PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
CORREGEDORIA GERAL DA JUSTIÇA
Recurso Administrativo nº 1057883-83.2017.8.26.0100

CONCLUSÃO

Em 01 de dezembro de 2017, conclusos ao Excelentíssimo Senhor Desembargador **PEREIRA CALÇAS**, DD. Corregedor Geral da Justiça do Estado de São Paulo.

(415/2017-E)

CGJ

00011672

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, por 1/3 do valor do bem, uma vez já ter havido recolhimento do tributo, por 2/3 do valor do bem, quando da instituição do usufruto – Exigência afastada pela MM. Juíza Corregedora Permanente – Consolidação da propriedade que não caracteriza hipótese de incidência do tributo – Precedente desta Corregedoria Geral – Decreto regulamentar nº 46.655/2002, que, na espécie, extrapola seus limites – Parecer pelo desprovimento do recurso.

Excelentíssimo Senhor Corregedor Geral da Justiça,

Trata-se de recurso administrativo tirado de r. sentença que deferiu pedido de providências, para afastar exigência formulada como requisito para averbação de extinção de usufruto, de recolhimento de ITCMD, calculado sobre um terço do valor do imóvel, de forma a complementar o recolhimento pretérito do tributo, efetuado ao tempo da

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

instituição do usufruto, à base de dois terços do valor do imóvel.

Sustenta o recorrente que o Decreto 46.655/02 regulamentou o momento do recolhimento do ITCMD, pela fração de um terço, quando da consolidação da propriedade plena do imóvel.

A Procuradoria de Justiça opinou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Segundo o registrador, a interessada, por ocasião da instituição do usufruto, recolheu ITCMD sobre 2/3 do valor venal do imóvel, na forma do artigo 12, § 2º, IV, do Decreto nº 46.655/2002. Faltaria, portanto, ainda de acordo com o entendimento do Sr. Oficial, o recolhimento de um terço do tributo, devido por ocasião do falecimento da usufrutuária.

O tema é de antigo conhecimento desta E. Corregedoria Geral da Justiça, que sedimentou entendimento de que a fração tributária não é devida.

Pertinente o invulgar parecer do então Juiz Assessor da Corregedoria, Dr. Álvaro Luiz Valery Mirra, devidamente aprovado pelo Corregedor Geral da Justiça, Des. Luiz Elias Tâmbara, que esclarece à saciedade os fundamentos

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

jurídicos que afastam a incidência do recolhimento exigido:

"O recurso comporta provimento, merecendo acolhida os argumentos expendidos pela Recorrente, em conformidade, inclusive, com decisão normativa do Ilustríssimo Senhor Coordenador da Administração Tributária do Estado de São Paulo, recentemente proferida (Decisão Normativa CAT - 10, de 22.06.2009 - DOE 23.06.2009, p. 14).

De acordo com a referida decisão normativa, que aprovou entendimento expresso na Resposta à Consulta n. 152/2008, de 13.05.2009:

"1 - Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica, tendo em vista os requerimentos de averbação de cancelamento de usufruto decorrente de óbito do usufrutuário, indaga se as isenções do ITCMD referentes à transmissão de imóveis e valores, previstas no artigo 6º, I, alíneas 'a' e 'b', e I, alínea 'a', da Lei nº 10.705/2000 aplicam-se à extinção do usufruto.

2 - Para melhor entendimento da matéria, transcrevemos o dispositivo constitucional que outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, nos seguintes termos:

'Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão 'causa mortis' e doação, de quaisquer bens ou direitos (...)'.

3 - No exercício dessa competência, o Estado de

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

São Paulo instituiu o imposto por meio da Lei 10.705/2000, que em seu artigo 2º dispõe:

'Art. 2º - O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;

II - por doação'.

4 - Conforme se verifica, no que se refere à transmissão em decorrência da morte, para a lei paulista, somente ocorre o fato gerador do ITCMD quando o 'de cujus' transmitir bens ou direitos aos seus herdeiros, sejam eles legítimos ou testamentários, ou ao legatário. Tanto é assim que a Lei 10.705/2000, ao tratar dos contribuintes do imposto na transmissão 'causa mortis', somente se refere ao herdeiro e ao legatário (artigo 7º, inciso I), não havendo qualquer previsão de exigência do imposto em relação àquele que recebe bem ou direito em decorrência da morte de outrem sem, no entanto, ser seu sucessor hereditário, ou em razão de testamento.

5 - É importante destacar que o usufruto é sempre temporário, sendo que, por força do artigo 1.410, inciso I, do Código Civil, no máximo será vitalício. Assim, sem prejuízo do disposto nos artigos 1.411 e 1.946 do Código Civil, o usufrutuário não transmite, por sucessão hereditária ou testamentária, o direito de usufruto.

6 - Nesse sentido, com a morte do usufrutuário do imóvel, a propriedade plena se consolida na pessoa do nu-proprietário.

E, na legislação paulista, não há previsão de

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

incidência do ITCMD quando da consolidação da propriedade plena, ou quando da extinção do usufruto.

7 - Vale lembrar que o direito de propriedade, embora possa ser cindido quanto ao seu exercício, é uno. Em virtude da própria natureza temporária do usufruto, o verdadeiro proprietário do bem, em última análise, é o titular da nua-propriedade, já que a extinção do usufruto é inevitável.

8 - Releva considerar também que, mesmo que se considere a consolidação da propriedade pela extinção do usufruto como uma transmissão de "direitos", não se trata de transmissão hereditária ou testamentária de modo a ensejar a cobrança do ITCMD, ainda que, coincidentemente, o nu-proprietário seja herdeiro legítimo do usufrutuário.

9 - Assim, em conclusão, na situação apresentada não há incidência do ITCMD" (autos nº 2009/38005).

É certo que, em 26 de fevereiro de 2010, por meio da Decisão Normativa CAT – 3/10, a Fazenda do Estado modificou o entendimento acima transcrito, passando a defender que, com o cancelamento do usufruto, seria necessária a complementação do ITCMD, caso o recolhimento inicial tenha sido feito com base em 2/3 do valor do bem (fls. 39/40).

No entanto, pelos próprios argumentos apresentados pela Fazenda do Estado na Decisão Normativa CAT - 10, de 22/6/2009, não há que se falar em complementação do recolhimento do ITCMD na hipótese de cancelamento de usufruto.

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

Com efeito, a Lei Estadual nº 10.705/2000, que institui o ITCMD, estabelece em seu artigo 7º:

Artigo 7º *- São contribuintes do imposto:*

I - na transmissão "causa mortis": o herdeiro ou o legatário;

II - no fideicomisso: o fiduciário;

III - na doação: o donatário;

IV- na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.

O nu-proprietário do bem, que receberá a propriedade plena do imóvel com a morte do usufrutuário, por força do artigo 1.410, I, do Código Civil, não se enquadra em nenhuma das hipóteses acima mencionadas.

Não é fiduciário nem cessionário; foi donatário, mas não recebe o usufruto do bem por doação; e embora possa eventualmente ser herdeiro ou legatário, também não é nessa qualidade que recebe o usufruto.

Além disso, dispõe o artigo 2º da Lei Estadual nº 10.705/2000:

Artigo 2º *- O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:*

I - por sucessão legítima ou testamentária,

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

inclusive a sucessão provisória;

II - por doação.

Mais uma vez, a hipótese que aqui se analisa não se encaixa nas previsões da Lei Estadual. A consolidação da propriedade não pode ser tida como transmissão decorrente de sucessão legítima ou testamentária e muito menos de doação.

Por fim, o artigo 9º, § 2º, IV, da mesma Lei Estadual estabelece que, na transmissão não onerosa da nua-propriedade, a base de cálculo do ITCMD é equivalente a 2/3 do valor do bem. Por outro lado, não há na Lei menção alguma à complementação desse valor por ocasião da consolidação da propriedade.

Não há dúvida de 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.

Essa hipótese de incidência, todavia, diante dos limites estabelecidos pela Constituição Federal (artigo 155, I, da CF[1]) e do silêncio absoluto da Lei Estadual que o instituiu, não poderia ser criada por decreto regulamentar.

---

[1] *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALÇAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

Os julgados das Câmaras de Direito Público deste Tribunal de Justiça não se afastam desse entendimento:

APELAÇÃO CÍVEL. Mandado de Segurança. ITCMD. Cancelamento de usufruto, sem recolhimento do imposto. Admissibilidade. Tributo que deve incidir apenas nos casos de transmissão causa mortis e doação, nos termos do art. 155, da CF. Concessão da segurança em primeiro grau. Manutenção da r. sentença. Precedentes. Recurso não provido. (Apelação nº 1018585-65.2016.8.26.0053, 8ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Antônio Celso Faria, j. em 19/10/2016).

"EMBARGOS INFRINGENTES TRIBUTÁRIO - ITCMD REPETIÇÃO DE INDÉBITO DOAÇÃO DE AÇÕES DE EMPRESA HOLDING BASE DE CÁLCULO. Equivocado, o entendimento da embargante ao confundir o ativo que integra o patrimônio da holding, com o valor patrimonial de suas ações. "É muito simplório adotar-se como base de cálculo do ITCMD na hipótese de doação de ações de uma holding o valor de papéis que podem porque dos autos não há qualquer prova nesse sentido compor o seu ativo". TRIBUTAÇÃO DE EXTINÇÃO DE USUFRUTO Inocorrência do fato gerador da transferência. Decreto 46.655/02, ao regulamentar a Lei 10.705/00, previu a obrigatoriedade de recolhimento do ITCMD sobre 1/3 do valor do bem, por ocasião da consolidação da propriedade plena, o que constitui nova hipótese de incidência do ITCMD, criada por norma regulamentar, extrapolando os limites da norma

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

regulamentada. Embargos infringentes rejeitados" (Embargos Infringentes nº 0006997-54.2011.8.26.0053/50000, 3ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Camargo Pereira, j. em 4/11/2014).

Portanto, o óbice levantado pelo registrador haveria mesmo de ser afastado.

Nesses termos, o parecer que, respeitosamente, submeto à elevada apreciação de Vossa Excelência é no sentido de negar provimento ao recurso.

Sub censura.

São Paulo, 5 de dezembro de 2017.

Carlos Henrique André Lisboa
Juiz Assessor da Corregedoria

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO
CORREGEDORIA GERAL DA JUSTIÇA
Recurso Administrativo nº 1057883-83.2017.8.26.0100

DECISÃO

Aprovo o parecer do MM. Juiz Assessor da Corregedoria e, por seus fundamentos, que adoto, nego provimento ao recurso administrativo.

São Paulo, 6 de dezembro de 2017.

PEREIRA CALÇAS
Corregedor Geral da Justiça
Assinatura Eletrônica

Este documento é cópia do original assinado digitalmente por MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALCAS. Para acessar os autos processuais, acesse o site https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do, informe o processo 1057883-83.2017.8.26.0100 e o código 11BF221.