

Decisão Normativa CAT n. 3, de 26.02.2010^{2*}

ITCMD - Extinção de usufruto. Não ocorrência do fato gerador do imposto. Doação de bem imóvel com reserva de usufruto. Hipótese não compreendida na isenção constante do inciso II do artigo 6º da Lei n. 10.705/2000. Imposto não recolhido integralmente na ocasião da doação. Exigência do recolhimento da parcela restante do imposto, quando da morte do usufrutuário ou da renúncia ao usufruto.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS/2000), aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000,

Decide:

Em atenção às questões trazidas pelos expedientes GDOCs ns. 23750-577134/2009 e 1000634-567774/2009, fica aprovado o entendimento contido na Resposta à Consulta n. 152/2008, modificada em 3 de dezembro de 2009, cujo texto é reproduzido a seguir, com adaptações:

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 II, alínea “a”, da Lei n. 10.705/2000, aplicam-se à extinção de usufruto. Indaga, ainda, se é necessária a apresentação de “comprovante de recolhimento ou de isenção” do imposto nesta hipótese.

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:

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

“Artigo 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. (...)”

* Publicada no *Diário Oficial do Estado de São Paulo*, de 27.02.2010.

4. A consolidação da propriedade plena, pela extinção do usufruto, seja pela morte ou pela renúncia do usufrutuário, não pode ser considerada sucessão legítima ou testamentária e não se caracteriza como doação.

5. No que se refere à transmissão em decorrência da morte, para a lei paulista, somente ocorre o fato gerador do ITCMD quando há transmissão de bens ou direitos a herdeiros, legítimos ou testamentários, ou a legatário. A Lei n. 10.705/2000, ao tratar dos contribuintes do imposto na transmissão *causa mortis*, somente se refere ao herdeiro e ao legatário (art. 7º, inc. I), não havendo previsão de exigência do imposto em relação àquele que recebe bem ou direto em decorrência da morte de outrem sem, no entanto, ser desse sucessor hereditário, testamentário ou legatário.

6. Embora possa ser cindido quanto ao seu exercício, o direito de propriedade é uno e, em virtude da própria natureza temporária do usufruto, em última análise, o verdadeiro proprietário do bem é o titular da nua-propriedade, já que a extinção do usufruto é inevitável. E, nesse sentido, em decorrência da falta de previsão na legislação paulista, a extinção do usufruto, pela morte (ou renúncia) do usufrutuário, não é hipótese de incidência do ITCMD.

7. Note-se, porém, que o fato de a extinção do usufruto não ser hipótese de incidência do ITCMD não traz implicações nas situações em que houve doação do bem imóvel com reserva de usufruto, em favor do doador, em que, sob a permissão estabelecida pelo parágrafo 3º do artigo 31 do Decreto n. 46.655/2002, o imposto não foi recolhido integralmente, caso em que o donatário escolheu pagar o ITCMD em dois momentos distintos, efetuando, antes da lavratura da escritura, apenas o recolhimento sobre o valor da nua-propriedade, isto é, 2/3 (dois terços) do valor do bem.

8. Nesse caso, com a morte do usufrutuário (ou com a renúncia ao usufruto), consolida-se a propriedade plena na pessoa do nu-proprietário (donatário) e, nessa oportunidade, deverá ser recolhida a parcela restante do imposto referente à doação ocorrida anteriormente (e não referente à extinção do usufruto), que terá como base de cálculo o valor correspondente ao usufruto, isto é, 1/3 (um terço) do valor do bem, devidamente corrigido.

9. Feitas essas considerações, cabe-nos analisar as questões relativas às isenções previstas pelo artigo 6º da Lei n. 10.705/2000.

9.1. Em primeiro lugar, as isenções constantes do artigo 6º, incisos I e II, da Lei n. 10.705/2000 não se aplicam à extinção do usufruto, tendo em vista que esse fato não é hipótese de incidência do ITCMD (itens 2 a 6).

9.2. Em relação à doação de bem imóvel com reserva de usufruto, o fato gerador do ITCMD ocorre quando da celebração do contrato ou ato de doação, e é nesse momento que se deve analisar a possibilidade de aplicação da isenção prevista no inciso II do artigo 6º da Lei n. 10.705/2000 (relativa à transmissão por doação), ou seja, é no momento da doação que se deve verificar o valor

efetivamente doado. Estará isenta do imposto toda doação cujo valor transmitido a cada donatário for inferior a 2.500 UFESPs (valor total do imóvel quando existir apenas um donatário).

9.3. Sendo hipótese de isenção, situação que deve estar consignada no respectivo instrumento de doação, juntamente com o valor do bem e o fundamento legal que deu base ao benefício (§ 2º do art. 6º do Dec. n. 46.655/2002), não há que se falar em prova de pagamento do imposto ou “comprovante de isenção” no momento da posterior consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário (donatário), em virtude da morte (ou renúncia) do usufrutuário.

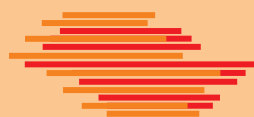
9.4. Não sendo hipótese de isenção, o donatário, se não efetuou o pagamento integral do ITCMD quando da doação, deverá efetuar e comprovar o pagamento da parcela final do imposto, relativa ao 1/3 faltante, devido na consolidação da propriedade plena, em virtude da morte (ou renúncia) do usufrutuário (§ 3º do art. 31 do Dec. n. 46.655/2002).

10. Fica revogada a Decisão Normativa CAT n. 10, de 22 de junho de 2009.

10.1. Fica concedido, nos termos do parágrafo único do artigo 100 da Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), o prazo de 30 (trinta) dias, contados da publicação desta decisão normativa, para o recolhimento ou celebração de acordo de parcelamento de débitos atrasados, sem a aplicação de penalidades e sem a cobrança de acréscimos legais, de montantes devidos pela consolidação da propriedade plena, em virtude de morte (ou renúncia) do usufrutuário.

editoração, ctp, impressão e acabamento

imprensaoficial



PGE
PROCURADORIA GERAL
DO ESTADO DE SÃO PAULO