao Estado, competente para instituir e regular o ITCMD, incumbe dispor, por meio de lei, sobre o modo de apuração do valor venal dos bens ou direitos transmitidos, a fim de dar conformação à norma geral que definiu a base de cálculo do tributo em comento (*valor venal do bem transmitido*).

Diversos são os critérios para se obter a quantificação da base de cálculo, sendo possível à Lei estadual eleger, a esse fim, a declaração do contribuinte, a avaliação administrativa (*feita diretamente pela Administração fazendária, sem a participação do contribuinte*), o valor mínimo de referência (*do IPTU, por exemplo*), entre outras.

Entretanto, é preciso considerar que estas formas "*iniciais*" de apuração da base de cálculo do ITCMD, eleitas pela lei estadual, não se confundem com o procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN, **que é excepcional, subsidiário e vinculado, concebido para preservar, minimamente, os interesses da Administração Fazendária na averiguação da dimensão do fato imponible.**

O dispositivo tem o seguinte teor:

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.**

Diz-se **excepcional**, pois o cabimento do procedimento de arbitramento dá-se apenas nos casos em que a declaração, as informações ou os documentos apresentados pelo contribuinte, necessários ao lançamento tributário, mostrarem-se omissos ou não merecerem fé à finalidade a que se destinam; **subsidiário**, porquanto sua utilização somente se apresenta autorizada se o critério de quantificação do bem transmitido inicialmente eleito pela lei estadual mostrar-se inidôneo para demonstrar o valor venal do bem, caso em que incumbe à Administração Fazendária comprovar que a importância então alcançada encontra-se *absolutamente fora da realidade*, observada, necessariamente, a ampla defesa e o contraditório; **e vinculado**, na medida em que a

autoridade fiscal não possui margem de discricionariedade para decidir sobre a adoção do procedimento, quando caracterizadas as hipóteses legais.

Nesse sentido, cita-se, uma vez mais, a autorizada doutrina de Leandro Paulsen:

O lançamento deve ser realizado mediante a verificação concreta da ocorrência do fato gerador e do cálculo do tributo considerando sua base de cálculo própria. Contudo, nem sempre isso é possível. Há casos em que a autoridade, embora verificando que o fato gerador ocorreu, não dispõe de elementos suficientes para a apuração da base de cálculo com exatidão em face da ausência ou inidoneidade da documentação respectiva, tendo de recorrer ao arbitramento ou aferição indireta. Denomina-se lançamento por arbitramento, pois, realizado **mediante apuração da base de cálculo mediante elementos indiciários ou presunções legais**.

[...]

Note-se que o lançamento por arbitramento ou aferição indireta é **excepcional e subsidiário**. Só se justifica quando da impossibilidade de apuração da base de cálculo real. Já decidiu o STJ [RMS 26.964]: "O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência de fato imponível, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. Vale frisar, por fim, que o lançamento por arbitramento não constitui sanção, mas método substitutivo para apuração do montante devido, não podendo basear-se em elementos destoantes da realidade, ficando, sempre, sujeito à impugnação por parte do contribuinte. (Obra citada, p. 296-297)

Tem-se, nessa medida, que o art. 148 do CTN, veicula norma geral (*atinentes ao lançamento tributário — art. 146, III, b, CF*), de observância obrigatória pelos Entes Políticos, a qual dispõe sobre o modo como a autoridade fazendária deve proceder **para viabilizar o lançamento tributário, nos específicos casos em que as declarações expendidas pelo contribuinte são omissas ou não mereçam fé, para o fim de se identificar o valor venal do bem, base de cálculo do tributo em questão**.

O procedimento de arbitramento, *destinado à apuração do valor do bem transmitido em substituição ao critério inicial que se mostrou inidôneo a esse fim*, tem, portanto, **indissociável articulação com o lançamento tributário**, em especial na modalidade "*por declaração*" (que é, em regra, utilizado para o lançamento do ITCMD), bem como no "*lançamento de ofício*", sobretudo nos casos em que ausente a declaração do contribuinte ou de sua inadequação, nos termos dos incisos do art. 149.

Doutrina tributarista, inclusive, nomeia-o de "*lançamento por arbitramento*" (*ainda que não constitua propriamente uma modalidade*) ou "*aferição indireta*", **já que inserido nas normas gerais do CTN que cuidam do lançamento tributário, viabilizando-o**, nas hipóteses em que especifica.

Por oportuno, transcrevem-se as regras de lançamento estabelecidas no CTN, no que se insere o procedimento de arbitramento:

Seção II

Modalidades de Lançamento

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

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^á 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.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse quadro normativo, em resposta à indagação contida na delimitação da controvérsia, pode-se afirmar, como segurança, que a **prerrogativa** do Fisco de promover o procedimento administrativo de arbitramento do valor venal do imóvel transmitido decorre diretamente do Código Tributário Nacional, em seu art. 148, nas hipóteses em que especifica.

Bem de ver, assim, que lei estadual, a quem compete instituir e regular o imposto em comento (ITCMD), no que se insere as regras destinadas à quantificação do

valor venal dos bens imóveis transmitidos, não pode, a esse pretexto, excluir a possibilidade de o Fisco promover, *subsidiária e excepcionalmente*, o procedimento de arbitramento, nas específicas situações estabelecidas no art. 148 do CTN.

Na hipótese dos autos, como já demonstrado (*e disso não se cuida a presente discussão*), a lei estadual em comento faz expressa menção ao procedimento de arbitramento (*em caráter subsidiário, como é de sua natureza*), como seria de rigor.

Nessa linha de inteligência, o procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN não consubstancia, *permissa venia*, uma "*prerrogativa genérica*" conferida ao Fisco, que poderia ser ignorada ou afastada pela lei local, "nas hipóteses em que possível a apuração de outras formas", tampouco ser genericamente suprimida por decisão judicial, tal como decidiu o Tribunal de origem, em (errônea) interpretação da lei federal.

Aliás, a compreensão, nesse sentido, adotada pelo Tribunal de origem, de considerar que a previsão legal de determinado critério de quantificação do bem transmitido teria o condão de afastar (*em toda e qualquer situação*) a possibilidade de o Fisco promover o procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN, encerra uma contradição em seus próprios termos (*contradictio in terminis*).

Isso porque o procedimento de arbitramento — *que é excepcional, subsidiário e vinculado* — pressupõe justamente a adoção anterior de outro critério de apuração do bem transmitido estabelecido na lei estadual (*tal como declaração, avaliação administrativa, valor mínimo de referência*), que se mostrou inidôneo aos fins perseguidos.

Sem olvidar as corretas considerações feitas pela Relatora, ao distinguir a situação aqui retratada com aquela objeto do Tema 1.113/STJ (*em que se reconheceu que definição da base de cálculo do ITBI não poderia estar atrelada ao valor de referência do IPTU, presumindo-se correto, em princípio, o valor da transação declarado pelo contribuinte, podendo, contudo, ser afastada pelo Fisco Municipal em regular procedimento de arbitramento do art. 148 do CTN*), **evidenciando que o valor de referência, no caso do ITCMD, favorece o contribuinte**, ressaiu preservada, também naquele caso, a possibilidade de instauração regular do procedimento de arbitramento.

Como demonstrado, a legislação estadual tem plena liberdade para eleger o critério de apuração da base de cálculo do ITCMD, preferindo um (*em benefício, possivelmente, do contribuinte*), em detrimento de outro. Não obstante, a prerrogativa do Fisco Estadual de promover o procedimento de arbitramento **nas hipóteses especificadas pelo art. 148 do CTN (norma geral, de aplicação uniforme perante**

todos os entes federados), a fim de preservar, minimamente, os interesses da Administração Fazendária na averiguação da dimensão do fato imponible, não pode importar em violação do direito estadual.

No ponto, reporto-me ao parecer do Ministério Público Federal, cujas ponderações afiguram-se irretorquíveis, notadamente quanto às consequências deletérias advindas de uma proibição completa de o Fisco exercer a prerrogativa em questão (e-STJ, fls. 231-246):

[...]

53. A manutenção do acórdão recorrido criaria situação de manifesta iniquidade tributária. Contribuintes proprietários de imóveis de alto valor, localizados em regiões valorizadas onde a defasagem do IPTU é mais acentuada, seriam proporcionalmente mais beneficiados que aqueles com patrimônio menor. Tal resultado viola frontalmente os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, pilares do sistema tributário nacional.

54. Ademais, a impossibilidade absoluta de arbitramento, mesmo diante de casos flagrantes de subavaliação, comprometeria gravemente a arrecadação do ITCMD, tributo de competência estadual essencial para o financiamento de políticas públicas. A interpretação adotada pelo TJSP criaria verdadeiro incentivo à elisão fiscal, permitindo que contribuintes se valessem sistematicamente da defasagem do IPTU para reduzir artificialmente a carga tributária.

55. Por fim, cumpre observar que a solução adequada para o caso não implica validar integralmente o Decreto Estadual 55.002/2009 em sua pretensão de estabelecer automaticamente o valor de referência do ITBI como base de cálculo. O que se sustenta é a necessidade de preservar a prerrogativa de arbitramento prevista no art. 148 do CTN, a ser exercida mediante procedimento administrativo individualizado, com garantia de contraditório e possibilidade de apresentação de avaliação contraditória pelo contribuinte.

56. Dessa forma, aplicando-se a interpretação sistemática da legislação ao caso concreto, conclui-se que: (i) os recorridos têm direito a utilizar o valor venal do IPTU como base mínima de cálculo, conforme art. 13, I, da Lei Estadual; (ii) o Fisco mantém a prerrogativa de demonstrar, em procedimento administrativo regular, que tal valor não corresponde ao valor de mercado e proceder ao arbitramento individual; [...] (iv) deve ser reformado o acórdão recorrido na parte em que afastou completamente a possibilidade de arbitramento.

Deve-se registrar, ainda, que a preservação da prerrogativa do Fisco Estadual de promover o procedimento de arbitramento para a apuração da base de cálculo do ITCMD, nas hipóteses especificadas pelo art. 148 do CTN, encontra respaldo em julgados desta Corte de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DOAÇÃO DE QUOTAS SOCIAIS. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO INCOMPATÍVEL. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM SINTONIA COM O ENTENDIMENTO PREVALENTE NO STJ. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO EM FAVOR DOS RECORRENTES.

1. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado por Jamilson Lopes Name e outro, contra ato praticado pelo Secretário de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul, no qual reputam ilegal a decisão proferida pela autoridade coatora que indeferiu a base de cálculo do ITCMD na doação de cotas sociais.

2. As partes recorrentes alegam que deve ser utilizado, na base de cálculo do imposto, o valor nominal das cotas sociais transferidas, nos termos do montante que consta do balanço contábil.

3. O aresto vergastado está alinhado à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de que "a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, assim compreendido como aquele que corresponde ao valor de mercado, permitindo ao fisco que proceda ao arbitramento da base de cálculo quando o valor declarado pelo contribuinte seja incompatível com os preços usualmente praticados no mercado (art. 148 do CTN)" (AgInt no AREsp 1.176.337/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 9.6.2020). Na mesma linha: AgInt nos EDcl no AREsp 2.018.070/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.6.2022; AgInt no REsp 1.919.181/GO, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 18.8.2021; AgInt no AREsp 1.176.337/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 9.6.2020.

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no RMS n. 70.528/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/5/2023, DJe de 27/6/2023.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITCMD. BASE DE CÁLCULO ATRIBUÍDA PELA FAZENDA PÚBLICA. VALOR DE MERCADO.

I - Inicialmente, em preliminar, verificado que, por meio de agravo interno, foi tornada sem efeito a decisão da presidência do Superior Tribunal de Justiça que inadmitia o presente AREsp, e que, equivocadamente, foi realizado novo

julgamento do agravo interno por este colegiado, faz-se necessário anular o referido julgamento, tornando-o sem efeito.

II - É legal o arbitramento pela Fazenda Pública da base de cálculo do ITCMD, quando entender que o valor venal declarado não corresponde ao valor de mercado do bem. Precedente: AgInt no RMS n. 70.528/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/5/2023, DJe de 27/6/2023.

III - Anulado o julgamento do agravo interno (fls. 292-298), tornando-o sem efeito e, em análise do AREsp, agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial.

(AREsp n. 2.580.956/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 11/11/2024.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO INCOMPATÍVEL. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E RESPALDADO NA LEI LOCAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. A jurisprudência desta Corte Superior firmou o entendimento de que o valor venal a que se refere o art. 38 do CTN, base de cálculo do imposto de transmissão, é o real valor de venda do bem, o qual pode coincidir com o valor de mercado, não se confundindo com o valor venal adotado para fins de IPTU ou ITR, cuja incidência se dá sobre o valor estaque da propriedade.

3. O fisco está autorizado à realização de lançamento suplementar, nos termos dos arts. 148 e 149 do CTN, caso comprove a incompatibilidade do valor indicado pelo contribuinte ou sua declaração, por qualquer motivo, não se apresente idônea.

4. Hipótese em que o acórdão recorrido, adotando entendimento coincidente com as referidas diretrizes jurisprudenciais, assentou que a lei local contempla esse mesmo conteúdo normativo, no sentido de que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, assim compreendido como aquele que corresponde ao valor de mercado, permitindo ao fisco que proceda ao arbitramento da base de cálculo quando o valor declarado pelo contribuinte seja incompatível com os preços usualmente praticados no mercado (art. 148 do CTN), de modo que a revisão desse entendimento esbarra, in casu, nos óbices estampados nas Súmulas 83 do STJ e 280 do STF.

5. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1.176.337/SP - Rel. Min. Gurgel de Faria

TRIBUTÁRIO. ITCD. CAUSA MORTIS. BASE DE CÁLCULO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA SOCIEDADE, INTEGRALIZADO COM BENS IMÓVEIS. AVALIAÇÃO DO VALOR DOS IMÓVEIS. NECESSIDADE. ARBITRAMENTO DA FAZENDA. LEGALIDADE.

I - Na origem, o contribuinte impetrou mandado de segurança tendo como objetivo anular pareceres de avaliação do fisco estadual de quotas de participação em sociedade para fins de apuração de ITCD, para que o fisco realize novo cálculo subtraindo-se dívidas do espólio, além de utilizar o valor das quotas declarado pelo contribuinte, que foram em sua maior parte constituídas por bens imóveis.

II - Na sentença foi concedida parcialmente a segurança para que a autoridade coatora proceda a novo cálculo do ITCD, considerando o valor de mercado dos imóveis que foram integralizados na sociedade na data do fato gerador, abatendo-se as dívidas do espólio.

III - Por sua vez, o Tribunal a quo reformou a sentença para que o cálculo do ITCD observe, unicamente, o montante declarado pelo contribuinte que corresponde ao valor patrimonial contábil da sociedade na data da ocorrência do fato gerador, sem contar com a avaliação dos imóveis que integralizaram o capital da empresa.

IV - Desse modo, o fisco poderá afastar o montante declarado pelo contribuinte, apurado com base no valor patrimonial, obtido com a divisão do patrimônio líquido da sociedade pela quantidade de quotas representativas do capital integralizado, quando verificar, como o fez nessa situação, que não foram apurados isoladamente os valores de mercado dos bens imóveis que integralizaram esse capital, na forma do art. 148 do CTN.

V - Apurar a exação tendo como base unicamente o valor patrimonial das quotas sociais atribuídas pelos sócios, sem a avaliação de mercado dos bens que integralizaram esse capital, acabaria por mitigar o valor real de mercado da sociedade, esvaziando a previsão do art. 148 do CTN.

VI - O art. 38 do CTN dispõe expressamente que a base de cálculo do ITCD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Nesse diapasão, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que a base de cálculo do ITCD é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, assim compreendido como aquele que corresponde ao valor de mercado do patrimônio integral que serviu de base para a apuração do imposto. Precedentes: AgInt no RMS n. 70.528/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/5/2023, DJe de 27/6/2023; AgInt no AREsp n. 1.176.337/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 1º/6/2020, DJe de 9/6/2020.

VII - Recurso especial provido.

(REsp n. 2.139.412/MT, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 18/2/2025, DJEN de 21/2/2025.)

Assim, a partir dos fundamentos acima delineados, que divergem do entendimento adotado pela Relatora, propõe-se a conformação das seguintes teses jurídicas:

1. A prerrogativa da Administração fazendária de promover o procedimento administrativo de arbitramento do valor venal do imóvel transmitido decorre diretamente do Código Tributário Nacional, em seu art. 148 (*norma geral, de aplicação uniforme perante todos os entes federados*).
2. A legislação estadual tem plena liberdade para eleger o critério de apuração da base de cálculo do ITCMD. Não obstante, a prerrogativa de instauração do procedimento de arbitramento, nos casos previstos no art. 148 do CTN, destinado à apuração do valor do bem transmitido, em substituição ao critério inicial que se mostrou inidôneo a esse fim, a viabilizar o lançamento tributário, não implica em violação do direito estadual, tampouco pode ser *genericamente* suprimida por decisão judicial.
3. O exercício da prerrogativa do arbitramento dá-se pela instauração regular e prévia de procedimento *individualizado*, apenas quando as declarações, as informações ou os documentos apresentados pelo contribuinte, necessários ao lançamento tributário, mostrarem-se omissos ou não merecerem fé à finalidade a que se destinam, competindo à administração fazendária comprovar que a importância então alcançada encontra-se absolutamente fora do valor de mercado, observada, necessariamente, a ampla defesa e o contraditório.

Passa-se, assim, a aplicar o entendimento firmado nas teses jurídicas acima propugnadas ao presente recurso especial.

Em relação à alegação de violação do art. 97 do CTN, a insurgência recursal não comporta conhecimento na presente via recursal, já que depende, exclusivamente, da interpretação das normas editadas pelo Estado de São Paulo (*confronto entre o decreto estadual e a lei estadual*).

No tocante à questão remanescente (violação do art. 148 do CTN), razão assiste, em parte, à Fazenda do Estado de São Paulo, devendo-se reformar o acórdão recorrido para afastar a vedação peremptória e generalizada de o Fisco promover o procedimento de arbitramento.

Como anotado, embora se mostre descabido o pedido subsidiário feito pela Fazenda estadual, no bojo do subjacente mandado de segurança, para ressaltar seu

direito de promover procedimento de arbitramento (*como se fosse uma providência automática da não observância do decreto estadual*), que, como visto, tem cabimento excepcional e subsidiário nas específicas hipóteses previstas no art. 148 do CTN, apresenta-se igualmente impróprio decisão judicial que o proíba genericamente (*em toda e qualquer situação*), como procedeu o Tribunal de origem.

Em arremate, na esteira dos fundamentos acima delineados, *pedindo-se vênia à Relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura*, conheço parcialmente do presente recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento para afastar a vedação generalizada de instauração do procedimento de arbitramento imposta, indevidamente, no acórdão recorrido, sendo possível ao Fisco, ***em prévio e regular procedimento administrativo, comprovar as razões pelas quais as declarações do contribuinte seriam omissas ou não merecedoras de confiança, nos termos do art. 148 do CTN, observado o contraditório e a ampla defesa.***

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0380308-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.175.094 / SP

Número Origem: 10647879020228260053

PAUTA: 08/10/2025

JULGADO: 08/10/2025

Relatora

Exma. Sra. Ministra **MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : MARINA MENEZES LEITE PRAÇA - SP463998
RECORRIDO : RICARDO LUIZ DE ANDRADE ABRANTES
ADVOGADA : MARLENE BORGHI CAVICHIO - SP288557

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ITCD - Imposto de Transmissão Causa Mortis

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. RAFAEL SOUZA DE BARROS, pela parte RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto da Sra. Ministra Relatora não conhecendo do recurso especial e propondo a adoção das seguintes teses jurídicas no tema 1371: "1)O direito estadual estabelece a forma de apuração do valor venal, base de cálculo do ITCMD. 2) A discussão sobre o cabimento do arbitramento da base de cálculo do ITCMD em face da existência de valor de referência é uma discussão fundada no direito estadual. 3) Não cabe recurso especial contra a decisão que aplica os artigos 9º e 13 da Lei n. 10.705/2000 do Estado de São Paulo para afastar o arbitramento da base de cálculo do ITCMD", pediu vista antecipadamente o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze. Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Francisco Falcão.

C52540719132@ 2024/0380308-9 - REsp 2175094

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0380308-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.175.094 / SP

Número Origem: 10647879020228260053

PAUTA: 10/12/2025

JULGADO: 10/12/2025

Relatora

Exma. Sra. Ministra **MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : MARINA MENEZES LEITE PRAÇA - SP463998
RECORRIDO : RICARDO LUIZ DE ANDRADE ABRANTES
ADVOGADA : MARLENE BORGHI CAVICHIO - SP288557

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ITCD - Imposto de Transmissão Causa Mortis

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento para afastar a vedação generalizada de instauração do procedimento de arbitramento imposta, indevidamente, no acórdão recorrido, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze, que lavrará o acórdão (RISTJ, art. 52, II).

Foi aprovada, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, a seguinte tese jurídica, no tema repetitivo 1371:

1. A prerrogativa da Administração fazendária de promover o procedimento administrativo de arbitramento do valor venal do imóvel transmitido decorre diretamente do Código Tributário Nacional, em seu art. 148 (norma geral, de aplicação uniforme perante todos os entes federados).

2. A legislação estadual tem plena liberdade para eleger o critério de apuração da base de cálculo do ITCMD. Não obstante, a prerrogativa de instauração do procedimento de arbitramento, nos casos previstos no art. 148 do CTN, destinado à apuração do valor do bem transmitido, em substituição ao critério inicial que se mostrou inidôneo a esse fim, a viabilizar o lançamento tributário, não implica em violação do direito estadual, tampouco pode ser genericamente suprimida por decisão judicial.

3. O exercício da prerrogativa do arbitramento dá-se pela instauração regular e prévia de procedimento individualizado, apenas quando as declarações, as informações ou os documentos apresentados pelo contribuinte, necessários ao lançamento tributário, não mostrarem-se omissos ou não merecerem fé à finalidade a que se destinam,

032500011012 - 2024/0380308-9 - REsp 2175094

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**


Número Registro: 2024/0380308-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.175.094 / SP

competindo à administração fazendária comprovar que a importância então alcançada encontra-se absolutamente fora do valor de mercado, observada, necessariamente, a ampla defesa e o contraditório.

Votaram com o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Francisco Falcão.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Gurgel de Faria.

 2024/0380308-9 - REsp 2175094