

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER
BENS OU DIREITOS (ITCMD): INCIDÊNCIA NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO

Júlia Brenda Brandão Schilte

RIO DE JANEIRO

2018 / 1º Semestre

JULIA BRENDA BRANDÃO SCHILTE

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER
BENS OU DIREITOS (ITCMD): INCIDÊNCIA NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO
2018 / 1º Semestre

CIP - Catalogação na Publicação

SS334I Schilte, Júlia Brenda Brandão
IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E
DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD):
INCIDENCIA NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO / Julia Brenda
Brandão Schilte. - Rio de Janeiro, 2018.
63 f.

Orientador: Eduardo Maneira
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. ITCMD. 2. Extinção de Usufruto. I. Maneira,
Eduardo, orient. II. Título.

CDD: 341.396247

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

JULIA BRENDA BRANDÃO SCHILTE

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER
BENS OU DIREITOS (ITCMD): INCIDÊNCIA NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira

Data de aprovação: ____/ ____/ ____

Banca Examinadora:

Examinador Presidente

Segundo Examinador

Terceiro Examinador

RIO DE JANEIRO
2018 / 1º Semestre

À Deus, devo toda honra e glória.

Aos meus pais, por serem a minha base e refúgio de amor e carinho.

Aos meus irmãos, que me inspiram e são meus fiéis melhores amigos.

Ao Neco, meu parceiro de vida.

E aos meus grandes amigos, que mesmo distantes fisicamente, foram essenciais e presentes em todo o percurso.

Dedico esse estudo, em especial, ao meu padrinho e à minha madrinha, estrelas brilhantes no céu. Eles que, sem dúvida, foram meus grandes incentivadores em tudo na vida e principalmente nessa linda carreira. Além de eternizados em meu coração, também serão na minha vida acadêmica.

Te amo para sempre, dindinha querida Gilcy.
Ik mist je, uncle Edy.

RESUMO

Schilte, Júlia Brenda Brandão: *Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD): Incidência na Extinção de Usufruto*. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2018.

O presente trabalho tem por objetivo a exposição da legislação estadual do Rio de Janeiro no que tange ao Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos e a sua suposta incidência nas hipóteses de extinção de usufruto. Para tanto, serão analisadas as Leis n^{os} 1.427/89 e 7.174/15, e suas possíveis inconstitucionalidades, bem como a vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça do referido Estado, considerada a rica “interdisciplina” com o Direito Civil. O estudo será dividido em quatro capítulos, sendo o primeiro as considerações gerais sobre o instituto civil do usufruto, e, na sequência, as especificidades do tributo núcleo do trabalho, qual seja o ITCMD. No terceiro capítulo, serão trazidos à tona os argumentos que respaldam a não incidência do referido imposto, sendo fortalecida a tese no quarto e último capítulo onde será compilado o entendimento jurisprudencial do egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.

Palavras-Chave: ITCMD, incidência, extinção de usufruto.

ABSTRACT

Schilte, Júlia Brenda Brandão: *Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD): Incidência na Extinção de Usufruto*. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2018.

This work aims to expose the state legislation of Rio de Janeiro regarding the Tax on the Transmission of Cause Mortis and Donation of Any Goods or Rights (ITCMD) and its alleged incidence in the hypotheses of extinction of usufruct. Therefore, Laws Nos. 1,427/89 and 7,174/15 will be analyzed, arguing possible unconstitutionality, an analysis of the huge jurisprudence of the Court of Justice of Rio de Janeiro, being considered the rich interdisciplinary with Civil Law. The study will be divided into four chapters, the first being the general considerations about the civil institute of usufruct, after the specifics of the ITCMD, and then in the third chapter the arguments that support the non-incidence of this tax, being strengthened the thesis in the fourth and last chapter where the jurisprudential understanding of the highest Court of Justice of Rio de Janeiro will be compiled.

Keywords: ITCMD, incidence, extinction of usufruct.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

AgRgMS – Agravo Regimental no Mandado de Segurança

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITMCD - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

LERJ – Legislação do Estado do Rio de Janeiro

MS – Mandado de Segurança

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRJ – Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 11 |
| 1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O USUFRUTO | 13 |
| 1.1. Conceitos e pressupostos | 13 |
| 1.2. Extinção do usufruto..... | 15 |
| 1.2.1 Hipóteses de extinção do usufruto | 15 |
| 1.2.2 Sucessão causa mortis | 16 |
| 1.2.3 Princípio de saisine | 17 |
| 2. NOÇÕES GERAIS SOBRE O ITCMD..... | 20 |
| 2.1 Considerações..... | 20 |
| 2.2 Competência | 21 |
| 2.3 Base de cálculo..... | 27 |
| 2.4 Do percentual da base de cálculo..... | 29 |
| 2.5 Fato gerador | 30 |
| 3. DA NÃO INCIDÊNCIA NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO | 34 |
| 3.1 Lei nº 1.427/89 e a transição da Lei nº 3.514/00 | 34 |
| 3.2 Enunciado nº 7..... | 38 |
| 3.3 Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/15 | 43 |
| 3.3.1 Efeitos no tempo dos artigos 46 e 47 da Lei nº 7.174/15 | 46 |
| 3.4 Inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 7.174/1..... | 47 |
| 4. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 7.174/15..... | 51 |
| CONCLUSÃO..... | 56 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 62 |

INTRODUÇÃO

Muito se tem falado, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), principalmente com a mudança da legislação estadual que acarretou em insegurança jurídica no que tange à sua hipótese de incidência, base de cálculo, sobre quais bens incide o imposto, os elementos do fato gerador, entre outras questões.

Nesse sentido, vigia até 2015, no referido Estado, a Lei Estadual nº 1.427, de 13.02.1989. Observe-se, neste particular o extenso período em que essa Lei produziu efeitos no âmbito do Estado do Rio.

Ocorre que, em 28 de dezembro de 2015, adveio a Lei Estadual nº 7.174, que revogou a lei anterior e promoveu alterações significativas, as quais serão objeto de análise no presente estudo.

É nesse contexto, que serão apresentadas questões como a aplicabilidade das normas durante a transição dessas leis, a vigência, os efeitos de cada uma, suas alterações e o núcleo do presente estudo, qual seja, se nas situações em que há a extinção do usufruto restaria configurado o fato gerador do ITCMD.

Feita a apresentação objetiva do tema, o presente trabalho será dividido em quatro partes, para melhor compreensão da questão central já apresentada.

Para tanto, inicialmente serão abordadas as questões e premissas emprestadas do Direito Civil para o completo entendimento do instituto do usufruto, ator principal desse suposto fato gerador do Imposto de Transmissão.

Superadas as considerações de direito privado, partiremos à análise do imposto objeto do presente trabalho, qual seja, o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos e, sob esse viés, trataremos os tópicos essenciais inerentes a esse

tributo como, por exemplo, fato gerador, competência para sua instituição, base de cálculo, local do recolhimento, alíquotas etc.

Em seguida, após a compreensão do instituto do usufruto e do ITCMD, serão analisadas a fundo a legislação do Estado do Rio de Janeiro (antiga e a atual¹) no que concerne a tese deste trabalho, ou seja, a não incidência do Imposto de Transmissão nas hipóteses de extinção de usufruto. Sendo certo que, nesta oportunidade, o direito privado terá grande colaboração nos argumentos que serão trazidos à tona.

Por fim, para corroborar a tese acima suscitada, serão apresentadas, no quarto e último capítulo, inúmeras decisões do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ), que fortalecem o entendimento de que a mera extinção do usufruto não configura fato gerador do ITCMD e, portanto, seria uma afronta à Constituição Federal a instituição e a obrigatoriedade do seu recolhimento.

¹ Lei nº 1.427/89 e Lei nº 7.174/15.

1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O USUFRUTO

1.1. Conceitos e pressupostos

Preliminarmente, em consonância com o art. 1.225, inciso IV², do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002), o usufruto é um direito real em coisa alheia, posto que não se trata do proprietário do bem, de caráter temporário e *intuitu personae*.

Por essas características, tem-se um direito real intransmissível, o que significa que o usufrutuário não pode alienar o bem a terceiros seja gratuita ou onerosamente (art. 1.393 do Código Civil de 2002 – CC/02³).

Entretanto, a mudança de proprietário do bem, não interfere no exercício do usufruto. Vale notar que esse instituto, se comparado com outros direitos reais sob bens alheios, possui caráter mais amplo, no sentido de que poderá recair sobre bens móveis, imóveis e até mesmo direitos, em observância ao dispositivo do Código Civil abaixo transcrito:

“Art. 1.390. O usufruto pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades”.

Nos dizeres do renomado civilista SILVIO DE SALVO VENOSA:

“usufruto é um direito real transitório que concede a seu titular o poder de usar e gozar durante certo tempo, sob certa condição ou vitaliciamente de bens pertencentes a outra pessoa, a qual conserva sua substancia. (...) Advertimos, de início, que sua utilidade prática na atualidade se restringe quase que exclusivamente às hipóteses de doação por ascendentes a descendentes com reserva de usufruto vitalício aos primeiros.”⁴

Em outras palavras, *“nos dias atuais, o usufruto pode ser conceituado como direito real temporário concedido a uma pessoa para desfrutar um objeto alheio como se fosse*

² “Art. 1225. São direitos reais: (...) IV – usufruto.”

³ “Art. 1393. Não se pode transferir o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso.”

⁴ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: direitos reais**, volume 5. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 435.

próprio, retirando suas utilidades e frutos, contudo sem alterar-lhe a substância. Assim, o conteúdo do domínio é fracionado, pois, enquanto o usufrutuário percebe os frutos naturais, industriais e civis e retira proveito econômico da coisa, remanesce em poder do nu-proprietário a substância do direito, vale dizer, a faculdade de disposição da coisa e o seu próprio valor, podendo alienar, instituir ônus real ou dar qualquer outra forma de disposição ao objeto, apesar de despido de importantes atributos. Portanto, como contrapartida ao aproveitamento do bem e às faculdades que lhes são concedidas, zelará o usufrutuário pela manutenção da integridade da coisa, em sua destinação econômica originária.⁵

Em resumo, o usufruto é um direito real transitório que permite ao usufrutuário o poder de usar e gozar do bem durante certo tempo, podendo estar ainda sob alguma condição ou vitaliciedade (do bem) que pertence a outra pessoa, a qual possui o dever de conservar a sua “substância”.

Por fim, De Plácido e Silva comenta oportunamente: *“Usufruto. Do latim usufructus (fruído pelo uso), entende-se o direito assegurado a alguém, para que possa gozar, ou fruir, as utilidades e frutos de uma coisa, cuja propriedade pertence a outrem, enquanto temporariamente destacado da mesma propriedade⁶.”*

Após a compreensão das definições dos renomados doutrinadores, resta evidente que o usufruto não opera na transferência do direito à propriedade do bem, mas tão somente institui ou extingue o direito de usar e fruir.

Desta feita, instituído o usufruto, o proprietário do bem mantém a sua propriedade, enquanto a outra parte, o usufrutuário, detém o poder de usar a propriedade e apropriar-se de seus frutos.

Registre-se que, o usufruto pode ser instituído por ato *inter vivos* e até mesmo em testamento.

⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: direitos reais**. 13 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 789.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **O usufruto e a questão tributária que suscita**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 236, jun 2015, p. 49.

Ainda, como já mencionado anteriormente, o usufruto é temporário, assim, nos casos de pessoa física titular do usufruto, o seu gozo estará limitado ao tempo em que o titular viver. Já nos casos em que é pessoa jurídica a titular desse direito real, o mesmo extinguir-se-á com o término da atividade empresarial ou no prazo máximo de 30 anos conforme fixado no art. 1.410, inciso III⁷ do Código Civil.

1.2 Extinção do usufruto

1.2.1 Hipóteses de extinção do usufruto

Levando em consideração a definição e as características do usufruto, quais sejam, a decorrência da elasticidade das faculdades de domínio que o nu-proprietário tem, a sua extinção ocorrerá nas hipóteses em que é permitido ao nu-proprietário a consolidação do seu domínio com o conseqüente resgate das faculdades que se encontravam com o usufrutuário ou quando o próprio usufrutuário renunciar ao direito real.

Ou seja, nessas hipóteses, ocorrerá a extinção do usufruto e a restauração da propriedade plena, como se verifica nas hipóteses elencadas no art. 1.410 CC/02:

“Art. 1.410. O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis:

I - pela renúncia ou morte do usufrutuário;

II - pelo termo de sua duração;

III - pela extinção da pessoa jurídica, em favor de quem o usufruto foi constituído, ou, se ela perdurar, pelo decurso de trinta anos da data em que se começou a exercer;

IV - pela cessação do motivo de que se origina;

V - pela destruição da coisa, guardadas as disposições dos arts. 1.407, 1.408, 2ª parte, e 1.409;

VI - pela consolidação;

VII - por culpa do usufrutuário, quando aliena, deteriora, ou deixa arruinar os bens, não lhes acudindo com os reparos de conservação, ou quando, no usufruto de títulos de crédito, não dá às importâncias recebidas a aplicação prevista no parágrafo único do art. 1.395;

VIII - Pelo não uso, ou não fruição, da coisa em que o usufruto recai (arts. 1.390 e 1.399).”

⁷ “Art. 1.410. O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis: (...) III - pela extinção da pessoa jurídica, em favor de quem o usufruto foi constituído, ou, se ela perdurar, pelo decurso de trinta anos da data em que se começou a exercer;”

Observe-se que, nos casos de renúncia ao usufruto, o proprietário volta a ter os poderes de uso e gozo sobre o bem, sendo que, nos casos de bens imóveis é necessária a formalização junto ao Registro Geral de Imóveis e, em se tratando de bens móveis, ocorre com a tradição da coisa em retorno ao proprietário, com o conseqüente rompimento do vínculo das obrigações até então detidas ao usufrutuário.

Como já pontuado, por seu caráter *intuito personae*, é impossível que o usufruto perca além da existência da pessoa natural, sendo certo que a morte do usufrutuário é hipótese de extinção do usufruto, porém o mesmo não se aplica quando falece o nu-proprietário, na medida em que seus sucessores ocuparão a posição de proprietário e a relação de usufruto continuará intacta e inabalável.

Outra hipótese comum de extinção de usufruto é o decurso do prazo quando o for estabelecido sob termo resolutivo, ou seja, sob uma condição ou causa.

Por fim, após pontuar as causas mais comuns de extinção, sem prejuízo as já estabelecidas pelo Código Civil, cita-se, por oportuno, a consolidação dos direitos de usar e gozar da propriedade ao nu-proprietário como uma das hipóteses de extinção mais comuns e de fácil compreensão. Em outras palavras, essa consolidação significa o retorno ao *status quo ante* à instituição do usufruto.

1.2.2 Sucessão causa mortis

Objetivamente, a sucessão *causa mortis* ou *mortis causa* é a substituição de uma relação jurídica em decorrência do óbito do titular daquele bem.

Nessa perspectiva, importa notar que a sucessão envolve apenas as obrigações patrimoniais, ou seja, o substituto ou herdeiro adotará a posição jurídico-econômica sem que lhes sejam transmitidos os direitos.

E, nas palavras do grande doutrinador e civilista CRISTIANO CHAVES, o exposto acima tem fundamento pois “*somente as relações jurídicas patrimoniais (de natureza econômica) admitem a substituição do sujeito da relação jurídica quando da morte de seu*

titular. Até mesmo porque, naturalmente, as relações jurídicas personalíssimas serão extintas quando do falecimento do seu titular, em face de seu caráter intuito personae⁸.

Portanto, à luz dessa premissa, é possível afirmar que o tempo máximo de duração do usufruto é limitado pela morte do usufrutuário, sendo este instituto vitalício e não perpétuo.

Sem prejuízo a regra geral da transmissão de todas as relações jurídicas patrimoniais, o usufruto encontra-se como uma das exceções da transmissibilidade das relações patrimoniais, disposto no inciso I, do art. 1.410 do CC/02⁹.

Ainda, no que se refere ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, que será objeto nuclear do presente estudo, o termo “transmissão” tem o mesmo sentido que “sucessão”, que é, como já visto, a continuação da relação jurídica em outro indivíduo.

1.2.3 Princípio de saisine

Como bem descreve CRISTIANO CHAVES, *“a morte põe fim a todas as coisas (mors omnia solvit), produz como efeito conseqüente inexorável a abertura da sucessão. Pois bem, seguindo as pegadas da grande maioria dos ordenamentos jurídicos de direito positivo, no Brasil, a morte (real ou presumida sem ausência) de uma pessoa, ao abrir a sua sucessão, induz a transmissão automática e imediata de todas as suas relações jurídicas patrimoniais, ativas e passivas.*¹⁰”

Vale observar que essa transmissão automática é literal, não havendo qualquer intervalo de tempo entre o óbito e a transferência da propriedade, na medida em que, por força de lei, é gerada a mutação automática e imediata na titularidade do patrimônio.

⁸ FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: sucessões**. 4 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 33.

⁹ Art. 1.410. O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis: I - pela renúncia ou morte do usufrutuário;

¹⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: sucessões**. 4 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 116.

Por essa razão, independe do conhecimento da morte pelo sucessor, ou seja, pelo próprio “novo titular do bem”.

Tal transmissão automática citada é fruto do conhecido princípio francês acatado pelo sistema sucessório brasileiro “*droit de saisine*¹¹”.

Pois bem, o que importa ao presente estudo é que nesse fenômeno de *saisine* ocorre a transmissão automática e imediata das relações patrimoniais, e por ser o usufruto uma exceção a essa regra, nesse mesmo momento ocorrerá a extinção desse direito real e o suposto fato gerador do ITCMD, como se verá detalhadamente nas próximas seções.

Descreve-se, a propósito, os artigos 1.784 e 1.787 do Código Civil de 2002, que dispõem sobre a transmissão automática dos bens e a regra da fixação da norma no momento da sucessão, respectivamente:

“Art. 1784 – Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

“Art. 1.787 – Regula a sucessão e a legitimação para suceder a lei vigente no tempo da abertura daquela.”

No entanto, apesar de a norma aplicada ao caso concreto ser aquela vigente ao tempo da abertura da sucessão, deve ser respeitada a irretroatividade da lei nova posterior ao fato, posto que, de acordo com a Carta Magna “*uma lei sucessória nova não pode retroagir para capturar as sucessões anteriormente abertas, sob pena de malferir a garantia fundamental de proteção ao direito adquirido e incorporado ao patrimônio ao tempo da legislação revogada, por conta da transmissão automática (CF, art. 5º, XXXVI).*¹²”

Por essa razão, foi editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), a Súmula nº 112, que dispõe:

¹¹ Palavra francesa e de origem germânica que, apesar de ser traduzida como posse, é aplicada nas transmissões de herança. E, nos termos do Manuel Albaladejo “os herdeiros passaram a ter o direito de tomar posse dos bens do falecido sem necessidade de qualquer formalidade e, para defender a sua posse, foram-lhes concedidas imediatamente as ações possessórias. Para explicar essa situação se tomou o costume de dizer “*le mort saisit le vif*”, que equivale a “*mortuus facit vivium possessorem*”. FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: sucessões**. 4 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 117.

¹² FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: sucessões**. 4 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 121.

“Súmula 112 – o imposto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.”

Após terem sido abordadas brevemente as premissas civis no que concerne ao instituto do usufruto e seus desdobramentos, serão tecidas nas seções seguintes as considerações atinentes ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

2. NOÇÕES GERAIS SOBRE O ITCMD

2.1 Considerações

Historicamente, o imposto de transmissão *causa mortis* já era cobrado em Roma sobre as heranças e legados (forma de vigésima)¹³ e no Brasil, antes mesmo da Constituição, já havia a cobrança sob a forma de legado ou décimo da herança.

Os dizeres do grande mestre tributarista ALIOMAR BALEEIRO¹⁴, nos remonta ao cenário com gosto “milenar” desse imposto: “O “selo de herança” do Alvará de 1809, mais tarde “imposto de herança e legados”, da competência nacional, foi transferido pela CF de 1891 aos Estados, que passaram a exigí-lo sobre os quinhões e não mais sobre o acervo global. O fato gerador, não definido especificamente no art. 35 do CTN, é a transmissão do domínio e da posse dos bens do de cujus pela abertura da sucessão, “desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários (CC, art. 1572). Ocorre, pois, com o óbito e no dia deste, aplicando-se a alíquota em vigor nessa data (Súmula nº 112). Mas o cálculo do imposto será feito pelo valor efetivo na data da avaliação (Súmula nº 113). A Emenda n. 18, de 1965, e a Constituição de 1967 o permitiram apenas quanto à transferência, por sucessão, de imóveis. É política tanto mais estranha, quanto, no estado atual do desenvolvimento econômico do Brasil, a riqueza mobiliária (estoques comerciais, fundo de comércio, ações de sociedades anônimas, dívidas ativas etc.), cada vez mais sobrepuja o vulto do valor das terras e edifícios. Exigido outrora sobre a herança bruta, hoje segue critério mais racional: com base no valor líquido dos quinhões e legados. Esse critério veio a coincidir com a tendência a considerar-se tal imposto como tributo de caráter direito e pessoal sobre o herdeiro, e não o imposto real sobre o monte ou espólio. Adotou-o o CTN no parágrafo único do art. 35.”

A partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, a Constituição Federal de 1969 fundiu em seu art. 23, inciso I, o Imposto sobre a Transmissão de Propriedade Imobiliária *Inter Vivos* e o Imposto de Transmissão de Quaisquer Bens *Causa Mortis*.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Renovar, 2009, p. 381.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

No entanto, com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), ocorreu a separação dos dois impostos, atribuindo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD - art. 155, inciso I da CF/88), ou seja, aquela decorrente de evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas sobre bens móveis e imóveis; e aos Municípios, o poder de exigir o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI - art. 156, inciso II da CF/88), que é configurado na transmissão de caráter oneroso de bens imóveis.

Veja-se que não se tratou de criação de impostos, mas mera divisão de tributo já existente - há muitos anos.

2.2 Competência

Note que é preocupação da Constituição Federal em um cenário federativo, promover o exercício da autonomia entre os entes, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e, conseqüentemente, a fim de prover seus próprios recursos e atender seus objetivos, que cada ente tenha competência para impor prestações pecuniárias dentro do alcance e critérios de partilha do produto arrecadado assinalado pela própria Constituição.

Veja-se, o art. 6º do Código Tributário Nacional¹⁵ (CTN):

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.”

Nesse sentido, observe o que é dito nas doutrinas de EDUARDO SABBAG e LUCIANO AMARO, respectivamente, quanto à definição da competência tributária:

“A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei – e imprescritivelmente -, proceda à instituição da exação tributária. Com efeito, esse exercício pode ocorrer a qualquer tempo, o que dota a competência tributária de imprescritibilidade.¹⁶”

¹⁵ Lei nº 5.172, de 25.10.1966.

¹⁶ SABBAG Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 425.

“Competência tributária é a aptidão para criar tributos. (...) O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.¹⁷”

De fato, a Constituição não tem o propósito de criar tributos, por isso outorga essa competência tributária aos entes para que estes tenham essa aptidão.

Sob a ótica da competência na instituição dos impostos, vale relembrar que, como dito anteriormente, com o advento da Constituição Federal de 1988, os impostos (ITBI e ITCMD) se bipartiram, situação que prevalece até hoje, sendo o ITCMD disposto no art. 155, inciso I, da CF/88, cuja competência é atribuída de forma privativa¹⁸ aos Estados e ao Distrito Federal, e o ITBI no art. 156, inciso II, da CF/88, sob a competência municipal, como se verifica:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.
(...)
§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;”

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
(...)
II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos a sua aquisição.”

No que tange às formalidades, em regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, bem como sua eventual revogação ou modificação que deve ser feita pelo mesmo meio.

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed., p. 93.

¹⁸ Competência privativa, nas palavras de Eduardo Sabbag, é o “poder legiferante das entidades tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), quanto à criação de tributos que lhes são genuína e exclusivamente peculiares.” (Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 431). Para Luciano Amaro, “Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político;” (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 117).

Feito esse parêntesis, e por essa razão, a competência tributária implica necessariamente em competência para legislar, “*inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetidos à indecência pela lei criadora do tributo.*”¹⁹”

Além da atribuição da competência com a finalidade de instituir o tributo, em respeito ao disposto no art. 34, § 3º, 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT²⁰ combinado com o art. 24, § 3º, da CF/88²¹, na ausência de lei complementar que disponha sobre normas gerais para os impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens, os Estados-membros e o Distrito Federal poderão legislar (por serem detentores da competência impositiva e por expressa disposição da base legal citada acima.)²²

Cite-se, por oportuno, o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. IMPOSTO SOBRE A DOAÇÃO DE BENS MOVEIS. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA SOBRE O TRIBUTOS NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO E DO ART. 34, § 3º DO ADCT. PRECEDENTES. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 117.

²⁰ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.(...)”

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.”

²¹ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)”

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

²² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. RT, 2002, p.59.

I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e art. 34, § 3º, do ADCT. Precedentes.
 II – Agravo regimental improvido.²³”

Cumpre considerar que essa matéria teve a sua repercussão geral reconhecida pelo STF em 25.06.2015 no exame do Recurso Extraordinário²⁴, e ainda pende de julgamento. Veja-se a transcrição da ementa abaixo:

“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO. É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ministro DIAS TOFFOLI Relator.

Tema

825 - Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.”

No entanto, a competência legislativa plena de que trata o art. 6º²⁵ do Código Tributário Nacional não é absoluta, pois, como visto, necessita ser harmonizada com o próprio CTN, cujo art. 110²⁶ dispõe expressamente ser vedado à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e

²³ AgReg interposto no RE nº 607.546-PR. Segunda Turma do STF, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 23/08/2011.

²⁴ RE nº 851.108-SP, Tribunal Pleno STF, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 25/06/2015.

²⁵ “Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.”

²⁶ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

formas do direito privado, quando utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição para definir competência tributária.

Tal questão reflete-se, perfeitamente no cenário do ITCMD, dado que impõe a observância do Código Civil, por exemplo, no que tange à adoção do conceito de doação nele previsto e o momento em que é considerado, pelo direito privado, como o da ocorrência da transmissão do bem doado.

Nesse cenário, note o que é dito pelo brilhante tributarista LUCIANO AMARO, “*o que se veda à lei tributária é a modificação de conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a definição da competência tributária, se da modificação puder resultar ampliação da competência. Por isso, se a regra que outorga competência tributária (e, portanto, dá os contornos do campo sobre o qual é exercitável a competência) autoriza a tributação de imóvel, não pode o legislador tributário equiparar móveis e imóveis, para efeitos fiscais, sob pena de ampliar, ilegitimamente, sua esfera de competência. (...) Proíbe-se a alteração do conceito de direito privado se disso resultar a ampliação da competência para cuja definição foi o conceito utilizado*²⁷.”

Ainda, no âmbito da competência tributária e no que concerne ao local do recolhimento do tributo, o legislador constitucional definiu que, quando se tratar de bens imóveis e os direitos a eles relativos, o ente competente será o da localização do referido bem, já nos casos em que se tratar de bens móveis, o Estado-membro competente será aquele em que se processe o inventário, arrolamento ou o domicílio do doador (art. 155, inciso I, § 1º, incisos I e II da CF/88²⁸).

O legislador estadual também previu, na Lei nº 7.174/15, em seu art. 5º, que o ITCMD será devido no Estado do Rio de Janeiro “*I - na transmissão de bem imóvel, bem como de direitos a ele relativos, se o mesmo estiver situado neste Estado; ou II – na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele*

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. Sao Paulo: Saraiva, 2016, p. 124.

²⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

estiver localizado o domicílio” do doador, donatário, falecido, herdeiro ou legatário, quando falecido, e nas condições previstas no artigo.

Não obstante, no § 1º, inciso III, do art. 155 em comento, o legislador constituinte foi expresso no sentido de reservar à legislação complementar a regra de competência para instituição do ITCMD em situações pontuais, quais sejam, as descritas nas alíneas “a” e “b”, nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o de cujos, possuir bens e domiciliado ou residente no exterior, ou ainda, se teve o inventário processado fora do país.

No que tange à legislação complementar e a sua relação com o direito tributário, merece destaque o disposto no art. 146 da Constituição Federal:

“Art. 146. Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

Depreende, portanto, que, em cotejo com o fato de que o exercício da competência para a criação de tributo deve ser podado por ditames de cunho constitucional, as normas infraconstitucionais também possuem papel fundamental para complementar o desenho do

campo material onde poderá ser exercitada validamente a competência tributária e definir a forma de seu exercício²⁹.

Como visto, na transcrição do art. 146 da CF/88, uma das atribuições de maior relevância à lei complementar é a edição de normas gerais de direito tributário, função essa exercida pelo Código Tributário Nacional.

Concluindo o tema quanto à competência, se, por um lado, o sujeito ativo que é aquele apto a instituir e cobrar o recolhimento do ITCMD é o ente Estado e Distrito Federal; de outro, encontra-se no polo passivo, o qual deverá cumprir a obrigação tributária, o herdeiro ou legatário (na hipótese de transmissão *causa mortis*) e/ou qualquer uma das partes que esteja na relação da doação (ou seja, doador ou donatário).

2.3 Base de cálculo

De maneira bruta, base de cálculo é a forma de apuração do montante do tributo a pagar. *“É a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária”*³⁰.

Sinteticamente, a base de cálculo tem as funções de quantificar a obrigação tributária, adaptar esse dever à capacidade contributiva do sujeito passivo e definir a espécie tributária.

Sob o prisma da base de cálculo do ITCMD, a regra geral disposta no art. 38 do CTN³¹ é a de que será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. Ou seja, em um primeiro momento, representaria o valor apurado a mercado do referido bem.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 1.427/89, assim dispunha:

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. Sao Paulo: Saraiva, 2016, p. 131.

³⁰ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 38.

³¹ “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”

“Art. 10. A base de cálculo do imposto é o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados.

§ 1º. Entende-se por valor real o valor corrente de mercado do bem ou direito.

(...)

Art. 16. No caso de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedades comerciais ou civis de objetivos econômicos, considera-se valor real o seu valor patrimonial à data do fato gerador.”

O mesmo parâmetro foi mantido pela Lei Estadual nº 7.174/2015 que, por sua vez, revogou a Lei nº 1.427/89: “Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido. §1º O valor de mercado é determinado por meio de avaliação judicial ou administrativa, que poderão considerar, dentre outros elementos, as disposições desta seção, o valor declarado pelo contribuinte, valores praticados ou oferecidos em operações onerosas relativas aos bens e direitos transmitidos ou a similares, ou fixados para incidência de outros tributos, bem como indicadores de mercado e normas técnicas ou contábeis aplicáveis. (...) § 4º Nos casos não previstos nesta seção, a base de cálculo do imposto será o valor do bem ou direito na data da avaliação.”

Por fim, no que tange a essa abordagem, o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula nº 113³², dispõe que o ITCMD será calculado sobre o valor apurado dos bens na data de sua avaliação.

Sob esse aspecto, para BALEEIRO e MISABEL DERZI, a Súmula nº 113 do STF não é fiel ao princípio da irretroatividade e nem mesmo está em consonância com o artigo 114 do CTN, pois “nas transmissões por causa de morte o aspecto temporal da hipótese é a data do óbito, dia em que se considera aberta a sucessão. Por isso, os princípios constantes (não a redação literal) das Súmulas nºs 112 e 113 são ainda válidos. (...) em todo caso, sua aplicação, se não for revista pelo STF, restringir-se-á aos bens imóveis.”³³

³² Súmula nº 113 – O imposto de transmissão “*causa mortis*” é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 35.

2.4. Do percentual da base de cálculo

Para os fins do presente estudo, a análise da alíquota³⁴ não se faz necessária, mas no que tange à base de cálculo, insta observar o percentual sobre o valor do bem que recairá sobre essa base.

Isto porque, como se verá adiante, sob esse prisma, poderá até mesmo ser possível a arguição de inconstitucionalidade.

Por ora, resta citar os artigos os quais fazem alusão a esse aspecto.

Na antiga Lei Estadual nº 1.427/89, o artigo 11 previa que a base de cálculo seria a de 50% do valor do bem nas hipóteses de instituição e extinção de usufruto.

Mesmo com o advento da Lei nº 4.157/15 que revoga a lei citada acima, a base de cálculo na hipótese de instituição de usufruto continua sendo de 50% do valor do bem, sendo certo que, sob a vigência dessa lei, a extinção de usufruto não é mais hipótese de incidência do ITCMD por expressa previsão legal, como se verifica:

“Art. 7º - o imposto não incide:
(...)
III – na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real.”

“Art. 23 – Na transmissão de bens imóveis ou de direitos a ele relativos, a base de cálculo é:
(...)
III – 50% (cinquenta por cento) do valor do bem na:
a) instituição de usufruto, uso e habitação;”

A grande questão começa a surgir a partir da análise desse cenário, qual seja, sob a vigência da lei antiga (Lei nº 1.427/89) em que eram previstos dois fatos geradores, na instituição e na extinção do usufruto, ambos com base de cálculo sob 50% do valor do bem.

Ocorre que, com o advento da Lei nº 7.174/15, a extinção deixa de ser fato gerador do ITCMD e o Estado passa a arrecadar somente quando há a instituição do usufruto, ou seja, sob

³⁴ A título meramente enriquecedor ao presente estudo, as alíquotas do ITCMD são livremente fixadas pelos Estados, entretanto, deve sempre ser respeitado o máximo fixado pelo Senado Federal que, por meio da Resolução nº 9/92, limitou em 8% (art. 155, inciso I, § 1º, inciso IV da CF/88).

50% do valor do bem, o que, antes, era recolhido sob um total de 100% do valor, isso, partindo da premissa de que todo usufruto em algum momento se extingue por conta de todas as características³⁵ já descritas no início do presente estudo.

Consequentemente, em um cenário de caos financeiro e orçamentário em que o Estado do Rio de Janeiro se encontrava desde a época da edição da nova Lei, e com objetivo de não afetar tanto os cofres públicos e o poder arrecadatório, o legislador estadual, a fim de equalizar essa situação, cometeu o grave erro ao instar o recolhimento de uma “segunda parcela” do imposto no art. 42 da Lei nº 4.157/15, que será analisado minuciosamente nas seções seguintes.

2.5 Fato gerador

Em consonância com o estabelecido na Constituição Federal e no art. 114 do Código Tributário Nacional, “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

Ainda, o art. 118³⁶ do CTN, leciona quanto a interpretação do fato gerador, que diante desse fato típico tributário, o seu caráter objetivo deve prevalecer, não importando, por exemplo, se o fato é nulo ou ilícito, uma vez que deve sobressair o princípio da interpretação objetiva do fato gerador³⁷.

Nas palavras do clássico tributarista ALIOMAR BALEEIRO, fato gerador “*é o fato ou o conjunto de fatos que o legislador define na lei para nascimento da obrigação tributária*”³⁸. Em complemento a essa definição verifica-se nas palavras de MIZABEL ABREU DERZI, “*Fato gerador ou hipótese é a descrição normativa de um fato ou conjunto de fatos, cuja*

³⁵ Direito real em coisa alheia, de caráter temporário e *intuitu personae*.

³⁶ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

³⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.766.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 266, item 4.

ocorrência é necessária e suficiente para o desencadeamento da consequência (art. 114 do CTN). Os deveres, os direitos, enfim, o nascimento da obrigação tributária depende necessariamente do acontecimento do fato jurídico, aquele hábil a desencadear os efeitos, a consequência normativa.³⁹”

Não menos importante, GERALDO ATALIBA entende que “o fato gerador” ou “fato imponible”, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede⁴⁰.”

Em outras palavras, a hipótese de incidência é a situação descrita na “letra da lei” que, se concretizada no fato gerador, faz nascer a obrigação tributária. Nos dizeres do professor EDUARDO SABBAG “a substancial diferença reside em que, enquanto aquela (hipótese de incidência) é a descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido, esta (fato gerador) se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto⁴¹.”

Superada a definição de fato gerador, o ITCMD tem como hipótese de incidência a transmissão da propriedade de quaisquer bens (móveis ou imóveis) e a transmissão e/ou cessão de direitos em função da morte (natural ou presumida⁴²) ou doação e, observe-se neste particular, que se trata de fatos não onerosos.

Nesse sentido, dispõe o art. 35 do CTN:

“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 266 e 267.

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.765.

⁴² Súmula n. 331 do Supremo Tribunal Federal (STF): “É legítima a incidência do imposto de transmissão “*causa mortis*” no inventário por morte presumida.”

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

Nos dizeres de SABBAG, “*Transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão causa mortis), ainda ou doação (ato de liberalidade).*”⁴³”

Observe que, no que tange a transmissão de bens imóveis, o momento do fato gerador será o do respectivo registro da escritura de transmissão, em função de ser esse o momento que, para o Direito Civil, ocorre a transmissão em relação a terceiros.

Foi inovação trazida pela Constituição de 1988 a amplitude da base econômica do referido imposto. O termo “quaisquer” bens ou direitos, atinge não somente os bens móveis e imóveis, como os intangíveis.

Além disso, importante observar, em relação à doação, a mesma deve ser efetiva, ou seja, é mister ocorrer a transferência da propriedade de um indivíduo a outro e que essa transferência seja realizada sem nenhum encargo ou condição em troca, chamadas de doações puras⁴⁴.

Observe-se a definição de doação trazida pelo direito civil, no art. 538 do Código Civil de 2002:

“Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

Nesse âmbito, tanto a Lei Estadual nº 1.427/89 quanto a Lei nº 7.174/15, tratam da doação no mesmo sentido:

“Art. 1^o⁴⁵ - O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação, de quaisquer Bens ou Direitos, tem como fato gerador: (...)
§ 1^o - Para efeito deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de bens ou direitos.”

⁴³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.1277.

⁴⁴ Há também as doações modais que, apesar de ter como característica a liberalidade, há encargos sobre o valor do bem e estes serão excluídos da base de cálculo para fins de tributação.

⁴⁵ Lei nº 1.427/89.

“Art. 4^o⁴⁶ A doação se opera nos termos da lei civil quando uma pessoa, por liberalidade, transfere bens ou direitos do seu patrimônio para o de outra que os aceita expressa, tácita ou presumidamente, com ou sem encargo, em especial nos casos de: (...)”

Ainda, também é hipótese de incidência do ITCMD, a parte excedente à meação nas dissoluções conjugais.

Em resumo, para a materialização do fato gerador do referido imposto, é necessária a transmissão de fato dos bens ou direitos, o que significa que deve haver mudança da titularidade daquele bem (translação patrimonial de um titular a outro) sob o título de doação ou mortis causa.

⁴⁶ Lei nº 7.174/15.

3. DA NÃO INCIDÊNCIA NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO

3.1 Lei nº 1.427/89 e a transição da Lei nº 3.515/00

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a Lei estadual nº 1.427/89, com redação dada pela Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 3.515, de 20.12.2000, dispunha que o fato gerador do ITCMD se materializava com a realização de “qualquer ato ou fato não oneroso que importe ou se resolva em transmissão de bens ou direitos ⁴⁷” e que a base de cálculo seria de 50% do valor do bem na doação da nua-propriedade, na instituição de usufruto e na extinção de usufruto.⁴⁸

Ou seja, apesar de não ter elencado expressamente tais operações no dispositivo que definiu o fato gerador do ITCMD, o legislador estadual considerou que, em qualquer uma das situações acima referidas, haveria uma transmissão autônoma e independente de bens ou direitos e definiu a base de cálculo específica para cada uma delas.

Não obstante, a Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (“SEFAZ”) nº 48, de 04.07.2007, que “regulamentou” a referida Lei do Estado do Rio de Janeiro – “LERJ” nº 1.427/89, confirma o conceito abordado no sentido de que qualquer uma daquelas situações, quais sejam, doação da nua-propriedade, instituição de usufruto ou extinção de usufruto, configuraria uma incidência/fato gerador autônomo e independente do ITCMD pela razão de se tratar de “espécies de transmissões.”⁴⁹

Observe-se que, como já comentado anteriormente e em consonância com o art. 144 do CTN, cada uma dessas hipóteses de incidência estão subsumidas à lei tributária vigente no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou alterada.

Importa ponderar que o posicionamento adotado pelas autoridades fiscais do Estado do Rio de Janeiro, como se verá adiante, sempre foi e ainda é alvo de críticas doutrinárias e de

⁴⁷ Art. 1º, § 1º da Lei nº 1.427/89.

⁴⁸ Art. 11, inciso I, da Lei nº 1.427/89.

⁴⁹ Art. 2º, § 2º, inciso I, da Lei nº 1.427/89.

jurisprudência que vai de encontro ao entendimento de que ocorre a incidência do ITCMD na extinção do usufruto, por violar diretamente a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, como já visto, a CF/88 de um lado atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre transmissão e de outro lado, o próprio CTN impede que a legislação tributária altere definição, conteúdo ou formas do direito privado e, conseqüentemente, a extinção de um direito real como o usufruto jamais poderia ser confundida com a transmissão de um bem e ser tributada como tal.

Veja-se, nesse sentido, as ponderações de HUGO DE BRITO MACHADO⁵⁰:

“A vigente Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”. O âmbito constitucional desse imposto, portanto, é indiscutivelmente uma transmissão de quaisquer bens ou direitos.

Assim, podemos afirmar com segurança que sem ocorrer a transmissão de bens ou direitos não ocorre fato compreendido no âmbito de incidência do imposto em questão. E conforme já exposto neste artigo, na constituição, assim como na extinção do usufruto, não ocorre a transmissão de nenhum bem ou direito.

Na constituição do usufruto, o que se dá é a instituição do direito de usar, gozar, e fruir, e na extinção do usufruto o que se dá é o fim desse direito. Assim, nos Estados cujas leis disciplinadoras do imposto em questão não se referem ao usufruto, as autoridades administrativas não podem cobrar esse imposto, seja na instituição, seja na extinção do usufruto. E, nos Estados cujas leis definem a constituição, ou a extinção como hipótese de incidência do imposto em referência, o que se tem são leis contrárias à Constituição Federal, que por isso mesmo padecem de validade jurídica.”

Na versão original da Lei nº 1.427/89, o ITCMD podia recair sobre 200% do valor do mesmo bem, ou seja, 100% quando da doação com reserva de usufruto e outros 100% quando da extinção de usufruto por renúncia.

Com o surgimento da Lei nº 3.515/00, entretanto, revogou-se a isenção do ITCMD na extinção de usufruto decorrente de morte do usufrutuário e reduziu em 50% a base de cálculo do imposto na doação com reserva de usufruto e na extinção de usufruto.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **O usufruto e a questão tributária que suscita**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 236, jun 2015, p. 50.

Ocorre que a referida Lei nº 3.515/00 não estabeleceu qualquer regra de transição, razão por que uma doação com reserva de usufruto realizada antes de sua vigência com pagamento de ITCMD sobre uma base de cálculo correspondente a 100% do valor do bem, acabava sujeita a uma nova incidência, sobre 50% do valor do bem, por ocasião da extinção do usufruto.

Note que, ainda sob a vigência da Lei nº 1.427/89, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro já vinha reconhecendo que não há o que se cobrar na extinção do usufruto, como se vê:

“Apelação.

Procedimento de dúvida requerido pelo Cartório de Registro de Imóveis em que se pretende a cobrança de imposto de transmissão diante da extinção de usufruto pela morte da usufrutuária.

Sentença de procedência.

Parte requerida, ora apelante, que se insurge contra a sentença sustentando que a extinção do usufruto não é fato gerador do imposto de transmissão.

Incabível a cobrança do imposto, sob pena de incorrer em nítida hipótese de bitributação, diante da cobrança de um mesmo imposto tendo como base de cálculo o mesmo fato gerador, uma vez que o imposto já teve incidência quando da doação do imóvel com reserva de usufruto.

Recurso do Ministério Público no sentido da extinção do usufruto.

Recursos a que se dá provimento. (...)

Ocorre que verifica-se que o fato gerador do imposto de transmissão já ocorreu, quando da doação do imóvel com reserva de usufruto não cabendo novamente a cobrança do mesmo imposto tendo por base de cálculo o mesmo fato gerador, sob pena da ocorrência de bi-tributação, que se dá quando diferentes entes federativos, buscam proceder a cobrança de tributos tendo como base de cálculo o mesmo fato gerador, qual seja a transmissão da propriedade. (...)

Dessa forma incabível se mostra a cobrança do referido imposto visto que estaria o mesmo incidindo sobre fato gerador que já ensejou a cobrança do mesmo imposto quando da ocorrência da doação com reserva de usufruto, ocorrendo agora apenas a consolidação da propriedade com o nu-proprietário, sem a transmissão da mesma, o que afetaria garantia tributária prevista constitucionalmente⁵¹. ”

Por fim, observe a ementa abaixo, ainda sob o alcance da Lei nº 1.427/89:

“MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DE USUFRUTO EM RAZÃO DA MORTE DA USUFRUTUÁRIA. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NAS MÃOS DO NU-PROPRIETÁRIO. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS A TÍTULO NÃO ONEROSO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO ITCMD. CONCESSÃO DA ORDEM.

1 - Reside a controvérsia em relação à legalidade da incidência do ITD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação -, em razão da extinção do usufruto em decorrência da morte do usufrutuário; 2 – Afastada a preliminar de ilegitimidade. Ainda que o Secretário da Fazenda Estadual não seja o responsável imediato pela exação, trata-se de autoridade máxima fazendária, a quem compete a correção de eventual ilegalidade, bem como a orientação das demais autoridades fiscais ou órgãos de

⁵¹ TJRJ, Apelação nº 2007-001-44926, Rel. Des. ANTONIO JOSE AZEVEDO PINTO, Décima Terceira Câmara Cível, DJe em 24/10/2007.

Fiscalização, sendo perfeitamente possível a sua legitimação para responder ao presente mandamus; 3 - É de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens – móveis ou imóveis - e direitos, ficando afastadas as transmissões a título oneroso, conforme outorga do inciso I, do art. 155, da CRFB. Estado do Rio de Janeiro instituiu o imposto de referência através da Lei nº 1427/89, considerando hipótese em que caracterizada a ocorrência do fato gerador a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais; 4 - Usufruto é modalidade de direito real, onde poderá o proprietário instituí-lo em favor de terceiro usufrutuário, ou doar o bem, reservando-lhe o usufruto, conforme a dicção do art. 1.225, inciso IV do CC. Trata-se de direito intransmissível, em razão de seu caráter personalíssimo, onde ocorre apenas a entrega temporária de parte dos atributos da propriedade de terceiro – o uso e gozo da coisa pelo usufrutuário, permanecendo a nua-propriedade na esfera de direitos do seu titular, podendo entretanto ser negociado o seu exercício, cedendo-se os direitos ao usufruto, regra do art. 1393 do Código Civil de 2002. Trata-se, portanto, de instituição ou reserva de usufruto, que significam a inauguração de nova relação jurídica, não havendo propriamente transferência do direito, mas cessão transitória de alguns dos atributos da propriedade, sem que, entretanto, reste configurada a transferência do domínio ou do próprio direito real; 5 - Extinção, seja em razão da morte ou renúncia, importa tão somente na consolidação da plena propriedade nas mãos do nu-proprietário.

Não havendo propriamente transmissão de direitos, não há o que se falar em fato gerador para fins de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação; 6 - Regras tributárias devem obediência ao princípio da legalidade estrita, sendo inexigível o tributo em comento, uma vez que a cobrança do ITCMD pressupõe a transferência de direitos da esfera patrimonial de uma pessoa a outra. Enquanto na hipótese de extinção do usufruto já constituído, o que ocorre é apenas a solidificação de todos atributos daquela primitiva propriedade nas mãos do nu proprietário. Precedentes desta e. Corte. Concessão da ordem⁵².”

Atente-se a esse trecho da decisão que pontua perfeitamente a posição do usufruto no mundo jurídico e seus desdobramentos: *“Trata-se o usufruto inquestionavelmente de modalidade de direito real, onde poderá o proprietário instituí-lo em favor de terceiro usufrutuário, ou doar o bem, reservando-lhe o usufruto, conforme a dicção do art. 1.225, inciso IV do CC. Em razão de seu caráter personalíssimo, portanto, o direito de usufruto é intransmissível, não sendo possível ao usufrutuário cedê-lo ou transmiti-lo, sendo certo que a sua instituição importa, verdadeiramente, na transferência temporária de somente parte dos atributos da propriedade de terceiro – o uso e gozo da coisa pelo usufrutuário, permanecendo a nua-propriedade na esfera de direitos do seu titular, podendo entretanto ser negociado o seu exercício, cedendo-se os direitos ao usufruto, regra do art. 1393 do Código Civil de 2002”*.

⁵² TJJ, Mandado de Segurança nº 0062036-88.2014.8.19.0000, Rel. Des. TERESA DE ANDRADE, Sexta Câmara Cível, DJe em 16/03/2016.

Ainda, ao longo da brilhante decisão acima transcrita, a desembargadora do caso mergulha a fundo no universo do direito civil a fim de eximir qualquer dúvida com relação ao instituto do usufruto. E nesse passo, é frisado que a previsão legal em relação a esse direito real em coisa alheia fala em instituição ou reserva, que significam a inauguração de uma nova relação jurídica sem que haja de fato uma transferência de direito. Não há o que se falar, em hipótese alguma, em cessão de bens ou direitos, mas tão somente o fenômeno da consolidação da propriedade.

A ilustre Desembargadora Relatora TERESA DE ANDRADE, traz à tona o princípio da legalidade estrita no sentido de que, uma vez não verificado no caso concreto a ocorrência do fato gerador, como é o caso, qual seja, que a cobrança ao recolhimento do ITCMD pressupõe uma efetiva transferência patrimonial de uma pessoa a outra, jamais poderia sequer cogitar uma obrigação tributária sob uma solidificação de atributos da propriedade nas mãos do nu-proprietário.

3.2 Enunciado nº 7

Nesse cenário de insegurança sobre qual base de cálculo seria aplicável e sobre a configuração ou não do fato gerador, o Conselho de Magistratura do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, em consonância com a jurisprudência estadual que será exposta em momento oportuno, baixou o Enunciado nº 7⁵³, em 21.11.2013, que assim dispõe:

“A extinção do usufruto por renúncia ou morte do usufrutuário não é fato gerador da cobrança de ITD, sob pena de incorrer em bitributação, vez que a doação do imóvel constitui fato gerador do imposto de transmissão inter vivos.”

Assim, o Conselho de Magistratura do Tribunal do Rio considera que, na doação com reserva de usufruto, a doação da nua-propriedade já é tributada pelo ITCMD e uma nova exigência do imposto, sobre a extinção de usufruto decorrente de renúncia ou morte do usufrutuário, importaria em “bitributação.”

⁵³ Divulgado aos Serviços Extrajudiciais do Estado do Rio de Janeiro, por meio do Aviso nº 1.058/2014 da Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Sob esse aspecto, merece ressalva a menção à “bitributação” pelo Conselho de Magistratura. Como é sabido, a bitributação ocorre quando dois entes federativos concorrem para exigir o tributo sobre um mesmo fato gerador e, no caso, há apenas uma entidade federativa, qual seja, o Estado do Rio de Janeiro cobrando o tributo. Sendo assim, a afirmativa do órgão não empregou corretamente o uso da palavra, considerando-se estritamente o seu sentido técnico.

Nesse sentido, importa diferenciar os institutos: *“Bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir o tributo sobre o mesmo fato jurídico. Já o bis in idem é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizada pela Constituição⁵⁴.”*

Em outras palavras, a bitributação nada mais é do que a tributação instituída por dois entes (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) sobre o mesmo fato gerador, ou seja, sempre envolve um conflito de competências.

Por sua vez, o *bis in idem*, configura a dupla tributação instituída por um único ente sobre o mesmo fato gerador.

Dessa forma, no que tange à expressão equivocadamente empregada, de acordo com o entendimento jurisprudencial do Rio de Janeiro⁵⁵, o que ocorria na cobrança de ITCMD sobre 50% do valor do bem na extinção do usufruto era “bis in idem”, na medida em que o recolhimento do ITCMD na hipótese de doação da nua-propriedade já teria sido realizado sob uma base de cálculo correspondente à 100% do valor do bem em questão.

⁵⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

⁵⁵Apelação Cível nº 2005.001.21212, 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro relatora Desembargadora MARILENE MELLO, DJe 26/02/2005.

Em verdade, o que se interpreta do Enunciado é a intenção de evitar que incidisse o ITCMD sobre a extinção do usufruto por não haver transmissão e, conseqüentemente, não ocorrer o fato gerador do imposto. Dessa forma, não haveria a incidência do ITCMD independentemente de ter sido tributada a doação da nua-propriedade anteriormente ou não.

À vista disso, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ), passou a decidir no sentido de que a extinção do usufruto não configura uma “transmissão”, mas tão somente consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário e, tendo havido o pagamento do imposto no momento da doação da nua-propriedade (mesmo que sobre uma base de cálculo reduzida), uma nova cobrança resultaria em “bitributação”:

“MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO. EXTINÇÃO DE USUFRUTO. LEGITIMIDADE PASSIVA DO SECRETÁRIO ESTADUAL DE FAZENDA CONFIGURADA. AUTORIDADE SUPERIOR COM PODER DE DESFAZER O ATO. MÉRITO. AUSÊNCIA DE TRANSMISSÃO DE BENS OU DIREITOS. MERA EXTINÇÃO UNILATERAL DE USUFRUTO. FATO GERADOR DO ITD NÃO OCORRIDO. CONCESSÃO DA ORDEM. Legitimidade passiva. A identificação da autoridade dá-se através da identificação de quem tenha competência para desfazer o ato impugnado ou fazer cessar seus efeitos. O Secretário de Fazenda é a autoridade máxima fiscal no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. A autoridade indicada como competente pelo Secretário de Fazenda, inclusive, é seu subordinado, conforme Decreto estadual nº. 40.613/2007, art. 5º, item 2.1.1.3.12. O art. 80 da resolução Sefaz nº. 45/2007 apenas delega competência à Inspeção de Fiscalização Especializada de ITD e Taxas para fiscalizar o recolhimento do tributo, não retirando a titularidade do superior hierárquico, o Secretário Estadual de Fazenda. Não há que se falar, assim, em independência funcional da Inspeção. Dessa forma, em aplicação da teoria da encampação, que atribui legitimidade à autoridade competente para desfazer o ato impugnado, patente a legitimidade do Secretário Estadual de Fazenda. Mérito. **A jurisprudência deste TJERJ não reputa a renúncia de usufruto como fato gerador de ITCMD, uma vez que não há doação ou transmissão de direitos no ato de renunciar. A renúncia consiste em extinção unilateral de um direito, não ensejando em fato gerador do ITCMD.** Precedentes desta Corte de Justiça. Rejeição da preliminar. Concessão da Segurança.⁵⁶”

“AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **EXTINÇÃO DE USUFRUTO. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NAS MÃOS DO NU-PROPRIETÁRIO.** AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS A TÍTULO NÃO ONEROSO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO – ITCMD. DECISÃO LIMINAR. MANUTENÇÃO. 1 - Reside a controvérsia em relação à legalidade da incidência do ITD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação -, em razão da extinção do usufruto em decorrência da morte do usufrutuário; 2 - **A hipótese de incidência do ITD subsume-se à transmissão de propriedade causa mortis ou por doação, pelo que a mera extinção de usufruto, seja em razão do falecimento ou de renúncia dos usufrutuários, na forma do art. 1.410, inciso I do CC, não constitui fato gerador**

⁵⁶ TJRJ, Mandado de Segurança nº 0024319-37.2017.8.19.0000, Relatora RENATA MACHADO COTTA, Terceira Câmara Cível, Julgado em 08.11.2017.

a justificar a exigibilidade do tributo em questão, pois a propriedade nunca saiu da esfera do nu proprietário. Deste modo, encontra-se presente o *fumus boni iuris*, bem como o *periculum in mora* ante o risco do Impetrante de inscrição em dívida ativa; 3 - Inexistindo fato novo a ensejar a retratação da decisão, esta há de ser mantida, por seus próprios fundamentos. Aplicação do Verbete da Súmula nº 58 TJ/RJ. Tentativa de reexame da matéria. Decisão que se mantém integralmente. Desprovisionamento do recurso⁵⁷.”

“MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. EXTINÇÃO DE USUFRUTO POR MORTE OU RENÚNCIA DO USUFRUTUÁRIO. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA REJEITADA. **EXTINÇÃO DO USUFRUTO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. INTELIGÊNCIA DO ART. 1º, II, DA LEI ESTADUAL Nº 1.427/89. EXTINÇÃO DO USUFRUTO QUE NÃO É FATO GERADOR DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE INEXISTENTE A NECESSÁRIA TRANSMISSÃO DOS BENS, MAS, APENAS, A CONSOLIDAÇÃO, PASSANDO OS PROPRIETÁRIOS A EXERCEREM A PLENITUDE DE SEUS DIREITOS. INEXIGIBILIDADE DO ITCMD IN CASU. PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CONCESSÃO DA SEGURANÇA**⁵⁸.”

“MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPETRANTE QUE PRETENDE O RECONHECIMENTO DA INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NO CASO DE EXTINÇÃO DO USUFRUTO POR RENÚNCIA DO USUFRUTUÁRIO. DIREITO PASSÍVEL DE RECONHECIMENTO, EM TESE, PELA VIA DO MANDAMUS. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO MENCIONADO NA ESPÉCIE DOS AUTOS, **QUE TRATA DE EXTINÇÃO DO USUFRUTO POR RENÚNCIA DA USUFRUTUÁRIA. INEXISTÊNCIA DE TRANSMISSÃO DE BEM OU DIREITO. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO SE ENQUADRA NA MOLDURA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO.** 1) No caso em estudo, a impetrante não está postulando a declaração da inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, mas, ao revés, busca obter o reconhecimento da inexigibilidade do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação na hipótese de extinção do usufruto em razão da renúncia da usufrutuária, circunstância que, segundo defende, não configura fato gerador do tributo em apreço. Logo, a providência judicial pretendida é, em tese, passível de reconhecimento pela via do mandamus. 2) Segundo entendimento predominante no âmbito deste Tribunal, no Mandado de Segurança é válida a indicação de autoridade que, em que pese não tenha praticado o ato coator, tem atribuição para corrigir a ilegalidade apontada, e até mesmo de estabelecer orientações a serem observadas pelos órgãos de fiscalização correspondentes, mormente porque é a máxima autoridade fazendária estadual. 3) **Não é exigível o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD quando houver extinção do usufruto por renúncia do usufrutuário, uma vez que o fato gerador do tributo em referência é a transmissão, causa mortis ou por doação, de quaisquer bens ou direitos, o que não se verifica quando da referida renúncia.** 4) **O ato da renúncia, na verdade, importa no fenômeno da ‘consolidação’, uma vez que o proprietário passa a exercer a plenitude de seus direitos, não se operando, desta feita, a transmissão de bens ou direitos.** 5) Concessão da segurança⁵⁹.”

⁵⁷ TJRJ, AgRgMS nº 0058798-27.2015.8.19.0000, Relatora TERESA DE ANDRADE, Sexta Câmara Cível, Julgado em 06.06.2017.

⁵⁸ TJRJ, Mandado de Segurança nº 0049392-79.2015.8.19.0000, Relator ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, Quinta Câmara Cível, Julgado em 15.03.2016

⁵⁹ TJRJ, Mandado de Segurança nº 0020663-43.2015.8.19.0000, Relator HELENO RIBEIRO PEREIRA NUNES, Quinta Câmara Cível, DJe em 28.07.2015

“Agravado Interno. Apelação Cível. **Extinção de usufruto. Não identificado fato gerador de ITCMD.** Art. 1º da Lei Estadual nº 1.427/89. Exação descabida. Enunciado nº 7 do Conselho da Magistratura do TJRJ. Jurisprudência do STJ e desta Corte. Decisão mantida. Desprovemento do recurso. (...)

Na extinção de usufruto não há qualquer transmissão de propriedade ou de direitos reais. Ocorre, outrossim, a consolidação da propriedade em favor do nu-proprietário. Assim, na extinção ou renúncia de usufruto, não há qualquer das hipóteses de incidência do ITCMD expostas na legislação colacionada acima.

O mesmo pode ser dito com base nos fatos geradores inseridos no art. 35, I, CTN:

“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;”

No art. 11, I da Lei Estadual nº 1.427/89 aborda-se apenas a questão referente à base de cálculo do tributo, não sendo possível depreender da leitura do dispositivo a existência de fato gerador na extinção de usufruto⁶⁰.”

“AGRAVO INTERNO. DECISÃO MONOCRÁTICA PROFERIDA EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DESTA CORTE, ESTANDO ASSIM EMENTADA:

“APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. RENÚNCIA A USUFRUTO. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS – ITD. BITRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA. Precedentes do TJRJ.”

AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. (...)

De fato, o usufruto é um direito real (art. 1225, IV do CC/02) intransmissível e sua extinção não pode ser fato gerador de imposto de transmissão, sob pena de ocorrer bitributação, uma vez que, com a cessação do usufruto não há transferência de propriedade. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou neste sentido quando analisava caso semelhante ao dos autos, que tratava da não incidência do ITD sobre a extinção de fideicomisso (...)

Como bem ponderado pela Doutra Procuradoria de Justiça, no caso dos autos, “o usufruto foi constituído no momento da transmissão do bem imóvel, tendo sido gravado na escritura pública de compra e venda, momento em que já foi recolhido o ITD referente aos direitos que recame sobre o referido imóvel. Neste viés, não é possível exigir novamente o mesmo tributo em momento posterior, eis que, com a extinção, não há transmissão de nenhum direito sobre o bem imóvel, mas tão somente a consolidação de um direito que já pertencia aos proprietários desde o momento da aquisição do bem.”

Assim, não há reparos a serem feitos na sentença que concedeu a ordem para afastar a exigência de pagamento do ITD sobre a renúncia de usufruto de bem imóvel.⁶¹”

“MANDADO DE SEGURANÇA. ITD. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO. POSTERIOR EXTINÇÃO DO USUFRUTO. BITRIBUTAÇÃO.

A extinção do usufruto por renúncia, como in caso, não é fato apto a gerar nova cobrança de ITD, sob pena de incorrer em bitributação, uma vez que a doação constitui fato do imposto de transmissão inter vivos. Entendimento consolidado no Enunciado nº 7 do Egrégio Conselho da Magistratura emitido em 21/11/2013.

Precedentes jurisprudenciais.

⁶⁰ TJRJ, Agravo Interno na AC n. 0007151-40.2013.8.19.0007, Relatora Des. CLAUDIA TELLES, Segunda Câmara Cível, DJe em 13/08/2017.

⁶¹ TJRJ, Apelação Cível nº 0403784-34.2008.8.19.0001, Relator Des. JORGE LUIZ HABIB, Décima Oitava Câmara Cível, DJe em 15/06/2012.

Segurança concedida.⁶²

3.3 Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/15

Ocorre que, em 28 de dezembro de 2015, adveio a Lei Estadual nº 7.174, que revogou a LERJ nº 1.427/89.

No primeiro momento, a nova lei pacificou a questão da incidência ou não do ITCMD nas hipóteses de extinção de usufruto.

Observe-se, a propósito, o que diz a lei em comento quanto ao fato gerador do imposto e a sua não incidência, respectivamente:

“Art. 2º. O imposto tem como fatos geradores:

I – a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos; e

II – a doação de quaisquer bens ou direitos.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os beneficiários, usufrutuários, cessionários, fiduciários, herdeiros, legatários ou donatários.

(...)

Art. 7º. O imposto não incide:

I – quando houver renúncia pura e simples à herança ou ao legado, sem ressalva ou condição, desde que o renunciante não indique beneficiário ou tenha praticado ato que demonstre aceitação;

II – no recebimento de capital estipulado de seguro de vida contratado com cláusula de cobertura de risco;

III – na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;

IV – sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado; e

V – nas hipóteses relativas às imunidades previstas no inciso VI do caput do art. 150 da Constituição Federal.”

Note que é expresso no art. 7º, inciso III, acima transcrito, que a extinção de usufruto não é hipótese de incidência do ITCMD.

Por outro lado, com relação à base de cálculo, a nova Lei instituiu em 100% sobre o valor do bem quando da doação de nua-propriedade com reserva de usufruto, como se verifica no art. 24⁶³ da referida Lei.

⁶² TJRJ, Mandado de Segurança nº 0022304-32.2016.8.19.0000, Rel. Des. RICARDO RODRIGUES CARDOZO, Décima Quinta Câmara, DJe em 26/07/2016.

⁶³ “Art. 24. Na transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, a base de cálculo é: I – o valor integral do bem na: (...) b) doação com reserva de usufruto ou direito real.”

Sendo certo que, esses esclarecimentos trazidos com o advento da Lei nº 7.174/15, são harmônicos com o posicionamento que já havia sendo adotado pelo TJRJ.

Nessa oportunidade, a exposição de motivos da referida Lei apenas confirma essa conclusão: *“Finalmente, cabe destacar a nova disciplina quanto à base de cálculo quando da transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, em especial nos casos de doação com reserva de usufruto, com adequação à jurisprudência dominante no tocante à matéria.”*

Não obstante o caráter até então pacificador da nova lei, o artigo 42 assim preconiza: *“Art. 42. Por ocasião da extinção de direito real reservado pelo transmitente quando da transmissão da titularidade do bem, realizada anteriormente à produção de efeitos deste artigo, deverá ser paga a segunda parcela do imposto, em complemento à primeira parcela de 50% (cinquenta por cento), recolhida no momento da ocorrência do fato gerador.”*

Ou seja, no primeiro instante, o que se interpreta do dispositivo supracitado é que a lei manteve a incidência do ITCMD na extinção do usufruto reservado na hipótese de doação efetuada ainda sob a vigência da Lei nº 1.427/89.

Assim, é possível depreender que há uma reserva de incidência da lei antiga a fim de que se exija o imposto ainda sob os critérios da referida Lei na extinção de usufruto quando vinculada à anterior doação com reserva de usufruto.

Isto é, para a doação com reserva de usufruto realizada ainda sob a vigência da LERJ nº 1.427/89, com a redação dada pela Lei nº 3.515/00, quando da extinção do usufruto, o tratamento tributário adequado seria aquele disposto no art. 11, inciso I⁶⁴ e art. 17⁶⁵ por conta do art. 42 da nova Lei (Lei nº 7.174/15).

⁶⁴ “Art. 11. Nos casos abaixo especificados, observado o disposto no artigo anterior, a base de cálculo é: I - na doação da nua-propriedade, na instituição e na extinção de usufruto, uso e habitação, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem;”

⁶⁵ “Art. 17 – O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo. Parágrafo único – Fica permitido, a critério do Fisco, o pagamento parcelado do imposto em até 24 (vinte e quatro) parcelas.”

De fato, o art. 42 da Lei nº 7.174/15 elenca a possibilidade de, na hipótese de extinção de usufruto já na sua vigência, ser exigida uma “segunda parcela” do imposto como se não tivesse incidido em sua integralidade no momento da doação da nua-propriedade. Exemplificando, imagine a situação ainda sob a égide da lei antiga (Lei nº 1.427/89) e o recolhimento do ITCMD tivesse sido feito pela “metade” e postergado a outra metade no momento em que o usufruto fosse extinto (sob a vigência da nova lei).

Sendo certo de que a lei antiga dispunha dois momentos de incidência do imposto, quais sejam, na doação da nua-propriedade e na extinção do usufruto. Assim, haviam dois fatos geradores autônomos e distintos com bases de cálculo próprias, cada uma correspondente a 50% do valor do bem.

Levando em consideração a própria intenção e redação da lei antiga estipulando dois fatos geradores distintos e independentes, não poderia pretender a nova Lei, que exclui do campo de incidência do ITCMD a extinção de usufruto, introduzir uma espécie de diferimento do recolhimento do referido imposto quando, nem mesmo a lei antiga, assim o fez.

E nesse cenário, parece óbvia a usurpação da própria competência outorgada pela Constituição Federal de que, apesar de os Estados terem a competência para instituir o ITCMD, jamais poderiam, por imposição expressa do CTN, alterar a definição, conteúdo ou forma estabelecidas pela lei tributária, conforme já exposto no presente estudo.

Ainda que se pudesse, beiraria o absurdo a extinção do usufruto ser comparada à transmissão de um bem, considerando-se a sua própria natureza jurídica de direito real. Tal extinção poderia acarretar tão somente a consolidação da propriedade ao nu-proprietário que terá titularidade plena e gozo dos direitos relativos ao bem.

Oportunamente, transcreva-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal, exposto no julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.835-RJ, segundo o qual extinto o usufruto, consolida-se a propriedade na pessoa do nu-proprietário, não tendo que se falar em transmissão, muito menos da incidência do imposto de transmissão.

Atente-se que nesse caso que tramitou no Supremo, a parte recorrida era o Estado do Rio de Janeiro, baseado nos mesmos argumentos que prevalecem até hoje.

“EMENTA: USUFRUTO DECORRENTE DE DOAÇÃO A TERCEIRO.

Com a morte do donatário, extingue-se o usufruto e consolida-se a propriedade na pessoa do nu-proprietário, não sendo devido o imposto de transmissão causa mortis. Recurso conhecido e provido.

(...)

VOTO

(...)

Alega a recorrente haver a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, ao interpretar o art. 58 da Lei Local nº 5.805/66, violado não só o art. 35 do Código Tributário Nacional, como o art. 23, I da Constituição Federal, já que entendeu caber o imposto de transmissão causa mortis sobre a extinção do usufruto por morte do usufrutuário.

Na verdade, a nosso ver, ocorreu clara e indubitavelmente a negativa de vigência da lei federal. Houve indiscutível oposição à vigência, não só do Código Tributário Nacional, como da própria Constituição.

Com efeito, estabelece o art. 110 do Código Tributário Nacional não ser possível a lei tributaria alterar a definição, o conteúdo e o alcance, conceitos e formas do direito privado. **Portanto, se a Constituição instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um instituto de direito privado, o legislador tributário federal ou estadual não pode dilatá-lo a outras situações.**

Ora, não só a Constituição – art. 23, I – como o art. 35 do Código Tributário Nacional, estabelecem, como fato gerador do imposto de transmissão, a transferência de bens imóveis ou de direitos reais.

Ora, com a morte do usufrutuário, em conformidade com o art. 739 do Código Civil, extingue-se o usufruto, qualquer que seja a causa, o gênero, ou a época em que se verificou.

Não se pode equiparar a extinção do usufruto com sua transferência, principalmente para efeito de tributo, pois as leis fiscais devem ser aplicadas em sentido rigoroso, estrito, de sorte a não se lhe restringir ou dilatar o sentido.

Ocorre ainda que a lei local não manda cobrar o tributo pela extinção do usufruto; apenas declara que incluem “na definição de fato gerador do imposto os seguintes atos jurídicos, entre outros... f) – o usufruto, o uso e a habitação. O tributo é que o estendeu à extinção do usufruto.

Não foi a lei local que contrariou a lei federal e a Constituição, mas a interpretação que lhe atribuiu o Tribunal de Justiça⁶⁶”

Ora, o acórdão é claríssimo no sentido de que a mera extinção ou instituição do usufruto não acarreta transferência da propriedade e que tudo que se pretenda além disso, como tributar tal fato como se transmissão fosse, configuraria violação não só à Constituição Federal como também à vedação expressa contida no artigo 35 do CTN.

3.3.1 Efeitos no tempo dos artigos 46 e 47 da Lei nº 7.174/15

Com intuito de compreender a aplicabilidade da Lei nº 7.174/15 no tempo, transcreva-se, abaixo, trechos dos artigos 46 e 47, respectivamente:

“Art. 46. Ficam revogadas as seguintes leis e disposições:

⁶⁶ RE nº 83.835-RJ, Min. Rel. CUNHA PEIXOTO, Primeira Turma, STF, Aud. Publ. de 29/09/1976.

I – Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

(...)

Parágrafo único. A produção de efeitos da revogação da Lei nº 1.427, de 1989 se dará em dois momentos, da forma seguinte:

I – a revogação do art. 3º, dos incisos I e II do caput do art. 11 e do art. 17 da Lei nº 1.427, de 1989 produzirá efeitos no ano subsequente ao da publicação desta Lei e após decorrido o prazo de 90 (noventa) dias;

II – a revogação dos demais dispositivos da Lei nº 1.427, de 1989 produzirá efeitos em 1º de julho de 2016.

Art. 47. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, sendo que os arts. 8º, 9º, 24, 26, 41 e 42, bem como a revogação dos dispositivos referidos no inciso I do parágrafo único do 46, produzem efeitos no ano subsequente e após decorrido o prazo de 90 (noventa) dias, e os demais dispositivos em 1º de julho de 2016.”

Ainda sob a Lei nº 1.427/89, até 27.03.2015, nas hipóteses de doações de nu-propriedade, instituições e extinções de usufruto, a alíquota do ITCMD seria aplicada sobre 50% do valor do bem.⁶⁷

Após essa data, em relação às extinções de usufruto vinculadas a doações de nu-propriedade, a princípio, deveria ser efetuado o pagamento da “segunda parcela do imposto”, em complemento à “primeira parcela” de 50%, quando da extinção do usufruto.⁶⁸

E, por fim, a partir data da vigência taxada no art. 47 da nova lei, ou seja, a partir de 01.07.2016, não haveria mais a incidência do ITCMD nas extinções de usufruto por expressa previsão contida no art. 7º, inciso III.

3.4 Inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 7.174/1

Delineadas todas as considerações e argumentos acerca do instituto do usufruto, do Imposto de Transmissão, suas hipóteses de incidência, bem como a questão da extinção do usufruto, transcreva-se, abaixo, o artigo 42 da Lei nº 7.174/15, o qual será objeto de análise e ponderação quanto à sua possível inconstitucionalidade:

“Art. 42. Por ocasião da extinção de direito real reservado pelo transmitente quando da transmissão da titularidade do bem, realizada anteriormente à produção de efeitos deste artigo, deverá ser paga a segunda parcela do imposto, em complemento à

⁶⁷ Artigos 11, inciso I, e 17, da Lei nº 1.427/89.

⁶⁸ Artigo 42 da Lei nº 7.174/15.

primeira parcela de 50% (cinquenta por cento), recolhida no momento da ocorrência do fato gerador.”

Depreende-se claramente da leitura do artigo 42, que o legislador estadual, em um primeiro momento, se contradiz com a expressa previsão na própria lei de não constituir fato gerador a extinção do usufruto.

Isso porque, no referido artigo, a referência à “segunda parcela” devida do imposto, nada mais é do que a cobrança ao recolhimento do tributo na hipótese da extinção do usufruto, o qual ela própria vetou.

Não obstante a contradição acima elencada, há um erro material quando o legislador estadual associa a extinção desse direito real a uma transmissão da titularidade do bem, quando já é sabido, que a instituição e a extinção do usufruto não acarretam em nenhuma transmissão e/ou transferência da titularidade de qualquer bem ou direito.

E, nesse sentido, estaria o legislador alterando conceitos próprios do Direito Privado com intuito meramente arrecadatório, o que é terminantemente defeso a esse ente, conforme o artigo 110⁶⁹ Código Tributário Nacional.

Além disso, a constituição do crédito tributário aplica-se a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador. Logo, só poderia ser cobrado o ITCMD sobre a extinção do usufruto se ocorrida na época em que vigia a lei antiga.

Sob este prisma, o que parece pretender o legislador, é retroagir o fato atual (não mais imponível) à lei anterior já revogada, onde era prevista a sua hipótese de incidência.

Ou seja, tributar a extinção de usufruto que além de não ser considerada tributável, por expressa previsão legal, retroagir a uma lei revogada e ser cobrada como se ela ainda tivesse “ultra atividade” sob a lei posterior benéfica.

⁶⁹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Note que a irretroatividade é um dos princípios tributários de maior importância, “*a irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo o timbre da segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.*”

O caso em exame é ainda mais grave por tratar-se de um fato não gerador ocorrido após a revogação da lei (a qual pretende retroagir) e sob a vigência de nova lei (mais benéfica) que expressamente o retira do mundo da incidência tributária.

O argumento dessa suposta inconstitucionalidade merece prosperar pois, além de tudo que já fora exposto, há processos no Tribunal do Estado do Rio de Janeiro que aguardam a decisão da Representação de Inconstitucionalidade na Secretaria do Tribunal Pleno do Tribunal do Estado do Rio.

Essa Representação⁷⁰ visa declarar a inconstitucionalidade de vários artigos da Lei nº 7.174/15, dentre eles, o artigo 42. Segundo o autor da ação, não poderia incidir o ITCMD sob operações em que não restar configurado o fato gerador, no caso, a extinção de usufruto, já tendo, inclusive, o Ministério Público se manifestado pela declaração de inconstitucionalidade do referido artigo.

Relembre-se, nessa perspectiva, que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou quanto ao usufruto não ser passível de tributação pelo ITCMD, conforme acórdão do RE nº 83.835-RJ já transcrito ao longo do presente trabalho, o qual confirmou que além da natureza do usufruto não ser de caráter de transmissão de bem ou direito, pontuou as limitações impostas pelo CTN no que concerne à mudança de conceitos, alcance, conteúdo e formas do direito privado.

E a intenção do Estado do Rio de Janeiro de tributar essas hipóteses, à época em que proferido o acórdão, afrontaria não apenas a Constituição Federal, como também lei federal (Código Tributário Nacional).

⁷⁰ TJRJ, Representação de Inconstitucionalidade nº 0008135-40.2016.8.19.0000, Rel. Des. ANA MARIA PEREIRA DE OLIVEIRA.

Por decorrência lógica, o mesmo se aplicaria atualmente no âmbito do Estado do Rio, o que corrobora ainda mais a possível arguição de inconstitucionalidade ao artigo 42 da Lei nº 7.174/15.

Em prol da isonomia argumentativa, ainda que se entendesse que a incidência do referido imposto nas hipóteses de extinção de usufruto é constitucional, o que se admite somente para argumentar, a única interpretação lícita, porém absolutamente inadequada, seria a de o art. 42 ter instituído uma “reserva de incidência a lei antiga” para que o ITCMD pudesse ser exigível sob os critérios da lei antiga (Lei nº 1.427/89) sobre a extinção de usufruto vinculada à anterior doação com reserva de usufruto.

Nessa hipótese, o tratamento tributário aplicável quando da extinção do usufruto após a vigência da Lei nº 7.174/15 seria aquele previsto no seu artigo 11, inciso I, e 17 da Lei nº 1.427/89.

4. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 7.174/15

Além das ricas decisões já mencionadas neste estudo e, com o objetivo de corroborar com o posicionamento aqui adotado, qual seja, da não incidência do ITCMD nas hipóteses de extinção de usufruto, podem ser mencionadas recentes decisões proferidas no âmbito do Estado do Rio de Janeiro já sob a vigência da Lei nº 7.174/15.

“MANDADO DE SEGURANÇA – EXTINÇÃO DO USUFRUTO POR MORTE DA USUFRUTUARIA – LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA – NÃO INCIDÊNCIA DE ITCMD – INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR A ENSEJAR A COBRANÇA DO TRIBUTO – JURISPRUDÊNCIA DO TJRJ – APLICAÇÃO DO ENUNCIADO Nº 07 DO CONSELHO DA MAGISTRATURA CONCERNENTE AO REGISTRO PÚBLICO – CONCESSÃO DA ORDEM.

(...)

Esse Tribunal consolidou o entendimento no sentido de que o fato gerador do ITCMD pressupõe a transferência de direitos da esfera patrimonial de uma pessoa a outra, o que não ocorre na extinção do usufruto, em que há apenas a consolidação na pessoa do proprietário de todos os poderes inerentes a esse direito real.⁷¹”

“MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO NO SENTIDO DO RECONHECIMENTO DO NÃO CABIMENTO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS (ITCMD), EM RAZÃO DA EXTINÇÃO DE USUFRUTO. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. LEGITIMIDADE DO SECRETÁRIO DE FAZENDA ESTADUAL, POIS DETÉM O MESMO ATRIBUIÇÃO PARA CORRIGIR EVENTUAIS ABUSOS COMETIDOS NA COBRANÇA DO ALUDIDO TRIBUTO, ENCONTRANDO-SE VINCULADO A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO RESPONSÁVEL PELA COBRANÇA DA EXAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE FIRME NO SENTIDO DE QUE O ITCMD NÃO É EXIGÍVEL QUANDO HOUVER EXTINÇÃO DO USUFRUTO POR RENÚNCIA DO USUFRUTUÁRIO, POIS O FATO GERADOR APTO A GERAR A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO OCORRE QUANDO REALIZADA A TRANSFERÊNCIA DE BENS PELO PASSAMENTO DO SEU TITULAR OU PELA DOAÇÃO. CONFORME DESTACA DA DOUTRINA, “O EMPREGO DO TERMÃO TRANSMISSÃO REVELA QUE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DEPENDE DE MUDANÇA DE TITULARIDADE, CAUSA MORTIS OU CAUSA DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS”, HIPÓTESES ESTAS NÃO VERIFICADAS EM CASO DE RENÚNCIA AO USUFRUTO. SEGURANÇA CONCEDIDA.

(...)

No caso concreto, da análise dos documentos acostados ao presente remédio constitucional, conclui-se que o direito líquido e certo alegado pelos impetrantes restou claramente demonstrado.

Isso porque, a jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCMD não é exigível quando houver extinção do usufruto por renúncia do usufrutuário.

⁷¹ Mandado de Segurança nº 0071409-41.2017.8.18.0000, 17ª Câmara Cível do Estado do Rio de Janeiro, Rel. Des. EDSON VASCONCELOS, Ass. 23/03/2018.

Com efeito, haverá fato gerador apto a incidência do tributo quando realizada a transferência de bens pelo passamento do seu titular ou pela doação, ou seja, “o emprego do termo transmissão revela que a incidência do imposto depende de mudança de titularidade, causa mortis ou causa doação, de quaisquer bens ou direitos” (Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. Manual de Direito Financeiro e Tributário), hipóteses estas não verificadas em caso de renúncia ao usufruto.

(...)

Logo, inexistindo mudança de titularidade, já que a propriedade jamais saiu da esfera dos nu-proprietários, não há que se falar em fato gerador a justificar a exigibilidade do aludido tributo, revelando-se impositiva a concessão da segurança pretendida⁷².”

“MANDADO SE SEGURANÇA. IMPOSTO ITCMD SOBRE EXTINÇÃO DE USUFRUTO. NA EXTINÇÃO DE USUFRUTO NÃO HÁ TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE, O QUE HÁ, NA REALIDADE, É A SIMPLES CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NA PESSOA DO NU-PROPRIETÁRIO, QUE PASSA A EXERCER A PLENITUDE DOS DIREITOS EM RELAÇÃO AO IMÓVEL. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IMPOSTO. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO ENUNCIADO Nº 7 DO EGRÉGIO CONSELHO DA MAGISTRATURA. PRECEDENTES. CONCESSÃO DA ORDEM. (...)

No mérito, é cediço que o fato gerador do tributo ITD é a transmissão, causa mortis ou por doação, de quaisquer bens ou direitos, o que não se verifica quando da extinção de usufruto.

Na extinção de usufruto não há transmissão de propriedade, o que há, na realidade, é a simples consolidação da propriedade na pessoa do nu proprietário, que passa a exercer a plenitude dos direitos em relação ao imóvel. Sendo assim, a extinção do usufruto por renúncia, como é o caso dos autos, não é fato apto a gerar cobrança de ITD, sob pena de incorrer em bitributação. Isso porque a doação constitui fato do imposto de transmissão inter vivos.”⁷³

Note que todas as decisões acima transcritas não mencionam a Lei nº 7.174/15, mesmo já tendo sido iniciada a produção de seus efeitos, o que sugere que, mesmo se não houvesse a expressa disposição no art. 7º, inciso III, da referida Lei, o argumento da não incidência do ITCMD nos casos de extinção do usufruto prosperaria.

Abaixo, seguem algumas decisões que privilegiam a nova Lei:

“Mandado de Segurança. Direito Tributário. ITCMD. Extinção do usufruto. Inexistência de hipótese de incidência. Segurança concedida.

1. A extinção do usufruto, com a consolidação da propriedade em mãos do nu proprietário, seja em decorrência do óbito, seja em decorrência de culpa do usufrutuário reconhecida por sentença transitada em julgado, não importa em transmissão causa mortis ou doação de direitos, pelo que não enseja fato gerador de ITCMD.

⁷² TJRJ, Mandado de Segurança nº 0073589-30.2017.8.19.000, Rel. Des. MAURO PEREIRA MARTINS, 13ª Câmara Cível, DJe em 11/04/2018.

⁷³ TJRJ, Mandado de Segurança nº 0056356-20.2017.8.19.000, Rel. Des. ANDRE ANDRADE, Sétima Câmara Cível, DJe em 13/12/2017.

2. Aplicação do art. 7º., III, L. Est. nº. 7.174/15.

3. Mandado de Segurança que se julga procedente.⁷⁴

Ultrapassada a preliminar, indaga-se se a extinção do usufruto, seja em decorrência da morte do usufrutuário, seja por culpa desse, é hipótese de incidência do ITCMD. A meu ver, não.

Não há hipótese de incidência no caso de consolidação da propriedade em decorrência da extinção do usufruto.

A propósito, reproduz-se o art. 155, I, CF:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

E, ainda, o art. 7º. L. Est. nº. 7.174/15, vigente à época dos pretensos fatos geradores:

“Art. 7º O imposto não incide:

(...).

III – na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;

Da simples leitura das normas constitucional e legal, observa-se que a extinção de usufruto não autoriza a cobrança de ITCMD. Ao contrário, a lei estadual é peremptória ao afirmar que não há hipótese de incidência. E nem poderia dispor diferentemente porquanto, na extinção do usufruto, não há transmissão de direitos sobre bem imóvel como previsto na CF, mas apenas consolidação na pessoa do proprietário de todos os poderes inerentes a esse direito real.

Embora não me pareça relevante o fundamento da bitributação, porquanto o recolhimento do ITD no momento da constituição do usufruto não impediria por si só a existência de outra hipótese de incidência quando da extinção, o fato é que essa extinção não se constitui em uma transmissão de direitos, mas sim na extinção de direitos do usufrutuário sobre a coisa e consolidação da propriedade com todos os seus atributos.

E essa hipótese não tem previsão nem no texto constitucional, que alude à transmissão, e nem na legislação regulamentadora do imposto que, ao revés, é peremptória, agora, em declarar inexistente a hipótese de incidência.

No que tange à inconstitucionalidade do artigo 42 já abordada acima, o ilustre Relator aponta na brilhante decisão que independentemente de ser constitucional ou não, no caso concreto do acordão, em que a instituição do usufruto foi ainda sob a lei anterior e nada foi recolhido pelo contribuinte, nada haveria a ser recolhido agora.

“AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DE USUFRUTO. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NAS MÃOS DO NU-PROPRIETÁRIO. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS A TÍTULO NÃO ONEROSO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO – ITCMD. DECISÃO LIMINAR. MANUTENÇÃO.

1 - Reside a controvérsia em relação à legalidade da incidência do ITD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação -, em razão da extinção do usufruto em decorrência da morte do usufrutuário; 2 - A hipótese de incidência do ITD subsume-se à transmissão de propriedade causa mortis ou por doação, pelo que a mera extinção de usufruto, seja em razão do falecimento ou de renúncia dos usufrutuários, na forma do art. 1.410, inciso I do CC, não constitui fato gerador a justificar a exigibilidade do tributo em questão, pois a propriedade nunca saiu da esfera do nu proprietário. Deste modo, encontra-se presente o *fumus boni iuris*, bem como o *periculum in mora* ante o risco do Impetrante de inscrição em dívida ativa; 3

⁷⁴ TJRJ, Mandado de Segurança nº 0012613-57.2017.8.19.000, Rel. Des. HORÁCIO DOS SANTOS RIBEIRO NETO, Décima Quinta Câmara Cível, DJe em 08/08/2017.

- Inexistindo fato novo a ensejar a retratação da decisão, esta há de ser mantida, por seus próprios fundamentos. Aplicação do Verbete da Súmula nº 58 TJ/RJ. Tentativa de reexame da matéria. Decisão que se mantém integralmente. Desprovimento do recurso. (...)
 Isto por que a hipótese de incidência do ITD subsume-se à transmissão de propriedade causa mortis ou por doação, pelo que a mera extinção de usufruto, seja em razão do falecimento ou de renúncia dos usufrutuários, na forma do art. 1.410, inciso I do CC, não constitui fato gerador a justificar a exigibilidade do tributo em questão, **pois a propriedade nunca saiu da esfera do nu proprietário.**⁷⁵”

Por fim, transcreva-se, abaixo, parte do espetacular acórdão que compila vários dos argumentos já exaustivamente abordados no presente trabalho:

“No mérito, assiste razão aos impetrantes. A Constituição Federal/88, conferiu aos Estados e o Distrito Federal competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (artigo 155, inciso I), de sorte que a incidência do tributo foi ampliada quanto ao objeto da transmissão – quaisquer bens (móveis ou imóveis) ou direitos, nada obstante as transmissões a título oneroso tenham ficado excluídas da incidência do referido tributo, sendo, portanto, no Estado do Rio de Janeiro, aprovada a Lei 1.427/89, que instituiu o imposto em referência, traçando-lhe as suas diretrizes, onde no artigo 1º da Lei em referência, estão previstas as hipóteses nas quais está caracterizada a ocorrência do fato gerador. Assim, por óbvio, com base na legislação supracitada, o impetrado aduz que a usufrutuária, ao renunciar ao direito da qual era beneficiária, transmitiu-o ao nu-proprietário, através de negócio jurídico equivalente a uma cessão gratuita e que havendo renúncia ao usufruto, as faculdades de usar e fruir que inicialmente foram cedidas ao usufrutuário, foram transmitidas gratuitamente ao nu-proprietário por ato de vontade, configurando a hipótese prevista no artigo 155, da Constituição Federal, no que se refere à doação. Não obstante, como se verá, diferentemente do defendido pelo impugnante, se não há transmissão, o imposto não é exigível.
In casu, não é exigível o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD diante da extinção do usufruto por renúncia do usufrutuário, pois o fato gerador do tributo em referência é a transmissão, *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos, o que não se verifica quando da referida renúncia. O ato da renúncia importa no fenômeno da ‘consolidação’, uma vez que o proprietário passa a exercer a plenitude de seus direitos, não se operando, desta feita, a transmissão de bens ou direitos.⁷⁶”

O que se conclui, a partir de toda a análise jurisprudencial, é que o entendimento que vem sendo consolidado é quase que pacífico e pró contribuinte.

⁷⁵ TJRJ, Agravo Regimental no Mandado de Segurança nº 0058798-27.2015.8.19.000, Rel. Des. TERESA DE ANDRADE, Sexta Câmara Cível, DJe em 26/06/2017.

⁷⁶ TJRJ, Mandado de Segurança nº 0063523-59.2015.8.19.000, Rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Décima Nona Câmara Cível, DJe em 22/11/2016.

Nesse sentido, é possível afirmar que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, após o advento da Lei nº 7.174/15 e, até mesmo antes desta lei que exclui expressamente em seu art. 7º, inciso III, a incidência do ITCMD nos casos de extinção de usufruto, tem considerado, principalmente, (i) à natureza desse instituto civil, qual seja, de que a instituição e a extinção do usufruto jamais foram objeto de transferência da titularidade da propriedade e jamais poderão ser assim consideradas pelo simples fato de que o usufruto é apenas o “empréstimo” do direito de usar e gozar do bem que está sob propriedade alheia, do nu-proprietário, e (ii) que a sua extinção apenas resulta ao “status quo ante”, com a mera consolidação das prerrogativas do bem ao nu-proprietário, sem ser considerada qualquer transferência ou transmissão que é o fato gerador do imposto de transmissão.

Além disso, o referido Tribunal também está de acordo com a premissa de que não seria da competência do legislador estadual alterar conceitos do direito privado com intuito unicamente arrecadatório, como já discutido anteriormente, por expressa vedação legal.

CONCLUSÃO

Em virtude de todos os argumentos e considerações expostas ao longo deste estudo, em consonância com as legislações apresentadas e suas vigências, bem como a vasta jurisprudência que vem pacificando o tema, resta com absoluta clareza que a extinção de usufruto não configura fato gerador do ITCMD e, portanto, não há hipótese de incidência do referido imposto de transmissão.

No entendimento de um dos maiores civilistas do país, CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA⁷⁷, *“usufruto é o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa sem alterar-lhe a substância, enquanto temporariamente destacado da propriedade. Pressupõe, então, a coexistência harmônica dos direitos do usufrutuário, construídos em torno da ideia de utilização e fruição da coisa, e dos direitos do proprietário, que os perde em proveito daquele, conservando todavia a substância da coisa ou a condição jurídica de senhor dela. O ponto de partida para a sua configuração, como assinala Hedemann, é a distinção dos dois elementos, substância e proveito, na propriedade: o proprietário pode tê-los ambos ou abandonar o proveito de alguém.”*

É unânime, portanto, tratar-se de direito real, em que o proprietário do bem pode instituir usufruto a um terceiro ou até mesmo doar o bem reservando o usufruto, sem que isso signifique, de forma alguma, a transferência da titularidade do referido bem.

Nessa oportunidade, cabe, ainda, recorrer à rica língua portuguesa. Para o grande mestre da língua pátria, AURÉLIO BUARQUE⁷⁸, “instituir” corresponde a “dar começo a, estabelecer, criar, fundar, nomear” sem qualquer menção à transmissão ou transferência. O mesmo é possível dizer para a definição de “reserva” ou do “ato de reservar”.

O que leva à conclusão de que, se não há de fato transmissão no ato de instituir e de reservar o usufruto, não há razão para supor que haja transferência quando ocorre sua própria extinção pelo evento, por exemplo, da morte do usufrutuário.

⁷⁷ DA SILVA PEREIRA, Caio Mario, **Instituições de Direito Civil**, Vol. IV, 14 ed. Forense, p. 180.

⁷⁸ DE HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque, **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**, 1 ed. Editora Nova Fronteira.

Como a própria redação do título do imposto já sugere, deve haver uma transmissão como fato gerador e, ao se utilizar como base os conceitos do direito privado no que tange a esse direito real sob coisa alheia, os desdobramentos da propriedade (uso, gozo do bem e todas suas as peculiaridades), a extinção do usufruto nada mais é do que a mera consolidação de todas as prerrogativas do direito de propriedade ao nu-proprietário.

É possível tal afirmativa com base, principalmente, na expressa previsão da nova lei, qual seja, a LERJ nº 7.174/15, de que não é fato gerador e, portanto, não há incidência do ITCMD na extinção do usufruto. Vale reescrever esse dispositivo:

Art. 7º. O imposto não incide:

I – quando houver renúncia pura e simples à herança ou ao legado, sem ressalva ou condição, desde que o renunciante não indique beneficiário ou tenha praticado ato que demonstre aceitação;

II – no recebimento de capital estipulado de seguro de vida contratado com cláusula de cobertura de risco;

III – na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;

IV – sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado; e

V – nas hipóteses relativas às imunidades previstas no inciso VI do caput do art. 150 da Constituição Federal.”

Levando em consideração que a lei posterior revoga a anterior, e que estamos tratando, a princípio, de fato gerador ocorrido já sob a égide da lei nova⁷⁹, não resta dúvida de que não há o que recolher com a mera extinção do usufruto.

Mesmo que, sob a vigência da lei antiga, LERJ nº 1.427/89, a mera instituição do usufruto e a extinção após a sua vigência, a nosso ver, não ensejaria em cobrança alguma pois nunca houve qualquer menção legal no sentido de parcelamento ou diferimento do crédito tributário.

E, sob esse aspecto, observe a ementa do próprio Tribunal, o qual além de não reconhecer o fato gerador no momento da extinção do usufruto, também não reconhece a possibilidade de diferimento do imposto: “*AGRAVO INOMINADO. APELAÇÃO CÍVEL. EXTINÇÃO DE USUFRUTO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD. NÃO CABIMENTO. DIFERIMENTO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURADO.*”

⁷⁹ Aplica-se a lei vigente à época de ocorrência do fato gerador.

INEXISTENCIA DE FATO GERADOR DE TRIBUTO. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. DESPROVIMENTO DO RECURSO. *Pagamento da integralidade do ITCMD sobre a fração do imóvel transmitida por ocasião da doação com reserva de usufruto, que afasta a alegação de diferimento tributário. Extinção do usufruto que não é fato gerador do ITCMD, uma vez que inexistente a necessária transmissão do bem. Conhecimento e desprovimento do recurso.*⁸⁰”

Em verdade, o que ocorria era a incidência do imposto em dois momentos distintos⁸¹, quais sejam, a instituição do usufruto e a extinção desse direito real.

Nessa seara, em cada um destes dois momentos, ou seja, sob cada fato gerador haveria uma base de cálculo corresponde a 50% do valor do bem, metade do valor do bem. O que não significa, de forma alguma, que um complemente o outro, ou sugira um diferimento.

Há quem argumente que, como o legislador optou por manter a mesma base de cálculo, qual seja, a metade do valor do bem, nos casos de instituição de usufruto, haveria, por decorrência lógica, o complemento do seu recolhimento em momento futuro, mesmo que após a edição da nova lei. E assim preconiza o art. 24 da Lei nº 7.174/15:

“Art. 24⁸². Na transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, a base de cálculo é:

(...)

III – 50% (cinquenta por cento) do valor do bem na:

a) instituição de usufruto, uso e habitação;”

Ora, esse argumento não prospera, pois, para além de mera suposição e ficção jurídica, estaria extrapolando ao poder de tributar do Estado, uma vez que propor-se-ia o recolhimento de tributo em situação fática que não constitui relação jurídico-tributária, figurando até mesmo como ato ilegal e ilegítimo.

⁸⁰TJRJ, Agravo Inominado na Apelação Cível nº 0231473-66.2010.8.19.0001, Rel. Des. ROGERIO DE OLIVEIRA SOUZA, Vigésima Segunda Câmara Cível, DJe em 28/04/2015.

⁸¹ Art. 11, inciso I da Lei nº 1.427/89.

⁸² Lei nº 7.174/15.

Ocorre que o legislador cometeu esse erro, ultrapassou os limites ao poder de tributar quando no art. 42 da referida lei, dispôs que a extinção de usufruto sob a vigência da lei anterior, ou seja, realizada anteriormente à produção dos seus efeitos, acarretaria de pagar - equivocadamente – a chamada “segunda parcela” em “complemento” à primeira sob a base de cálculo de 50%.

Observe tamanha aberração no que preconiza o art. 42. O legislador propõe o recolhimento de um tributo sob um fato não tributável, que não configura fato gerador, em complemento a um outro fato gerador ocorrido sob a vigência de outra lei, totalmente independente deste fato sem qualquer consequência jurídica.

Mesmo que fosse fato impositivo, quando se poderia associar um fato gerador autônomo a outro?

O que talvez não tenha sido esclarecido ao legislador carioca é que o fato da base de cálculo do imposto ser sobre metade do valor do bem, 50%, não significa que o pagamento do tributo tenha sido realizado na metade.

O recolhimento sob a base de 50% do valor do bem, como previsto na lei, é o pagamento integral, perfeito e acabado daquela obrigação tributária. Não há que se dizer em diferimento quando não há mais o que cobrar, quando o que era devido já foi integralmente pago, tendo sido a obrigação tributária perfeitamente realizada.

Além disso, há quem argumente, ainda, que até mesmo a instituição de usufruto não configuraria fato gerador do ITCMD. Veja-se, nesse sentido, o que diz HUGO DE BRITO: *“A vigente Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o imposto sobre “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”. O âmbito constitucional desse imposto, portanto, é indiscutivelmente uma transmissão de quaisquer bens ou direitos. Assim, podemos afirmar com segurança que sem ocorrer a transmissão de bens ou direitos não ocorre fato compreendido no âmbito de incidência do imposto em questão. E conforme já exposto neste artigo, na constituição, assim como na extinção do usufruto, não ocorre a transmissão de nenhum bem ou direito. Na constituição do usufruto o que se dá é a instituição do direito de usar, gozar e fruir, e na extinção do usufruto o que se dá é o fim desse direito. Assim, nos Estados cuja leis disciplinadoras do imposto em*

questão não se referem ao usufruto, as autoridades administrativas não podem cobrar esse imposto, seja na constituição, seja na extinção do usufruto. E nos estados cujas leis definem a constituição, ou a extinção do usufruto como hipótese de incidência do imposto em referencia, o que se tem são leis contrárias à Constituição Federal, que por isto mesmo padecem de validade jurídica⁸³.”

Merece prosperar esse entendimento.

Primeiro, pois o raciocínio da instituição do usufruto é o mesmo da sua extinção, qual seja, em nenhum momento há transmissão do bem, mas tão somente alguns desdobramentos da propriedade como usar e fruir.

A extinção do usufruto, mesmo em razão da morte do usufrutuário, não se transmuda em fato imponible, sendo a morte apenas o modo de extinção e jamais uma transmissão de um bem a outrem. Aplica-se o mesmo raciocínio à instituição.

Segundo, porque se a própria Lei nº 7.174/15 reconhece expressamente não configurar fato gerador a extinção do usufruto, por decorrência lógica, não reside razão ser na instituição desse direito real.

Ainda, não é função e competência do legislador estadual, pelo contrário, é vedado, alterar, para fins tributários, os conceitos de Direito Privado, como leciona LUCIANO AMARO⁸⁴:

“(…) nem o aplicador da lei tributária pode utilizar a analogia para cobrar tributo, nem o legislador tributário pode invocar essa modalidade de integração para criar tributo sobre situação análoga à descrita na norma de definição da competência. Também não compete ao legislador tributário ampliar sua competência mediante o artifício de modificar (“para efeitos tributários”) o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado utilizados para definir essa competência, consoante, de modo expletivo, atesta o art. 110 do citado Código”

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **O usufruto e a questão tributária que suscita**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 236, jun 2015, p. 51.

⁸⁴ AMARO, Luciano. **Usufruto e ITCMD**. In: **Direito Tributário Contemporâneo Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 445.

E, nesta linha, supor que a mera extinção (ou instituição) de usufruto acarreta em uma transferência da propriedade pela precípua finalidade arrecadatória significa ultrapassar todos os limites e barreiras ao poder de tributar constitucionalmente outorgados.

Portanto, após a exposição da vasta jurisprudência, tanto na vigência da lei antiga, quanto na atual e as últimas decisões do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que tem se mostrado favorável ao contribuinte no que se refere ao entendimento de não configurar fato gerador a extinção de usufruto, bem como o Enunciado nº 7 do Conselho de Magistratura, e os comentários de todos os grandes doutrinadores que compartilham desse entendimento, resta a convicção de que, tanto na extinção, e indo um pouco além, até mesmo na própria instituição de usufruto, não poderia haver a obrigatoriedade do recolhimento do ITCMD.

E, nesse sentido, a conclusão do presente estudo é confiante que em um futuro próximo será declarada a inconstitucionalidade do art. 42 por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal e também, quem sabe, a mesma previsão expressa de que não é fato gerador do ITCMD a extinção de usufruto, se aplique também para a sua instituição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. Sao Paulo: Saraiva, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo de Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARO, Luciano. **Usufruto e ITCMD**. In: **Direito Tributário Contemporâneo Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 445.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. Sao Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 8 ed. Sao Paulo: Atlas, 1995.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil, família, sucessões, volume 5**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DA SILVA PEREIRA, Caio Mario, **Instituições de Direito Civil, Vol. IV**, 14 ed. Forense, p. 180.

DE HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque, **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**, 1 ed. Editora Nova Fronteira.

FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: direitos reais**. 13 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: sucessões**. 3 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de. **Curso de direito civil: sucessões**. 4 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD**. RT, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed.

MACHADO, Hugo de Brito. **O usufruto e a questão tributária que suscita**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 236, jun 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **O usufruto e a questão tributária que suscita**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 236, jun 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. Sao Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Renovar, 2009.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: direito das sucessões, volume 7**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: direitos reais, volume 5**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.