(132/2025-E)

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. ITCMD. CANCELAMENTO DE USUFRUTO. RECURSO PROVIDO.

I. Caso em Exame

1. Recurso administrativo interposto contra decisão que manteve a exigência de recolhimento de ITCMD para cancelamento de usufruto sobre imóvel em razão do falecimento da usufrutuária. Os recorrentes alegam que a extinção do usufruto não é fato gerador do ITCMD, conforme Lei Paulista nº 10.705/2000.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em determinar se é válida a exigência de recolhimento de ITCMD para o cancelamento do usufruto em razão do falecimento da usufrutuária.

III. Razões de Decidir

3. A legislação estadual não prevê a extinção do usufruto como fato gerador do ITCMD. 4. A exigência de ITCMD para cancelamento do usufruto excede os limites legais da competência tributária, não havendo previsão legal para tal cobrança.

IV. Dispositivo e Tese

5. Recurso provido.

Tese de julgamento: "1. A extinção do usufruto não configura fato gerador do ITCMD. 2. Não há previsão legal para cobrança de ITCMD no cancelamento de

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

usufruto".

Legislação Citada:

Lei Estadual nº 10.705/2000, art. 6º, I, f, art. 9º, §2º e art. 13.

Decreto Estadual nº 46.655/2002, art. 31.

Jurisprudência Citada:

TJSP, Processo 1120534-20.2018.8.26.0100, Parecer nº 357/2019-E, Corregedor Des. Geraldo Francisco Pinheiro Franco, j. 22.07.2019; TJSP, Processo 1005326-72.2020.8.26.0114, Parecer nº 410/2020-E, Corregedor Des. Ricardo Anafe, j. 25.09.2020; TJSP, AC 1007182-21.2024.8.26.0053, Rel. Jayme de Oliveira, 4ª Câmara de Direito Público, j. 22.07.2024; TJSP, AC 1014007-15.2023.8.26.0053, Rel. Paulo Barcellos Gatti, 4ª Câmara de Direito Público, j. 27.11.2023.

Excelentíssimo Senhor Corregedor Geral da Justiça,

Trata-se de recurso administrativo interposto por **CARLOS ALBERTO DABUS MALUF e SUSANA DABUS MALUF KYRIAKOS SAAD** contra a r. sentença de fls. 79/83, proferida pelo MM. Juiz Corregedor Permanente do 2º Oficial de Registro de Imóveis de Guarulhos, que, em pedido de providências, manteve a exigência de recolhimento de ITCMD para o cancelamento do usufruto gravado sobre o imóvel matriculado sob nº 78.910 da Serventia, em razão do falecimento da usufrutuária Nair Dabus Maluf.

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

Nas razões de recurso, os recorrentes insistem na pretensão de cancelamento do usufruto sem o pagamento do ITCMD porque a extinção do direito real em apreço não é fato gerador do mencionado tributo, eis que não previsto na Lei Paulista nº 10.705/2000, alegando, ainda, que o cancelamento do usufruto não se confunde com a transmissão *"causa mortis"* nem com a doação, tratando-se, em verdade, de consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário (fls. 90/97).

A Ilustre Procuradoria Geral de Justiça ofertou parecer pelo não provimento do recurso (fls. 108/109).

É o Relatório.

OPINO.

O recurso merece ser provido.

Desde logo, cumpre consignar que, em se tratando de pedido de providências, a apelação interposta deve ser recebida como recurso administrativo, na forma do art. 246 do Código Judiciário do Estado de São Paulo, certo que o inconformismo foi manifestado contra decisão proferida no âmbito administrativo pelo MM. Juiz Corregedor Permanente.

O erro na denominação, todavia, não impede o conhecimento do recurso.

No caso concreto, a parte interessada pretende a averbação de extinção do *usufruto* registrado sob o n. 7 na matrícula n. 78.910, do 2º Registro de Imóveis de Guarulhos (fls. 32), em virtude do falecimento da usufrutuária Nair Dabus Maluf, ocorrido em 11 de setembro

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

de 2018.

O imóvel foi adquirido pelos recorrentes por doação com reserva de usufruto usufruto deducto) e, de acordo com a escritura pública, o tributo foi recolhido apenas sobre 2/3 da nua propriedade do valor do bem (fl. 27), com opção do contribuinte pelo "diferimento" do pagamento de parte do tributo (artigo 31, § 3º, itens 2 e 3, do Decreto Estadual nº 46.655/2002), da parcela correspondente ao *futuro cancelamento do usufruto* (1/3).

Apresentado o requerimento ao Oficial de Registro de Imóveis, foi emitida nota devolutiva com o seguinte teor (fl. 27):

> *"Trata-se de requerimento firmado em 20 de julho de 2024, de cancelamento do usufruto em virtude do óbito de Nair Dabus Maluf, registrado sob número 7, na matrícula 78.910.*
>
> *De proêmio, é sabido que o cancelamento do usufruto não é fato gerador do ITCMD. Neste sentido, reiteradas decisões da Egrégia Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo, v.g. decisão proferida em sede de Recurso Administrativo, processo 1005367-97.2022.8.26.0072.*
>
> *Consta da matrícula que o imóvel foi adquirido por doação com reserva de usufruto, registrados sob números 6 e 7, respectivamente, tendo sido pago, de acordo com a escritura, o tributo apenas sobre a nua propriedade, por 2/3 sobre o valor do bem.*
>
> *A despeito de tratar-se um único fato gerador, ocorrido*

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

na doação do imóvel, a legislação do ITCMD prevê a possibilidade, favorável ao contribuinte, de efetuar o pagamento do tributo devido em dois momentos, como ocorre no presente caso em que optou-se por fazer o pagamento de 2/3 quando da lavratura da escritura, postergando para momento posterior o recolhimento do restante do tributo, nos termos do artigo 31, inciso II, alínea "c" e § 3º do Decreto 46.655/2002, que regulamentou a Lei 10.705/2000.

Desse modo, há necessidade recolhimento de 1/3 do tributo sobre o valor do bem, tendo em vista a opção do contribuinte pelo diferimento do pagamento de parte do tributo.

Neste sentido, além do previsto na legislação e no decreto acima referidos, as consultas tributárias 7668/2015 de 27 de janeiro de 2016, 5305/2015, de 18 de junho de 2016 e 25768/2002, de 22 de agosto de 2022, respondidas pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, as quais seguem anexas".

Como se vê, o tema discutido neste procedimento cinge-se a resolver se é válida ou não a exigência de parcela do ITCMD, equivalente a um terço, para o cancelamento do usufruto em razão do falecimento da usufrutuária.

A questão não é inédita e já conta com inúmeros precedentes judiciais do Tribunal de Justiça e administrativos desta E. CGJ, todos favoráveis à tese trazida pelos recorrentes.

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

No âmbito paulista, a regulamentação do ITCMD vem consignada na Lei nº 10.705/2000, sendo que, quanto à base de cálculo a ser considerada no caso de transmissão hereditária de bens imóveis, os arts. 9º e 13, da legislação estadual prescrevem:

> *"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.*
>
> *§ 2º - Nos casos a seguir, a base de cálculo é equivalente a:*
>
> *1. 1/3 (um terço) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio útil;*
>
> *2. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa do domínio direto;*
>
> *3. 1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso;*
>
> *4. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua-propriedade.*
>
> *§ 3º - Na hipótese de sucessivas doações entre os mesmos doador e donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, dentro de cada*

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

ano civil, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.

§ 4° - Para a apuração da base de cálculo poderá ser exigida a apresentação de declaração, conforme dispuser o regulamento".

"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".

A leitura dos referidos dispositivos deixa claro que a Lei Estadual nº 10.705/2000 previu expressamente que seria hipótese de incidência do ITCMD a instituição do usufruto por ato não oneroso (art. 9º, § 2º).

Todavia, a norma estadual não versou especificamente acerca da extinção/cancelamento do usufruto.

Adicionalmente, a própria Lei nº 10.705/2000, com a alteração feita pela Lei nº 10.992/2001, previu a isenção do ITCMD no caso de extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido seu

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

instituidor, trazendo o seguinte enunciado:

> *"Art. 6º. Fica isenta do imposto:*
>
> *I - a transmissão "causa mortis":*
>
> *(...)*
>
> *f) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;"*

Sendo assim, sem previsão legal para a incidência do ITCMD pelo cancelamento do usufruto, que, de resto, não configura transmissão do domínio do imóvel, a averbação do cancelamento do usufruto, pelo falecimento do usufrutuário, prescinde de nova declaração e pagamento de ITCMD tendo como base de cálculo valor correspondente ao terço da propriedade.

Inexistindo previsão legal expressa reconhecendo a extinção ou cancelamento do usufruto como fato gerador da obrigação tributária, a Fazenda Pública não está autorizada a exigir o recolhimento do tributo.

É verdade que o artigo 31 do Decreto nº 46.655/2002, que regulamenta a Lei Estadual nº 10.705/2000, expressamente prevê a necessidade de complementação do *ITCMD* por ocasião da consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário.

No entanto, diante dos limites estabelecidos pela Constituição Federal (artigo 155, I, da CF) e do silêncio absoluto da Lei Estadual que o instituiu, essa hipótese de incidência não poderia ser criada por decreto regulamentar.

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.



Daí o entendimento tranquilo no sentido de descabimento da cobrança de ITCMD para cancelamento do usufruto, assim como indevida a equiparação de doação à sua extinção, pena de exceder os limites legais da competência tributária (artigo 110 do Código Tributário Nacional).

Neste sentido, julgamentos mais recentes desta E. Corregedoria Geral da Justiça:

> *"REGISTRO DE IMÓVEIS - Averbação de cancelamento de usufruto, pela morte da usufrutuária - Consolidação da propriedade em nome do nu-proprietário - Exigência do Sr. Oficial de complementação do ITCMD sobre o valor de 1/3 dos bens - Reiterados precedentes desta Eg. Corregedoria Geral da Justiça no sentido de que a hipótese não caracteriza incidência do tributo - Necessidade de prestígio aos precedentes em prol da previsibilidade e segurança jurídica - Recurso desprovido." (Processo 1120534-20.2018.8.26.0100, Parecer nº 357/2019-E, Corregedor Des. Geraldo Francisco Pinheiro Franco, ap. em 22 de julho de 2019).*
>
> *"Registro de Imóveis - Cancelamento de usufruto - Comprovação do recolhimento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e de Doação - ITCMD incidente na diferença entre o valor total do imóvel e o valor que serviu como base de cálculo para a aquisição da nua- propriedade pela donatária - Hipótese de incidência não prevista na Lei Estadual nº 10.705/2000 - Ausência de transmissão da propriedade*

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.



no cancelamento do usufruto - Precedentes da Corregedoria Geral da Justiça Recurso provido." (Processo 1005326-72.2020.8.26.0114, Parecer nº 410/2020-E, Corregedor Des. Ricardo Anafe, ap. em 25 de setembro de 2020).

E outros precedentes do Tribunal de Justiça com o mesmo entendimento:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO Mandado de Segurança Preventivo Tributário ITCMD Pretensão de reconhecimento de direito líquido e certo à não incidência de ITCMD na extinção do usufruto em razão da morte do instituidor ou por seu cancelamento Sentença de procedência Irresignação do Estado de São Paulo Não cabimento Falta de previsão legal Inexistência de previsão de incidência quando do cancelamento ou extinção do usufruto Sentença mantida Recurso e reexame necessário não providos. (AC 1007182-21.2024.8.26.0053 - Relator: Jayme de Oliveira - 4ª Câmara de Direito Público j. 22/07/24);

APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA ITCMD BASE DE CÁLCULO CANCELAMENTO/EXTINÇÃO DE USUFRUTO Pretensão mandamental voltada ao cancelamento do usufruto de imóvel sem a necessidade de recolhimento do ITCMD admissibilidade a base de cálculo do ITCMD quando se trata de usufruto por ato não oneroso corresponde a 1/3 do valor do bem na instituição do usufruto (artigo 9º, §2º, da Lei Estadual nº.

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.

10.705/2000), não podendo, porém, ser cobrado quando do cancelamento/extinção do usufruto por falta de previsão legal não há como equiparar a extinção de usufruto à doação, sob pena de exceder os limites da competência tributária - artigo 110 do CTN precedentes do TJSP - sentença denegatória da segurança reformada. Recurso dos impetrantes provido. (AC 1014007-15.2023.8.26.0053 - Relator: Paulo Barcellos Gatti - 4ª Câmara de Direito Público j. 27/11/23);

Ademais, não há como equiparar o cancelamento ou extinção do usufruto à transmissão de bem *"causa mortis"* ou da doação, tratando-se, a bem da verdade, de consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário.

Daí o afastamento do óbice.

Ante o exposto, o parecer que respeitosamente submeto ao elevado critério de Vossa Excelência é no sentido de receber a apelação como recurso administrativo e a ele dar provimento, para afastar a exigência apresentada pelo 2º Oficial de Registro de Imóveis de Guarulhos, procedendo-se à averbação da extinção do usufruto, independentemente do recolhimento do ITCMD.

Sub censura.

São Paulo, data registrada no sistema.

MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES
Juíza Assessora da Corregedoria
Assinatura Eletrônica

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MARIA ISABEL ROMERO RODRIGUES HENRIQUES. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 12977F1.



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO
CORREGEDORIA GERAL DA JUSTIÇA

CONCLUSÃO

Em 02 de abril de 2025, faço estes autos conclusos ao Doutor **FRANCISCO LOUREIRO**, Excelentíssimo Corregedor Geral da Justiça. Eu, Vanessa Gomes Caxito, Escrevente Técnico Judiciário, GAB 3.1, subscrevi.

Proc. nº 1046200-21.2024.8.26.0224

Vistos.

Aprovo o parecer apresentado pela MM. Juíza Assessora da Corregedoria e por seus fundamentos, ora adotados, **recebo** a apelação como recurso administrativo e a ele **dou provimento**, para afastar a exigência apresentada pelo 2º Oficial de Registro de Imóveis de Guarulhos, procedendo-se à averbação da extinção do usufruto, independentemente do recolhimento do ITCMD.

Int.

São Paulo, data registrada no sistema.

FRANCISCO LOUREIRO
Corregedor Geral da Justiça
Assinatura Eletrônica

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por FRANCISCO EDUARDO LOUREIRO. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1046200-21.2024.8.26.0224 e o código 129E699.