

A (I)LEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITMCD) DE PROPRIEDADE RURAL NO ESTADO DE SÃO PAULO

BORANGA DE CAMPOS, Nashie Karmen Hirumitsu
Acadêmica do curso de Direito da Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva – FAIT

SANTIAGO, Vanessa Aparecida Costa
Mestre em Direito e Docente da Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva – FAIT

RESUMO

O presente estudo visa responder à seguinte pergunta: é legal a base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de propriedade rural no Estado de São Paulo? O problema encontrado diz respeito à questão ligada a base de cálculo do ITCMD, cujo valor é o de mercado do bem ou direito transmitido, (a) na data da abertura da sucessão ou (b) da realização do ato ou contrato de doação, de acordo com Decreto nº 55.002/2009. No entanto, o Código Tributário Nacional (CTN), que tem força de lei complementar, estabelece no artigo 38 que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Assim, a base de cálculo fere o princípio da legalidade, pois foi modificada por Decreto quando, por mandamento constitucional (artigo 150, inciso I), deve ser alterada por lei. O método utilizado na pesquisa é o dedutivo, baseado em revisão de bibliografia.

Palavras-chaves: Impostos; Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITMCD); Base de Cálculo; (I) legalidade da base de cálculo para imóveis rurais no Estado de São Paulo.

ABSTRACT

This study aims to answer the following question: is the legal basis for calculating the Causa Mortis and Donation Transmission Tax (ITCMD) of rural property in the State of São Paulo? The problem encountered relates to the issue related to the ITCMD calculation basis, whose value is the market value of the good or right transmitted, (a) on the date of the opening of the succession or (b) of the performance of the donation act or contract, of according to Decree nº 55.002 / 2009. However, the National Tax Code (CTN), which has the force of complementary law, establishes in Article 38 that “the tax calculation base is the venal value of the assets or rights transferred”. Thus, the calculation basis violates the principle of legality, as it was modified by Decree when, by constitutional mandate (article 150, item I), it must be changed by law. The method used in the research is the deductive one, based on bibliography review.

Key-words: Taxes; Mortgage and Donation Transmission Tax (ITMCD); Calculation basis; (I) legality of the calculation basis for rural properties in the State of São Paulo.

1. Introdução

O presente estudo tem por interesse a questão da legalidade da base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de propriedade rural no Estado de São Paulo.

O problema encontrado diz respeito à base de cálculo do ITCMD, cujo valor é o de mercado do bem ou direito transmitido: (i) na data da abertura da sucessão, (ii) da realização do ato ou contrato de doação, de acordo com o Decreto nº 55.002/2009.

Entretanto, conforme o artigo 38 do CTN, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, deve a base de cálculo ser o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Dessa forma, a base de cálculo fere o princípio da legalidade, já que alterada por Decreto quando, por mandamento constitucional (artigo 150, inciso I), só pode ser alterado por lei.

O tema pesquisado se justifica diante da ilegalidade na atribuição da base de cálculo para a cobrança do ITCMD de propriedade rural no Estado de São Paulo, considerando que a alteração por Decreto fere regra constitucional e da legislação ordinária (CTN).

Tem importância teórica, porque discute a transgressão de lei ordinária (CTN) e constitucional, quando fere a hierarquia de normas do ordenamento jurídico brasileiro. Seu destaque prático subsiste no fato de que a cobrança ilegal acaba por dificultar o acesso à justiça, tornando, inclusive, mais custoso e demorado os procedimentos ligados à cobrança do ITCMD, ferindo os princípios da celeridade e economia processual. As ações judiciais, no Estado de São Paulo, dependem de Mandado de Segurança para que a base de cálculo correta seja atribuída.

O trabalho tem como objetivo geral responder a seguinte questão: é legal a base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de propriedade rural no Estado de São Paulo?

Dentre os seus objetos específicos têm-se: (a) investigar as ilegalidades praticadas pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo quando da atribuição de base de cálculo do ITCMD para propriedades rurais; (b) discutir sobre a necessidade

de se observar a hierarquia de normas estabelecida pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como, o respeito às leis ordinárias e constitucionais pertinentes ao tema; (c) analisar a prática processual inerente à questão, considerando que somente por meio de mandamento judicial que a base de cálculo correta é atribuída.

O método de pesquisa é o dedutivo, com base em revisão de bibliografia.

2. A (I) legalidade da base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de propriedade rural no Estado de São Paulo

2.1. Conceito de Tributo.

A Constituição Federal de 1988 limita o poder de tributar quando estabelece as competências tributárias. No artigo 146, inciso III, alínea “a” dispõe que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e definir os tributos e suas espécies. (CASSONE, 2018; PAULSEN, 2017).

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar e, em seu artigo 3º, define tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, Código Tributário Nacional)

O tributo existe quando o contribuinte pratica um fato gerador passível de tributação. Assim, de acordo com conceito do artigo 3º do CTN existem seis elementos para que uma prestação tenha caráter (natureza) tributário: (a) prestação e moeda nacional corrente (valor que se expressa em dinheiro); (b) prestação obrigatória (por força legal, compulsória, já que o tributo é *ex lege*); (c) que não seja sanção de ato ilícito (porque senão seria penalidade, não tributação); (d) atividade administrativa plenamente vinculada (o Estado, por força do artigo 142 do CTN, tem o dever de fiscalização, autuação e cobrança dos tributos); (e) a lei só pode estabelecer competências tributárias permitidas constitucionalmente; (f) deve ser receita pública. (CASSONE, 2018).

2.2. Classificação dos tributos: os impostos.

Tributos comportam espécies e subespécies.

Para a Constituição Federal de 1988 os tributos são de cinco espécies.

A classificação constitucional foi reforçada por meio do RE 146.733-9/SP (STF, Pleno, Moreira Alves, unânime, 29-6-1992, RTJ 143/684), em que o Ministro Moreira Alves proferiu voto acerca da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88), entendendo que além das três modalidades de tributos do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, mais duas modalidades deveriam ser consideradas, porque inseridas nos artigos 148 e 149 da Carta Magna brasileira. (PAULSEN, 2017).

Assim, são consideradas espécies de tributos (PAULSEN, 2017, p. 48-49):

- a) impostos
 - a.1. ordinários (arts. 145, I, 153, 155 e 156)
 - a.2. residuais (art. 154, I)
 - a.3. extraordinários de guerra (art. 154, II)
- b) taxas
 - b.1. pelo exercício do poder de polícia (art. 145, II, primeira parte)
 - b.2. pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, segunda parte)
- c) contribuições de melhoria (art. 145, III)
- d) contribuições
 - d.1. sociais
 - d.1.1. gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2o, 3o e 4o)
 - d.1.2. de seguridade social
 - d.1.2.1. ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2o a 4o, c/c art. 195, I a IV)
 - d.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, § 4o)
 - d.1.2.3. provisória (arts. 74 a 90 do ADCT) 76.
 - d.1.2.4. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (149, § 1o)
 - d.2. de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§ 2o a 4o, e art. 177, § 4o)
 - d.3. do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte)
 - d.4. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A)
 - e) empréstimos compulsórios
 - e.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I)
 - e.2. de investimento (art. 148, II)

Obrigatoriamente os tributos devem se enquadrar em alguma das cinco modalidades, sob pena de não ter validade no ordenamento jurídico.

Para o presente estudo, dentre as modalidades tributárias os impostos têm interesse especial, precisamente, o ITCMD.

A definição legal de imposto está no artigo 16 do CTN.

Para BALEEIRO e DERZI (2018, p. 453):

“(...) imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento”.

O pagamento é feito em dinheiro (moeda nacional corrente), cabendo somente às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios) cobrar a prestação tributária de quem deve pagar. Os impostos não exigem contraprestação do Estado em relação ao contribuinte, o que é uma característica importante dos impostos, distintiva das demais modalidades de tributos (CASSONE, 2018).

Os impostos tem por fato gerador a riqueza do contribuinte e o valor devido terá por base essa riqueza, seja a renda, a propriedade, a circulação de mercadorias etc. Isso se verifica pelas normas de competência dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988 (bases econômicas exclusivas dos contribuintes). Os fatos geradores, dessa forma, relacionam-se diretamente com o contribuinte, não com as atividades do Estado. (PAULSEN, 2017).

No Estado Brasileiro existem as seguintes modalidades de impostos: (a) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados-Membros; (b) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência dos Municípios; (c) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União; (d) Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI), de competência dos Municípios; (e) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de competência dos Estados-Membros; (f) Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), de competência da União; (g) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União; (h) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos Estados-Membros; (i) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios; (j) Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), de competência da União; (k) Imposto sobre Importação (II), de competência da União; (l) Imposto sobre Exportação (IE), de competência da União.

Importante entender, a partir de agora, o ITCMD, base de estudo do presente artigo.

2.3. O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Dentre os impostos sobre a transmissão de bens está o ITCMD.

É de competência dos Estados-Membros sua instituição, de acordo com artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (redação da Emenda Constitucional 3/93). É “tributo de natureza eminentemente arrecadatória (fiscal)” (ALEXANDRE, 2017).

A transmissão representa a transferência jurídica, que pode se dar (I) em razão de morte real ou presumida do titular (*causa mortis*); ou (II) por ato jurídico, a título gratuito, *inter vivos* (doação). A transferência jurídica indica a “sucessão na titularidade do bem ou direito”. (PAULSEN, 2017).

No CTN, os artigos 35 a 42 disciplinam o ITCMD.

De acordo com o artigo 155, § 1º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 compete ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas do ITCMD.

Além das alíquotas máximas, a Constituição Federal de 1988 fixou regras de competência quanto à transmissão dos bens e direitos, de acordo com a natureza do objeto. Para os bens imóveis e seus direitos, a competência é do Estado da situação do bem ou do Distrito Federal. No caso de bens móveis, títulos e créditos: (a) se a transmissão decorre de causa mortis, competente é o Estado em que se processa o inventário/arrolamento ou o Distrito Federal; (b) se a transmissão é em razão de

doação, é competente o Estado de domicílio do doador ou o Distrito Federal. (ALEXANDRE, 2017).

Quanto ao fato gerador, o artigo 35 do CTN dispõe que será a transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos.

Os contribuintes do imposto serão as partes na operação tributada, nos moldes do artigo 42 do CTN. Para a realização do lançamento do imposto, caberá à autoridade administrativa constituir o crédito tributário de acordo com as informações prestadas pelo sujeito passivo (devedor do tributo) ou por terceiros, por meio de declaração. Nada impede, caso não seja cumprido o prazo decadencial para lançamento, que a autoridade o faça de ofício (artigo 147 do CTN).

Já a base de cálculo do imposto, conforme o artigo 38 do CTN, considerando que a transmissão ocorre a título gratuito, será o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. (ALEXANDRE, 2017). Aqui reside o ponto central do presente estudo, considerando que o Estado de São Paulo utiliza base de cálculo distinta da determinada por lei, infringindo o princípio da legalidade.

2.4. A base de cálculo do ITCMD para bens imóveis no Estado de São Paulo.

A base de cálculo do ITCMD aplicada pelo Estado de São Paulo aos imóveis só pode ser entendida após análise dos fundamentos legais aplicáveis à hipótese.

O primeiro dispositivo inerente à questão foi a Lei nº 10.705/2000, que teve a seguinte redação inicial sobre o citado tema:

“Artigo 13 – No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:
I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana IPTU;
II – em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR”.

No mesmo sentido dispôs o Decreto Estadual nº 46.655/2002, que regulamentou a Lei nº 10.705/2000.

O artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988 dispõe que “cabe à lei complementar estabelecer especialmente sobre 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”.

Já o artigo 155, inciso I da Constituição Federal de 1988 dispõe: “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre transmissão causa-mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

Assim, os Estados instituem o imposto de transmissão quando se respeitam: (a) o fato gerador; (b) a base de cálculo e; (c) os contribuintes elencados na Lei Complementar.

O CTN, que tem força de lei complementar, estabelece no artigo 38 que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Na Lei nº 10.705/2000 (regulamentada pelo Decreto Estadual nº 46.655, de 1º de abril de 2002 – Regulamento do ITCMD), era estabelecido no artigo 16, inciso I, alínea “a”, que o valor da base de cálculo na tributação sobre bem imóvel: (a) se urbano, não seria inferior ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); (b) se rural, não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte no lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Com a posterior promulgação do Decreto nº 55.002/2009, a base de cálculo do ITCMD constante na lei foi alterada, passando a ter a seguinte redação:

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 nº 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.

O Decreto sobre o valor de referência do imóvel viola o princípio da legalidade, porque se refere à modificação da base de cálculo de tributo por meio de Decreto.

2.5. A ilegalidade da base de cálculo do ITCMD sobre imóveis rurais no Estado de São Paulo.

O inciso II do artigo 5º da Constituição Federal dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A Constituição Federal de 1988, reformulou o princípio da legalidade dos atos administrativos (artigo 37), estabelecendo que “a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade”.

Já no artigo 150, inciso I da Constituição Federal está disposto que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Para o CTN (artigo 97, inciso II), “Somente a lei pode estabelecer a majoração de tributos, ou sua redução [...]”. E no §1º dispõe que “equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”.

Dessa maneira, só com autorização legal haverá limitação às liberdades pessoal e patrimonial dos administrados. Se a limitação for estabelecida de forma diferente, será inválida, em especial, se determinada por decreto, que não tem essa finalidade específica.

Segundo a Lei nº 10.705/2000, a base de cálculo não poderá ser menor que o valor declarado pelo proprietário ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA (valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR).

Desde a vigência da Lei nº 10.705/2000, todos pagam o ITCMD com base no valor venal do IPTU ou da declaração do ITR, conforme seja urbano ou rural o imóvel.

Dessa maneira, o valor declarado ao INCRA para os imóveis rurais não é aceito pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo que, por meio de decreto regulamentar alterou a base de cálculo do ITCMD, criando um paradigma a ser seguido pelo contribuinte, que são os valores de terras cotados pelo Instituto de Economia Agrícola do Estado de São Paulo (IEASP).

Assim, infringiu o princípio da legalidade tributária (art. 150 “caput” da Constituição Federal de 1988), que veda a criação e majoração de impostos sem lei anterior que os estabeleça ou majore, esposando o entendimento incorreto de que decreto pode mudar a base de cálculo do referido imposto.

Sendo o ITCMD um imposto estadual, é evidente que só o membro federativo poderá legislar a respeito, assim como fixar a sua base de cálculo. Dentro de tal prerrogativa, entretanto, não é livre para fazê-lo por decreto, porque só por lei poderá instituir ou majorar o imposto, nos termos da Constituição.

Acrescente-se, que deverá a lei trazer ainda todos os elementos indispensáveis à existência da relação jurídica tributária para que cumpra ao fisco apenas verificar se o fato se encaixa na hipótese tributária prevista abstratamente na lei, sem nenhum esforço, interpretação ou integração, o que é evidente garantia para o contribuinte.

Como se verifica, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo mudou também por decreto a base de cálculo do ITCMD do imóvel urbano, especialmente na cidade de São Paulo em que existe um valor de referência utilizado para cobrança do ITBI.

Quanto ao rural, desde 2002 não houve modificação, como se verifica no texto de ambos os decretos (nº 46.655/02 e nº 55.002/09), pois no artigo 16, parágrafo único, inciso I, dos dois decretos, lê-se exatamente o mesmo.

Nada impede que sendo de sua competência, modifique o Estado-membro a base de cálculo de imposto estadual, porque isso é prerrogativa exclusiva de cada um dos entes federativos, desde que o faça através de lei.

Nesse afã, porém, a lei maior impõe limitações ao legislador tributário estadual, para que o arbítrio não dite o ato vinculado, deixando o contribuinte à mercê do fisco. Não é por outro motivo que o artigo 150 da Constituição dispõe que só por lei se cria, modifica ou extingue imposto.

Como a base de cálculo da obrigação tributária do ITCMD foi instituída pela Lei nº 10.705/2000 (o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs (art. 9º)), é sem dúvida que o Decreto nº 46.555/2002, ao regulamentar referida lei (e o Decreto nº 55.002/09 em manter), acresceu, como não poderia, em evidente violação ao texto

legal, que inovou ao proclamar que o valor venal do imóvel rural poderia ser obtido, a seu critério, por avaliação genérica feita por entidade idônea.

A lei bem dispôs, prescindindo de integração ou interpretação, quando assinalou que a base de cálculo do ITCMD será obtida através do lançamento para fins de IPTU, se urbano, e o valor declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do ITR, se rural.

Assim, desde o Decreto Regulamentar nº 46.655/2002, que em seu artigo 16, parágrafo único, acresceu que o Estado poderia adotar valores médios de terras fornecidos pela Secretaria da Agricultura como base de cálculo para cobrança do ITCMD, a cobrança tornou-se ilegal.

Referido entendimento afronta também o CTN, que no artigo 38 dispõe: “A base de cálculo do imposto (*causa mortis*) é o valor venal dos bens e direitos transmitidos”.

Desconsiderando tal determinação legal, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo elegeu um valor paradigmático para todas as terras do Estado (IEAESP), em evidente afronta ao art. 38 do CTN, como se lícito fosse, através de decreto modificar a lei que dispõe ser a base de cálculo do ITCMD o valor venal.

É evidente que o Estado de São Paulo tem o direito de rever a base de cálculo do ITCMD, no entanto, somente por via de lei. Não pode, como pretende e por decreto, eger unilateralmente um paradigma modificativo da base de cálculo do ITCMD, como fez.

Só através de lei estadual poderia estabelecer o que dispôs no artigo 16, Inciso I, § 1º, do Decreto nº 55.002/09. Se assim fizesse estaria definitivamente legitimada a mudança da base de cálculo do ITCMD.

3. Considerações Finais

O presente artigo procurou demonstrar que a base de cálculo do ITCMD para imóveis rurais no Estado de São Paulo não observa o princípio da legalidade, considerando as previsões legais do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 e artigo 38 do CTN.

FRANCO (2019, p. 01) ensina que:

“[...] o estado de São Paulo exige que o ITCMD sobre bens imóveis seja calculado com base em valores pré-fixados, em detrimento do valor venal real do bem. Entretanto, tal prática não está de acordo com os dispositivos legais que regem esse imposto”.

O artigo 13 da Lei Estadual nº 10.705/2000 dispõe que a base de cálculo para imóvel rural não seja inferior ao valor declarado pelo contribuinte na declaração do ITR.

Posteriormente, e de forma ilegal, foi editado o Decreto nº 55.002/2009 que modificou o regulamento do ITCMD (instituído pelo Decreto nº 46.655/2002), que alterou a base de cálculo. FRANCO (2019, p. 1) afirma:

“Para imóveis rurais, o Decreto 55.002/2009 estabeleceu como base de cálculo para o ITCMD os valores de terras fixados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, mais precisamente o Instituto de Economia Agrícola Estadual (IEA).

Dessa forma, referido decreto trouxe um novo parâmetro quantitativo para o ITCMD, estabelecendo uma nova base de cálculo não prevista em lei, fundada em valores pré-fixados pelos órgãos públicos, que muitas vezes são dissociados da realidade.

Tal disposição ultrapassou os limites regulamentares, culminando com uma majoração indevida do imposto, na medida em que somente a lei poderá aumentar tributos, por força do princípio constitucional da legalidade tributária”.

A ilegalidade da base de cálculo do ITCMD se confirma por meio de julgados proferidos pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Destaca-se (FRANCO, 2019, p. 2):

“MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – Base de cálculo – Imóvel rural – Base de cálculo do ITCMD que deve ser calculada pelo valor venal do bem, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000 – Decreto nº 55.002/2009 que excede seu poder regulamentar, ao alterar a base de cálculo do tributo, majorando o valor devido – Inteligência do art. 97, II e IV c.c. § 1º, do CTN – Precedentes – Ordem, na origem, concedida – Sentença mantida – recursos desprovidos. (TJSP; Apelação 1016756-15.2017.8.26.0053; Relator (a): Ana Liarte; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 05/02/2018; Data de Registro: 22/02/2018).

Tributário - Reexame necessário - Mandado de segurança – ITCMD – Base de cálculo - Reconhecimento da ilegalidade do Decreto Estadual nº 55.002/2009 que alterou a base de cálculo do tributo – Violação ao princípio da legalidade tributária - Adoção do valor venal do IPTU lançado no exercício – Inteligência da Lei Estadual nº 10.705/2000 – Precedentes desta E. Corte - Sentença concessiva da segurança mantida – Reexame necessário desprovido. (TJSP, Remessa Necessária nº 1037905-33.2018.8.26.0053, Relator Souza Meirelles, Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público, Data do Julgamento: 30.1.2019. Data da Publicação: 30.1.2019)”.

Assim, fica demonstrada que a base de cálculo do ITCMD para imóveis rurais no Estado de São Paulo é ilegal, porque alterada por via distinta da eleita constitucionalmente e pela via ordinária.

Alterada a base de cálculo poderá ser, no entanto, se feita, só terá legalidade se realizada por meio de lei.

4. Referências Bibliográficas

BRASIL. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: XX set. 2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: XX set. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FRANCO, Gabriela Fischer Junqueira. **A ilegalidade da base de cálculo do ITCMD para bens imóveis em São Paulo**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-02/gabriela-franco-ilegalidade-base-calculo-itcmd-sp>. Acesso em: 21 ago. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SÃO PAULO. **Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 15 ago. 2020.

_____. **Decreto nº 46.655, de 01 de abril de 2002**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>. Acesso em: 15 ago. 2020.

_____. **Decreto nº 55.002, de 9 de novembro de 2009**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2009/decreto-55002-09.11.2009.html>. Acesso em: 15 ago. 2020.