



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO: A INCONSTITUCIONALIDADE DA
COBRANÇA DO ITCMD NA EXTINÇÃO DO USUFRUTO BASEADA NO ART. 42 DA LEI N.
7.174/15

Beatriz Meneguit de Carvalho

Rio de Janeiro
2023

BEATRIZ MENEGUIT DE CARVALHO

DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO: A INCONSTITUCIONALIDADE DA
COBRANÇA DO ITCMD NA EXTINÇÃO DO USUFRUTO BASEADA NO ART. 42 DA LEI N.
7.174/15

Monografia apresentada como exigência para
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*
da Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro.

Orientador:

Prof. Thiago Ferreira Cardoso Neves

Coorientador:

Prof^a Mônica Cavalieri Fetzner Areal

BEATRIZ MENEGUIT DE CARVALHO

DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO: A
INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD NA EXTINÇÃO DO
USUFRUTO BASEADA NO ART. 42 DA LEI N. 7.174/15

Monografia apresentada como exigência de
conclusão de Curso da Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro.

Aprovada em _____ de _____ de 2023. Grau atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Cláudio Brandão de Oliveira – Escola da Magistratura do
Estado do Rio de Janeiro-EMERJ.

Convidado: Prof. Camilo Fernandes da Graça – Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro-EMERJ.

Orientador: Prof. Thiago Ferreira Cardoso Neves - Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro – EMERJ.

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DA AUTORA.

AGRADECIMENTOS

Não há nenhuma conquista na minha vida em que eu não agradeça imensamente a todas as figuras que, direta ou indiretamente, contribuíram para que eu atingisse o meu objetivo.

Sendo assim, agradeço primeiramente a Deus, pois sem Ele nada seria possível. Todas as concretizações da minha vida foram antes permitidas por Ele. Inúmeras foram as noites em que pedi sinais de que deveria continuar e eles foram mostrados a mim, sem exceção. Assim, de uma forma inexplicável, eu conseguia uma força que não me permitia fraquejar. Só eu e Deus sabemos de cada oração e cada pedido ao longo desse caminho.

À minha família, pois sei que chegar aqui também é uma conquista para eles. Em especial, um agradecimento aos meus pais e à minha avó Dalva, por todo incentivo. Aos meus sobrinhos, simplesmente por existirem. Espero ser referência para vocês quando crescerem.

Ao meu namorado Edgar, pois sua pessoa, sua companhia, seu apoio irrestrito e sua lealdade foram grandes pilares que me sustentaram durante essa fase da minha trajetória. Obrigada por ser um verdadeiro parceiro de vida. Eu te amo.

Às minhas amigas de longa data, com quem falo diariamente e divido as angústias e aflições, mas também as conquistas. Obrigada por terem me dado suporte emocional durante esses três anos de curso.

Às minhas amigas da Emerj, Gabi e Brenda, com quem tive uma conexão maior do que eu poderia esperar. Vocês fizeram uma experiência individual se tornar mútua e eu sou imensamente grata por cada manhã de risadas e conversas sobre a vida. Vocês são minha referência quando penso na Escola de Magistratura. Vencemos juntas!

Agradeço ao meu psicólogo Vitor, responsável pelo cuidado da minha saúde mental, indispensável não só nessa fase, mas na vida. Obrigada por sua excepcional ajuda, por todo profissionalismo, paciência, atenção, empatia e, principalmente, por me fazer enxergar que eu era capaz. Realmente fui.

Agradeço ao Professor Thiago Neves, meu orientador, profissional ímpar que embarcou nesse trabalho comigo, prestando todo incentivo. Agradeço à Professora Monica Cavaliere, coorientadora, pelas inúmeras reuniões, pela simpatia comigo desde o primeiro encontro e pela excelência na revisão dessa pesquisa.

Por fim, agradeço à oportunidade de ter trabalhado no Meneguit & Advogados Associados, local onde tive contato com o caso concreto que me inspirou a fazer essa monografia.

SÍNTESE

A presente pesquisa busca demonstrar, no âmbito da doação com reserva de usufruto vitalício, a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD na extinção desse usufruto pela morte do usufrutuário, a qual é fundada no artigo 42 da Lei n. 7.174/15.

O referido dispositivo busca regular o direito intertemporal, visto que, sob a égide da Lei n. 1.427/89, a morte do usufrutuário constituía fato gerador do tributo. Assim, o imposto era cobrado de forma cindida, sendo 50% na constituição do usufruto e 50% na sua extinção.

Ressalta-se que com a entrada em vigor da Lei n. 7.174/15, houve expressa vedação a essa cobrança. No entanto, o Fisco Estadual continua defendendo, nos dias atuais, o dever de pagamento da “segunda parcela” do imposto para aqueles usufrutos constituídos em momento anterior ao da entrada em vigor da Lei n. 7.174/15.

Desse modo, por meio da análise de institutos atinentes ao Direito Civil e ao Direito Tributário, procura-se construir uma tese que culmina na impossibilidade dessa cobrança. A pesquisa tem o objetivo, ainda, de analisar como as jurisprudências do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal enfrentam a questão.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Civil; Doação; Usufruto; Direito Tributário; ITCMD.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. A DOAÇÃO E O DIREITO REAL DE USUFRUTUO NO ÂMBITO DO CÓDIGO CIVIL DE 2002.....	10
1.1. O CONCEITO DE DOAÇÃO E SUAS CARACTERÍSTICAS.....	10
1.2. O CONCEITO DE USUFRUTO E SUAS CARACTERÍSTICAS.....	13
1.3. CONSTITUIÇÃO, EFEITOS E EXTINÇÃO DO USUFRUTO.....	17
1.4. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO.....	27
2. ASPECTOS SOBRE O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD).....	31
2.1. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, IRRETROATIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	31
2.2. PREVISÃO LEGAL DO ITCMD.....	40
2.3. FATO GERADOR, CONTRIBUINTES, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	41
3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD NOS USUFRUTOS VITALÍCIOS CONSTITUÍDOS NA VIGÊNCIA DA LEI N. 1.427/89.....	48
3.1. AS LEIS N. 1.427/89 E 7.174/15.....	48
3.2. A REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE N. 0008135-40.2016.8.19.0000 E SEUS DESDOBRAMENTOS.....	51
3.3. DESDOBRAMENTOS DA COBRANÇA DO ITCMD NAS DOAÇÕES COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO CONSTITUÍDAS SOB A ÉGIDE DA LEI N. 1.427/89 E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	67
CONCLUSÃO.....	70
REFERÊNCIAS.....	72

SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
Alerj – Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
Art. – Artigo
CC – Código Civil
CERJ – Constituição do Estado do Rio de Janeiro
CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN – Código Tributário Nacional
DARJ – Documento de Arrecadação do Rio de Janeiro
DJe – Diário da Justiça Eletrônico
FENASEG – Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta
ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação
LC – Lei Complementar
Min. – Ministro
N. – Número
Resp – Recurso Especial
RI – Representação de Inconstitucionalidade
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TJRJ – Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
VGBL – Vida Gerador de Benefício Livre

INTRODUÇÃO

O Estado do Rio de Janeiro, no uso de suas atribuições constitucionais, é o ente competente para realizar a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). Assim como qualquer imposto, o ITCMD possui um fato gerador, definido por lei, que justifica a sua cobrança quando praticado. Nessa senda, institutos do direito civil, como a doação, ganham especial relevância, mormente quando se trata da doação com reserva de usufruto, uma vez que o Estado do Rio de Janeiro realiza a cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) na baixa do gravame, nos casos em que a instituição do usufruto se deu sob a égide da Lei n. 1.427/89 pois, à época, o tributo era cobrado de forma diferida, sendo 50% na instituição e 50% na extinção. No entanto tal situação não está tipificada na legislação atualmente.

Assim, nota-se uma significativa judicialização de demandas no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a fim de afastar a cobrança pelo Fisco, as quais tem sido julgadas procedentes. A situação se torna mais significativa porque há uma Representação de Inconstitucionalidade em trâmite, atualmente no Supremo Tribunal Federal (STF), sob n. 0008135-40.2016.8.19.0000, na qual se discute a constitucionalidade do art. 42 da Lei n. 7.174/15. Tal fato tem impacto direto na situação narrada, pois o dispositivo é amplamente aplicado pelo Fisco, de modo a justificar a cobrança do imposto na extinção do usufruto.

Dessa forma, é de suma importância a discussão acerca do tema, principalmente porque se busca provar que a cobrança do ITCMD na baixa do usufruto quando há morte do usufrutuário é inconstitucional, o que configura uma atuação do Estado do Rio de Janeiro em desconformidade com o que preceitua a Constituição, o Código Tributário Nacional e demais diplomas infraconstitucionais.

No que tange aos objetivos específicos desta pesquisa, pretende-se discutir sobre se a extinção do usufruto seria uma transmissão de direito real ou a mera consolidação da propriedade. A definição sobre a natureza jurídica interfere diretamente na interpretação do fato gerador, o que causa impactos diretos na seara tributária.

Além disso, busca-se analisar o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no Estado do Rio de Janeiro, cuja lei já estipulou que metade do seu pagamento seria no ato da doação com reserva de usufruto e a outra metade na extinção do direito real. Todavia, atualmente a legislação estadual veda a cobrança na extinção do usufruto. Portanto, imprescindível analisar questões relativas ao direito intertemporal entre a lei antiga e a mais recente.

Por fim, pretende-se provar que a cobrança do ITCMD na baixa do usufruto quando há morte do usufrutuário é inconstitucional, o que fulmina completamente a pretensão arrecadatória do Fisco nesta hipótese.

Nesse sentido, o primeiro capítulo versa sobre questões conceituais, tendo como norte a doação e o direito real de usufruto no âmbito do Código Civil de 2002. O intuito é esclarecer, primeiramente, sobre quais institutos jurídicos a pesquisa se desdobrará.

O segundo capítulo tem um enfoque no Direito Tributário, de forma que aborda especificamente o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Isso sem deixar de destrinchar conceitos relevantes para compreensão da matéria e, principalmente, traçar um raciocínio entre as duas áreas: o Direito Civil e o Direito Tributário.

O terceiro capítulo, por sua vez, explora o cerne da pesquisa, que é a defesa da inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD na baixa do usufruto por morte do usufrutuário, com o objetivo de concluir todo o raciocínio delineado de forma estratégica no trabalho.

A presente pesquisa é elaborada sob o viés do método dedutivo, uma vez que se pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais a pesquisadora acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Por fim, acredita-se na extrema relevância da presente pesquisa, a qual poderá, inclusive, servir como base para estudos futuros.

1. A DOAÇÃO E O DIREITO REAL DE USUFRUTO NO ÂMBITO DO CÓDIGO CIVIL DE 2002

A presente pesquisa tem como foco dois campos distintos do ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam, o Direito Civil e o Direito Tributário. Partindo-se da premissa de que uma discussão aprofundada no direito privado gerará reflexos específicos na seara do direito público, faz-se necessário conceituar inicialmente os institutos do direito civil que serão objetos do trabalho.

Assim, é importante abordar o contrato de doação, de forma a esclarecer a sua natureza jurídica, bem como suas principais características, para depois dissertar sobre o usufruto e o seu conceito, como ele se constitui, quais são os seus efeitos e as suas formas de extinção. Por fim, é necessário analisar a estrutura da doação com reserva de usufruto e as suas peculiaridades, mesclando ambos os institutos apresentados, a fim de construir a base de toda a estrutura a ser estudada.

1.1. CONCEITO DE DOAÇÃO E SUAS CARACTERÍSTICAS

O conceito de doação está diretamente ligado à sua natureza jurídica, pois definir o instituto é essencial para que este seja alocado corretamente no ordenamento jurídico. Dessa forma, por meio de um, encontra-se o outro, sem que tal exercício seja complexo.

A natureza jurídica é importante para que se saiba quais regras do ordenamento jurídico devem ser aplicadas ao instituto em análise, bem como quais são os seus princípios norteadores. E para que isso seja possível, é indispensável a noção sobre em que consiste a doação.

A doação é uma espécie de contrato, prevista no Código Civil entre os artigos 538 e 563¹. Nesse sentido, a lei dispõe que nessa modalidade contratual uma pessoa transfere bens ou vantagens do seu patrimônio para o de outra, por liberalidade.

Nesse sentido, Pablo Stolze faz a seguinte observação:

[...] a doação é o negócio jurídico em que mais nitidamente identificamos a faculdade real de disposição, inerente ao direito de propriedade. O proprietário, quando “doa”, exerce em grau máximo o seu direito sobre a coisa, ao transferi-la gratuitamente a outra pessoa, que apenas é beneficiada.²

¹ BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 13 out. 2022.

² GAGLIANO, Pablo Stolze. *Contrato de doação: análise crítica do atual sistema jurídico e os seus efeitos no direito de família e das sucessões*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 14.

Ainda, o referido autor elenca quatro características essenciais para a compreensão do que preceitua o art. 538 do Código Civil, sendo estas a unilateralidade, o formalismo, o ânimo de doar (*animus donandi*) e a gratuidade³. Portanto, convém destrinchar cada uma delas a seguir.

A unilateralidade, na sua visão, seria a característica mais importante desse contrato, pois atribui um dever apenas ao doador. No que tange à noção que se deve ter sobre a unilateralidade, Pablo Stolze explica:

toda relação contratual pressupõe a existência de duas ou mais manifestações de vontade. Todavia, isso não quer dizer que produza, necessariamente, efeitos de natureza patrimonial para todas as partes. Assim, na medida em que o contrato implique direitos e obrigações para ambos os contratantes ou apenas para um deles, será bilateral (ex.: compra e venda) ou unilateral (ex.: depósito).⁴

De acordo com o trecho supramencionado, pode-se concluir que o contrato de doação é necessariamente unilateral. Tal raciocínio se aplica até mesmo nos casos de doação onerosa, na qual se vislumbra um encargo ao donatário, mas que não se confunde com uma contraprestação. Isso porque a doação se perfectibiliza no dia da celebração do ato, ainda que o donatário não tenha cumprido o encargo que lhe compete. Portanto, a presença da onerosidade não afasta a característica da unilateralidade⁵.

O segundo aspecto atinente ao contrato de doação é o formalismo. O ordenamento jurídico brasileiro permite a forma livre dos negócios jurídicos, ressalvadas algumas exceções em que se prevê uma forma específica como requisito de validade. Nesses casos, a lei determina uma solenidade própria e indispensável para o ato. É o que acontece com a doação, que figura como uma exceção ao princípio da liberdade da forma.⁶

Assim, vale ressaltar o que dispõe o art. 541 e seu parágrafo único, ambos do Código Civil, “Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular. Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição”.⁷

Conforme preceituado no dispositivo, tem-se que a doação é um negócio jurídico formal. No entanto, “poderá ser simplesmente consensual (verbal), caso tenha por objeto bens

³ *Ibid.*, p. 17-22.

⁴ *Ibid.*, p. 17.

⁵ *Ibid.*

⁶ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 412.

⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

móveis, de pequeno valor, se lhe seguir, de imediato, a tradição. Temos, aqui, a denominada doação manual.”⁸

Acerca do termo “pequeno valor” no art. 541, Pablo Stolze assim discorre:

Observe-se, entretanto, que o legislador não cuidou de estabelecer critérios para a mensuração do conceito de “pequeno valor”. Trata-se, pois, de um conceito aberto ou indeterminado, que deverá ser preenchido pelo juiz, no caso concreto. A título de sugestão doutrinária, poderíamos considerar “pequeno valor” aquele que não suplantasse o teto de um salário mínimo [...].⁹

Já no que diz respeito ao contrato de doação cujo objeto seja bem imóvel superior a trinta salários-mínimos, o autor faz uma ressalva:

A mesma informalidade admitida para o contrato de doação verbal não é verificada quando o contrato versar sobre bem imóvel de valor superior a trinta salários mínimos, pois em tal caso considera-se indispensável a lavratura do ato em escritura pública, sob pena de nulidade absoluta.¹⁰

Portanto, ainda que a regra seja a formalidade do contrato de doação, mediante escritura pública ou instrumento particular, o próprio dispositivo traz exceção, sendo essa a doação verbal cujo objeto seja bem móvel e de pequeno valor.

Outra característica é o ânimo de doar ou *animus donandi*. Tal aspecto pode ser entendido como a intenção do doador de beneficiar patrimonialmente o donatário¹¹. Assim, o *animus donandi* pressupõe a transferência voluntária e benéfica a determinada pessoa.

Por fim, o último atributo seria a gratuidade. No entanto, é preciso fazer a ressalva de que esse elemento não está presente em todo contrato de doação, uma vez que existe a doação onerosa. Nesse sentido, a gratuidade seria um aspecto atinente à doação pura.

Fala-se em gratuidade porque apenas uma das partes obtém um benefício patrimonial que decorre da liberalidade¹², sem que haja uma obrigação correspondente para o donatário. Ainda, é importante salientar que, não obstante a possibilidade de doação com encargo, considerar a gratuidade como uma das características da doação não constitui uma violação técnica ao conceito como um todo. Isso porque o que mais ocorre na prática são as doações puras, pautadas pela gratuidade.¹³

⁸ GAGLIANO, *op. cit.*, p. 18.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*

Superado este ponto, convém destrinchar o termo “liberalidade” empregado na redação do art. 538 do Código Civil, que inclusive está conectado com as características da gratuidade e da unilateralidade. Inicialmente, deve-se frisar que liberalidade não é sinônimo de motivo.

Desse modo, Pablo Stolze explica:

Podemos dizer, nessa linha, que a liberalidade é a razão típica, objetivada, da doação, ou seja, a sua causa. A causa seria, em outras palavras, a razão determinante, a motivação típica do ato que se pratica, ou, como quer RÁO¹⁴, “o fim imediato que determina a declaração de vontade”.

Diferentemente, o motivo (móvel subjetivo) da prática do ato está relegado ao plano psíquico do agente, não sendo relevante para o Direito. Assim, se resolvo presentear minha noiva doando-lhe um perfume, a causa do contrato é a liberalidade, enquanto o motivo é o amor que sinto por ela.¹⁵

Na mesma linha de raciocínio, Silvio Venosa¹⁶ assevera:

A motivação do ato jurídico de doação é irrelevante para o direito. Sempre haverá um interesse remoto no ato de liberalidade cujo exame, na maioria das vezes, é despiciendo ao plano jurídico. Dificilmente haverá doação isenta de interesse social, ético, político, religioso, científico, desportivo, afetivo, amoroso etc

Destarte, nota-se que o motivo se limita ao plano psíquico do doador, enquanto a liberalidade constitui elemento causal do contrato de doação, não se podendo utilizar as expressões como sinônimas.

1.2. CONCEITO DE USUFRUTO E SUAS CARACTERÍSTICAS

O usufruto é outro instituto do Direito Civil que deve ser explicado, a fim de se criar a base necessária para compreensão da presente pesquisa. Vale lembrar que, no momento oportuno, esse conceito será relacionado com o que já foi dito sobre a doação.

O Código Civil de 2002 não trouxe o conceito de usufruto em seus dispositivos, bastando para tanto a redação do artigo 713 do Código Civil de 1916¹⁷, que assim dispõe, “Art. 713. Constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade.”

Inicialmente, vale esclarecer que duas partes compõem o instituto ora em análise, quais sejam, o nu-proprietário e o usufrutuário. Flávio Tartuce explica que, diante do fracionamento

¹⁴ RÁO, Vicente. Ato jurídico. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999 *apud* GAGLIANO, *op. cit.*, p. 15.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos*. V. 3. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 344.

¹⁷ BRASIL. *Lei n. 3.071*, de 01 de janeiro de 1916. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em: 17 out. 2022.

da propriedade, usufrutuário é quem detém os poderes de uso e gozo da coisa, e que tais atributos, por serem diretos, constituem o que se chama de domínio útil. Pode-se dizer, então, que o usufrutuário tem a posse direta do bem. O nu-proprietário, por sua vez, é assim chamado porque fica privado dos atributos diretos, restando-lhe apenas os direitos de dispor e reivindicar a coisa. Assim, conclui-se que a sua posse é indireta.¹⁸

Nesse sentido, Carlos Roberto Gonçalves ensina que “usufruto é o direito de usar uma coisa pertencente a outrem e de perceber-lhe os frutos, ressalvada sua substância”.¹⁹ É importante salientar que a preservação da substância é essencial para a compreensão do instituto em comento, pois o usufrutuário recebe poderes limitados, que são somente o uso e o gozo da coisa, conforme será explicado adiante.

O direito de propriedade engloba as faculdades de usar, gozar, dispor e reaver a coisa, nos termos do art. 1.228 do Código Civil²⁰. No que tange ao direito de uso, Carlos Roberto Gonçalves²¹ diz que:

[...] consiste na faculdade de o dono servir-se da coisa e de utilizá-la da maneira que entender mais conveniente, sem no entanto alterar-lhe a substância, podendo excluir terceiros de igual uso. A utilização deve ser feita, porém, dentro dos limites legais e de acordo com a função social da propriedade.

E em relação ao gozo, ensina que “O direito de *gozar* ou *usufruir* (*jus fruendi*) compreende o poder de perceber os frutos naturais e civis da coisa e de aproveitar economicamente os seus produtos.”.²²

Assim, partindo-se da ideia de que o usufruto é um direito real sobre coisa alheia, o usufrutuário deve conservar a substância, a qual somente o nu-proprietário tem o poder de alterar.

O usufruto possui características próprias quando visto sob a ótica do usufrutuário. No entender de Carlos Roberto Gonçalves²³, trata-se de direito real sobre coisa alheia, com caráter temporário, inalienável e impenhorável.

No que tange à característica de ser um direito real sobre coisa alheia, Silvio Rodrigues²⁴ ensina que é assim considerado porque:

¹⁸ TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: direito das coisas*. V. 4. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 561.

¹⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro: direitos reais*. V. 5. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 494.

²⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

²¹ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 223.

²² *Ibid.*

²³ *Ibid.*

²⁴ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. V. 5., p. 297 *apud* GONÇALVES, *op. cit.*, p. 495.

[...] recai diretamente sobre a coisa, não precisando seu titular, para exercer seu direito, de prestação positiva de quem quer que seja. Vem munido do direito de sequela, ou seja, da prerrogativa concedida ao usufrutuário de perseguir a coisa nas mãos de quem quer que injustamente a detenha, para usá-la e desfrutá-la como lhe compete. É um direito oponível erga omnes e sua defesa se faz através de ação real.

Carlos Roberto Gonçalves²⁵ faz a ressalva de que muitos autores ainda consideram o usufruto como uma servidão pessoal, da mesma forma que o uso e a habitação. No entanto, frisa que tal classificação não se justifica, uma vez que recai sobre coisas e não sobre pessoas.

O usufruto é temporário porque tem, necessariamente, um termo final. O art. 1.410 do Código Civil²⁶ traz as hipóteses de extinção. Veja-se:

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).

Assim, percebe-se que são variadas as formas de pôr fim ao direito real. Para a presente pesquisa, a que mais importa é a extinção por morte do usufrutuário, cuja discussão a respeito será em momento oportuno. Por ora, o que importa é salientar que o usufruto é desfigurado caso lhe seja atribuída a perpetuidade.²⁷

A inalienabilidade é uma característica ditada pela própria lei e está prevista no art. 1.393 do Código Civil²⁸, que assim dispõe: “Não se pode transferir o usufruto por alienação, mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso”. Marco Aurélio Bezerra de Melo²⁹ diz que o usufruto tem caráter personalíssimo e acrescenta que a inalienabilidade reforça tal aspecto, notadamente porque não é transmitido aos herdeiros e a morte se revela como seu termo final máximo.

²⁵ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 496.

²⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

²⁷ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 496.

²⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

²⁹ MELO, Marco Aurélio Bezerra de. *Curso de Direito Civil: direito das coisas*. V. 5. São Paulo: Atlas, 2015, p. 384.

Em que pese o fato de ser inalienável, é possível que haja cessão de seu exercício, por título gratuito ou oneroso, na forma do supramencionado dispositivo. Nessa senda, explica Gustavo Tepedino³⁰:

É possível, de todo modo, ainda nos termos do artigo 1.393 do Código Civil, a transferência do exercício das faculdades atribuídas ao usufrutuário, o que constitui, em realidade, forma corrente de exploração do bem, através da fruição que a cessão do exercício enseja. Pode-se proceder à cessão do exercício da faculdade de uso, do exercício da faculdade de fruição, ou do exercício de ambas as faculdades, constituindo-se, assim, direitos obrigacionais, sujeitos aos limites e restrições que atingem o usufruto. De consequência, findo o usufruto, extinguem-se todos os direitos ao exercício de tais faculdades, adquiridos por terceiros.

Nota-se, portanto, que a possibilidade de cessão dos direitos está diretamente condicionada à duração do usufruto, de forma que a extinção do direito real acarretará também o fim das faculdades eventualmente adquiridas por terceiros.

O usufruto também é insuscetível de penhora e tal característica advém da própria inalienabilidade, uma vez que a penhora tem como fim a alienação futura do bem. Lado outro, admite-se a penhora do exercício, uma vez que este pode ser cedido, conforme já mencionado. Desse modo, ocorre uma privação temporária do direito de gozo, ou seja, do direito de retirar os frutos produzidos pela coisa.³¹

Na prática, o que se vislumbra é o seguinte:

O juiz que deferir a penhora nomeará um administrador do imóvel. Os frutos produzidos e colhidos servirão para pagar o credor até que se extinga totalmente a dívida. Nessa hipótese, a penhora será levantada, readquirindo o usufrutuário o direito de uso e gozo da coisa (CPC/2015, art. 868). Observa-se que o usufrutuário não perde o direito de usufruto, o que ocorreria se este pudesse ser penhorado e arrematado por terceiro. Perde apenas, temporariamente, o exercício desse direito, em razão da penhora.

Situação diferente ocorre quando a dívida é do nu-proprietário. Nesse aspecto, Carlos Roberto Gonçalves³² continua:

No entanto, se a dívida for do nu-proprietário, a penhora pode recair sobre os seus direitos. O nu-proprietário tem o direito de dispor da coisa. O imóvel pode ser penhorado, portanto, e alienado em hasta pública, mas a todo tempo, inclusive depois de arrematação, incidirá sobre ele o direito real de usufruto, pertencente ao usufrutuário, até que venha a extinguir-se, nas hipóteses previstas no art. 1.41062.

³⁰ TEPEDINO, Gustavo; MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; RENTERIA, Pablo. *Fundamentos do Direito Civil: direitos reais*. V. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 339.

³¹ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 497.

³² *Ibid.*

A abordagem é interessante porque demonstra na prática quais os efeitos da explicação inicial, qual seja, a diferenciação sobre quais direitos estão a cargo do usufrutuário e quais pertencem ao nu-proprietário.

1.3. CONSTITUIÇÃO, EFEITOS E EXTINÇÃO DO USUFRUTO

Feitas tais considerações, é imprescindível falar sobre as formas de constituição do usufruto, a fim de possibilitar uma noção de como esse direito real é estabelecido na prática. No entender de Marco Aurélio Bezerra de Melo³³, existem quatro formas, quais sejam, por meio de contrato, testamento, usucapião e lei.

A constituição por meio de contrato pode se dar pela celebração de dois tipos de negócio jurídico. A primeira situação é quando, por sua própria vontade, o proprietário resolve transferir os direitos de uso e gozo ao usufrutuário, ficando com os direitos de alienação e reivindicação da coisa³⁴.

Já a segunda hipótese é a doação com reserva de usufruto, que ganha especial relevância nesta pesquisa, por ser o objeto de estudo. Nesse caso, o proprietário doa o seu bem a outrem e reserva para si o usufruto, o qual, na maioria das vezes, é vitalício. Geralmente, o que se vê são situações em que os pais desejam dispor de seu patrimônio em vida, mas temem pela eventual privação pelos próprios filhos, após a concretização da doação.

Dessa maneira, a doação com reserva de usufruto se revela como uma estratégia de proteção, porquanto os genitores têm a possibilidade de dispor do patrimônio mas, ao mesmo tempo, reservar para si o uso e a fruição enquanto viverem³⁵.

Em que pese o art. 548 do Código Civil³⁶ disponha sobre a nulidade da doação de todos os bens sem que haja reserva de parte ou renda necessária para a subsistência do doador, é importante observar que o dispositivo não se aplica à doação com reserva de usufruto. Isso porque há a possibilidade de retenção dos direitos de uso e gozo, que garantem o necessário para a subsistência daquele que doou. Da mesma forma, também não se aplica a necessidade de prestar caução, pois seria o mesmo que dar uma garantia para si mesmo.³⁷

Por fim, cumpre mencionar que caso o usufruto recaia sobre bem móvel, basta que haja a tradição para sua efetivação. Lado outro, em se tratando de usufruto sobre bem imóvel,

³³ MELO, *op. cit.*, p. 378.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ *Ibid.*

³⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

³⁷ MELO, *op. cit.*, p. 379.

será indispensável o registro no Cartório de Registro de Imóveis, conforme os arts. 1.227 e 1.391, ambos do Código Civil³⁸, que determinam esse requisito.

O usufruto constituído por testamento não possui muitas particularidades. Silvio de Salvo Venosa³⁹ ensina que “Pelo testamento também pode o testador deixar a nua-propriedade a determinado herdeiro ou legatário e o usufruto a outro, ou vice-versa, ou então aquinhoar com usufruto um beneficiário da deixa testamentária e a nua-propriedade a outro”.

Deve-se ressaltar, ainda, que o testador tem a livre escolha sobre a duração do usufruto, mas se não a fizer, este será vitalício, em conformidade com o disposto no art. 1.921 do Código Civil.⁴⁰

Ainda sobre o tema, Lafayette⁴¹ leciona que o usufruto pode ser constituído pelo testador de três maneiras: (i) quando lega simplesmente o usufruto do objeto; neste caso a nua-propriedade se entende pertencer ao herdeiro; (ii) quando lega a propriedade da coisa, reservando o usufruto (*deducto usufructu*): a reserva é em benefício do herdeiro; (iii) quando lega expressamente a um a propriedade e a outro o usufruto.

Cabe informar que o usufruto, por constituir um ato de disposição, ainda que não esteja elencado nas vedações do art. 1.848 do Código Civil⁴², não pode ser instituído sobre os bens da legítima dos herdeiros. Ainda que não seja uma disposição plena, não há possibilidade de o testador realizá-la em relação aos bens que são reservados por lei aos herdeiros necessários, na forma do art. 1.789 do Código Civil⁴³.

A previsão do usufruto por meio da usucapião faz referência às hipóteses em que ele é constituído por pessoa diferente do verdadeiro proprietário do bem. A consequência disso é que, havendo a prescrição aquisitiva, o teórico usufrutuário pode acionar o real titular do domínio, com o fim de fazê-lo suportar o seu usufruto.

Carlos Roberto Gonçalves⁴⁴ explica que:

Admite-se, ainda, a constituição do usufruto pela usucapião, ordinária ou extraordinária, desde que concorram os requisitos legais. Configura-se, de ordinário, quando adquirido pelo decurso de lapso prescricional em favor, v. g., de quem não seja proprietário, ou seja, quando o objeto sobre que recai não pertence àquele que o constitui. Consumada a prescrição, o direito do usufrutuário subsiste em pleno vigor com todos os seus efeitos diante do verdadeiro proprietário, como se por ele mesmo houvesse sido estabelecido

³⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

³⁹ VENOSA, *op. cit.*, p. 439.

⁴⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁴¹ PEREIRA, Lafayette Rodrigues. Direito das coisas *apud* GONÇALVES, *op. cit.*, p. 500.

⁴² BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 500.

Portanto, nota-se que os mesmos requisitos da prescrição aquisitiva se aplicam ao usufruto constituído pela usucapião.

Nesse sentido, é possível se questionar sobre a possibilidade de o usufruário usucapir a propriedade. Sobre o tema, vale colacionar a situação prática ilustrada por Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald⁴⁵:

Imagine-se a situação de um possuidor que obteve a posse direta da coisa, em virtude de uma relação de usufruto travada com o proprietário. Tempos depois, vem a saber que havia recebido a posse *a non domino*, pois o concedente não era o verdadeiro proprietário. Pelo fato de desenvolver posse mansa e pacífica, com justo título aliado à boa-fé pelo prazo assinalado na usucapião ordinária, terá acesso a uma sentença que lhe declare usucapião do usufruto, a ser respeitado pelo verdadeiro proprietário. Definitivamente, não fará jus à usucapião da propriedade, pois sua posse não contou em nenhum momento com *animus domini*. Pelo contrário, houve respeito ao domínio e apenas se reputa presente a intenção do possuidor de ser usufrutuário.

.Assim, não há que se falar em usucapião da propriedade, porquanto não se vislumbra um requisito essencial para tanto, que é o *animus domini*, ou seja, a intenção jurídica de ser dono.

No entanto, vale trazer o entendimento de Marco Aurélio Bezerra de Melo a respeito:

A constituição de usufruto por usucapião é de difícil verificação, pois se o usufrutuário exerce posse *ad usucapionem* sobre o bem, usufruindo-o, indica o bom senso que, via de regra, usucapirá a propriedade. Entrementes, se alguém exerce o usufruto com a convicção de que outrem é o nu-proprietário, independentemente de justo título e boa-fé, um adquirirá a usucapião do usufruto e o outro usucapirá a nua-propriedade (art. 1238, CC). [...]

Dessa maneira, observa-se que o referido autor reconhece a possibilidade de usucapião não só do usufruto, mas também da nua-propriedade, por diferentes sujeitos.

O usufruto por determinação legal tem completa relação com o direito das famílias, uma vez que a maioria das hipóteses existentes faz parte dessa área de estudo. Assim, o usufruto dos pais sobre os bens do filho menor é o principal exemplo, conforme previsão no inciso I do art. 1.689 do Código Civil⁴⁶. Registre-se, por oportuno, que tal modalidade não é vitalícia e se extingue com a maioridade.⁴⁷

Ainda, pode-se citar como exemplo o disposto no inciso I do art. 1.652 do mesmo diploma, o qual preceitua que o cônjuge que estiver na posse dos bens particulares do outro, poderá ser responsável como usufrutuário, caso o rendimento seja de ambos.

⁴⁵ ROSENVALD, Nelson; FARIAS, Cristiano Chaves de. *Curso de Direito Civil*: reais. 2012, p. 835 *apud* MELO, *op. cit.*, p. 384.

⁴⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁴⁷ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 499.

Outra espécie interessante é a do usufruto exercido por silvícolas, na forma do art. 231, §2º da Constituição Federal⁴⁸. Trata-se de medida de caráter protetivo, que concede usufruto em favor dos índios sobre as terras que tradicionalmente ocupam.⁴⁹

A doutrina ramifica os deveres do usufrutuário entre obrigações anteriores, simultâneas e posteriores ao usufruto.⁵⁰

As obrigações anteriores seriam as de inventário e de caução, na forma do art. 1.400 do Código Civil.⁵¹ A lei não exige forma especial para o inventário, portanto, basta uma declaração datada e assinada em que conste os bens e seu estado de conservação, desde que as partes sejam maiores e capazes.⁵² Ainda, Carlos Roberto Gonçalves explica que “A finalidade do inventário é facilitar o ajuste de contas, ao final do usufruto, entre usufrutuário e nu-proprietário, permitindo a verificação do que foi recebido e do que deve ser restituído.”⁵³

A falta de inventário não importa qualquer sanção, apenas faz surgir uma presunção de que o bem foi recebido em um bom estado de conservação.⁵⁴

A caução, por sua vez, pode ser de natureza real ou fidejussória, mas só será obrigatória se o nu-proprietário a exigir. Carlos Roberto Gonçalves esclarece que “ela tem por finalidade garantir, cessado o usufruto, a restituição da coisa usufruída, bem como as perdas e danos a este devidas, no caso de gozo abusivo pelo usufrutuário.”⁵⁵ Ao contrário do inventário, a falta de prestação da caução, quando exigida, acarreta a perda do direito de administrar o usufruto.⁵⁶

É importante ressaltar que não ocorre a perda do usufruto, mas tão somente do direito de administrá-lo, de forma que o nu-proprietário passa a ser o responsável por entregar ao usufrutuário o rendimento deles, deduzidas as despesas com administração, na forma do art. 1.401 do Código Civil.⁵⁷

No que tange às obrigações simultâneas ao usufruto, estas são as de conservar a coisa, fazer reparações ordinárias e pagar certas contribuições⁵⁸. Em relação ao dever de conservação, explica Carlos Roberto Gonçalves:

⁴⁸BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴⁹ MELO, *op. cit.*, p. 345-346.

⁵⁰ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 515.

⁵¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁵² GONÇALVES, *op. cit.*, p. 515.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁵⁸ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 516.

A obrigação de conservar a coisa (item I) decorre da própria natureza do usufruto. Deve o usufrutuário fruí-la como *bonus pater familias*, para que possa ser restituída no mesmo estado em que foi recebida. Só não está obrigado a pagar “as deteriorações resultantes do exercício regular do usufruto” (CC, art. 1.402). Não responde ele, assim, pelo desgaste natural, resultante do uso regular e ordinário da coisa.⁵⁹

O dever de fazer reparações decorre do dever de conservação.⁶⁰ O inciso I do art. 1.403 do Código Civil⁶¹ preceitua que as despesas ordinárias de conservação do bem são atinentes ao usufrutuário. Sobre o tema, Sílvio Venosa faz a seguinte observação:

Não responde, porém, por despesas extraordinárias, que refogem à simples manutenção e administração da coisa. Para tal o art. 1.404 estabelece que as reparações extraordinárias e as que não forem de custo módico incumbem ao nu-proprietário. Fica, no entanto, o usufrutuário obrigado a pagar os juros do capital despendido com as despesas necessárias à conservação e ao aumento do rendimento da coisa usufruída. Procura a lei evitar o injusto enriquecimento. A responsabilidade pela melhora na coisa fica, portanto, atribuída ao nu-proprietário. No entanto, na restituição da coisa, aplicáveis os princípios referentes às benfeitorias em geral.⁶²

À vista do exposto, vale explicar que o termo ‘custo módico’ se refere a pequeno valor. Em relação ao dever de pagar determinadas contribuições, o inciso II do art. 1.403 do Código Civil dispõe que incumbem ao usufrutuário “as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída.” Nesse sentido, Gustavo Tepedino elucida da seguinte maneira:

No que tange ao pagamento das prestações e dos tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída, é natural que incumbam ao usufrutuário. Note-se que apenas recairão sobre o usufrutuário os impostos relativos à posse ou ao rendimento da coisa usufruída, inclusive o imposto predial territorial urbano (IPTU),⁷⁶ não já os extraordinários, a exemplo dos empréstimos compulsórios e das contribuições de melhoria.⁷⁷ Além disso, responde o usufrutuário por quaisquer taxas, foros, pensões, despesas de condomínio e prêmios de seguro, em conformidade com o artigo 1.407 do Código Civil,⁷⁸ se a coisa já estiver segurada⁶³

É preciso registrar que as contribuições de seguro só são de responsabilidade do usufrutuário caso a coisa esteja segura previamente. Ademais, a lei não exige que o usufrutuário faça o seguro do bem, só exige que o usufrutuário assumo o pagamento nos casos em que o seguro foi contratado antes da constituição do usufruto.⁶⁴

As obrigações posteriores ao usufruto são aquelas que surgem com a sua extinção.⁶⁵ Gonçalves esclarece que “a obrigação fundamental é a de restituir a coisa usufruída. Sendo o

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁶² VENOSA, *op. cit.*, p. 453.

⁶³ TEPEDINO, *op. cit.*, p. 353.

⁶⁴ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 516.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 518.

usufruto um direito temporário, uma vez extinto, volta o bem à posse plena do proprietário, devendo ser devolvido pelo usufrutuário no mesmo estado em que o recebeu.”⁶⁶

Um pouco diferente é o caso da doação com reserva de usufruto vitalício, em que o usufrutuário não restituirá a coisa, uma vez que terá falecido. Nesse sentido, cumpre ao nu-proprietário requerer a baixa do usufruto para que se consolide a propriedade.

Ainda, há que se falar sobre a extinção do usufruto, oportunidade em que serão abordadas todas as hipóteses positivadas nos incisos do art. 1.410 do Código Civil⁶⁷. Veja-se o disposto na lei:

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).

Antes de tudo, é importante ressaltar a observação feita por Marco Aurélio Bezerra de Melo, quando diz que “o cancelamento do registro no cartório imobiliário é o momento em que se concede eficácia à extinção do usufruto, mas não custa lembrar que o usufruto pode recair em bens móveis e bens imateriais, não tendo cabida a referência, *in casu*, ao ato registral”.⁶⁸

Tal informação é de extrema relevância nesta pesquisa, principalmente porque, como será visto em momento oportuno, o cancelamento do registro no cartório é o marco que enseja a cobrança, na prática, do ITCMD.

Nesse contexto, a primeira forma de extinção trazida pela lei é por meio da renúncia ou morte do usufrutuário. No que tange à renúncia, Pablo Stolze explica:

Nesse diapasão, observamos que também a renúncia do usufrutuário poderá operar a extinção do direito. Linhas acima já tivemos oportunidade de escrever que a renúncia caracteriza-se por ser um negócio jurídico unilateral, que somente terá eficácia, em se tratando de bens imóveis, se observada a forma ou a solenidade estabelecida por lei. Salientando a natureza negocial da renúncia, lembre-se, ORLANDO GOMES preleciona: “Negócio unilateral é o que se forma com a declaração de vontade de uma

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁶⁸ MELO, *op. cit.*, p. 360.

só parte, com o testamento, a renúncia, a procuração e a despedida de um empregado”.⁶⁹

A forma à qual o autor faz referência quando se trata de bens imóveis é por meio de escritura pública, na hipótese de o bem ter valor superior a trinta salários-mínimos, nos termos do art. 108 do Código Civil⁷⁰. Assim, Gustavo Tepedino explica que “ocorre a consolidação da propriedade nas mãos do nu-proprietário.”⁷¹

Ainda sobre essa forma de extinção, vislumbra-se sua frequente ocorrência nos casos em que os pais doam determinado imóvel a seus filhos, mas, posteriormente precisam vendê-lo e os filhos concordam em renunciar ao usufruto. Inclusive, tal ato geralmente acontece no mesmo instrumento em que se realiza a alienação do imóvel.⁷²

De todas as hipóteses previstas em lei, a morte do usufrutuário ganha especial relevância porque é o foco desta pesquisa. Aqui se busca defender a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD quando o usufruto se extingue pela morte do usufrutuário. Trata-se de um recorte bem específico, mas que dá azo a uma discussão muito interessante, até mesmo por todo o debate existente no judiciário e até nos Tribunais Superiores acerca do tema.

Conforme já dito, o usufruto é necessariamente temporário, podendo ser, no máximo, vitalício.⁷³ Com o falecimento do nu-proprietário, o usufruto se mantém, de forma que o direito de propriedade se transmite aos herdeiros, que passam a ocupar a posição do *de cuius* na relação. Dessa forma, assevera Marco Aurélio Bezerra de Melo que “os herdeiros deverão cumprir o estabelecido na constituição do usufruto, tendo em vista a característica da aderência e a eficácia *erga omnes* típica dos direitos reais.”⁷⁴

No entanto, se ocorre a morte do usufrutuário, o direito real se extingue, uma vez que é personalíssimo e intransmissível. Sobre o tema, Carlos Roberto Gonçalves diz que:

Esta causa extintiva se aplica ao usufruto vitalício, cujo término é condicionado à sua ocorrência, bem como ao usufruto temporário, extinguindo-se, neste caso, antes do termo final. Pode, no entanto, sobreviver à morte de um dos usufrutuários quando se constitui em favor de várias pessoas conjuntamente.⁷⁵

⁶⁹ GAGLIANO, Pablo Stolze. *Código Civil Comentado*: arts. 1.369 a 1.418. V. 13. São Paulo: Atlas, 2004, p. 185-187.

⁷⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁷¹ TEPEDINO, *op. cit.*, p. 355.

⁷² GONÇALVES, *op. cit.*, p. 519.

⁷³ MELO, *op. cit.*, p. 360.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ GONÇALVES, *op. cit.*, p. 520.

Outra forma de extinção do direito real de usufruto é pelo advento do termo, na forma do art. 1.410, II do Código Civil.⁷⁶ Essa hipótese reforça ainda mais a característica da temporariedade do instituto. A chegada de determinada data, prevista no ato constitutivo, põe fim ao direito em comento. Isso porque a primeira parte do art. 128 do Código Civil⁷⁷ assim preceitua:

Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.

Ainda, o art. 135 do mesmo diploma dispõe que “ao termo inicial e final aplicam-se, no que couber, as disposições relativas à condição suspensiva e resolutiva.”⁷⁸ Portanto, infere-se que a chegada do termo final põe fim ao direito a que ele se opõe, razão pela qual há a extinção do usufruto nesse caso⁷⁹.

Nessa senda, o usufruto também pode ser extinto pelo implemento da condição, que, nas palavras de Marco Aurélio Bezerra de Melo, é simplesmente uma cláusula acessória que condiciona o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto⁸⁰. Dessa maneira, o autor cita como exemplo “o caso de alguém dar em usufruto determinado imóvel para uma pessoa até eventual aprovação no próximo concurso público para a Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro.”⁸¹

A extinção da pessoa jurídica impacta diretamente o usufruto constituído em seu favor, de modo que este também será extinto. Além disso, tal hipótese reafirma o caráter temporário do direito real. A lei prevê o prazo máximo de 30 anos para o usufruto nessa modalidade, contados da data em que se começou a exercer o direito real⁸² e, caso seja fixado prazo superior, a cláusula é considerada não escrita.⁸³ O prazo supramencionado foi consideravelmente reduzido em relação ao Código Civil de 1916, que previa o lapso temporal de 100 anos⁸⁴.

O inciso IV do art. 1.410⁸⁵ traz a hipótese de extinção pela cessação do motivo de que se origina. Essa possibilidade diz respeito ao motivo que faz alguém praticar o negócio jurídico,

⁷⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ MELO, *op. cit.*, p. 360.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 361.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² TEPEDINO, *op. cit.*, p. 355.

⁸³ MELO, *op. cit.*, p. 361.

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

ou seja, o porquê de instituir o usufruto. Assim, em se tratando de direito real de usufruto, se o motivo for determinante para a realização do negócio, deve ser levado em conta, uma vez que quando a situação não mais persistir, não haverá mais razão para que o usufruto subsista. Acerca disso, Marco Aurélio Bezerra de Melo exemplifica:

Por exemplo, tendo em vista o seu caráter assistencial, o usufruto pode ser estabelecido em razão de o usufrutuário cursar uma faculdade, de convalescer de determinada doença, durante o período de obras de construção de sua casa, ou outros motivos que tenham sido antevistos na celebração do negócio jurídico. Quando esses motivos não mais existirem, o interessado poderá pleitear a extinção do usufruto que, se não for atendida amigavelmente, desafiará medida judicial para tanto.⁸⁶

Pergunta-se, portanto, se seria necessário que o motivo determinante esteja expresso no título⁸⁷. No entanto, a doutrina se posiciona no sentido de que não seria obrigatório, bastando que seja inequívoco e comum às partes⁸⁸.

Ainda, Marco Aurélio Bezerra de Melo⁸⁹ observa que o poder familiar enseja a existência do usufruto dos pais em relação aos bens dos filhos menores. E, nesse raciocínio, a maioria ou a perda do poder familiar ocasionariam a cessação do motivo que deu causa ao usufruto, sendo, então, situações em que se aplica o inciso IV do art. 1.410 do Código Civil⁹⁰.

A destruição da coisa também extingue o usufruto, uma vez que o direito real recai sobre coisas e, não existindo a coisa, não há falar em usufruto⁹¹. Registre-se que a destruição parcial da coisa não necessariamente extinguirá o direito real, pois “não sendo total a perda, poderá substituir o usufruto, se a parte restante puder suportá-lo, ainda que reduzido”.⁹² Lado outro, ainda que haja destruição parcial, mas esta retirar a qualidade da coisa ou impedir a utilização do bem, haverá igualmente a extinção do usufruto”.⁹³

A consolidação é outra forma de extinção do usufruto e está prevista no inciso VI do art. 1.410 do Código Civil.⁹⁴ Carvalho Santos⁹⁵ ensina que a consolidação é a junção das qualidades de nu-proprietário e usufrutuário na mesma pessoa. Portanto, restaura-se a plenitude do domínio⁹⁶. Dessa maneira, pode-se dizer que a consolidação ocorre em situações como na

⁸⁶ MELO, op. cit., p. 361.

⁸⁷ TEPEDINO, op. cit., p. 355.

⁸⁸ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. V. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 847.

⁸⁹ MELO, op. cit., p. 361.

⁹⁰ BRASIL, op. cit., nota 1.

⁹¹ MELO, op. cit., p. 361.

⁹² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. V. 4. Rio de Janeiro: Forense, 2017, pp. 267-268.

⁹³ MELO, op. cit., p. 362.

⁹⁴ BRASIL, op. cit., nota 1.

⁹⁵ SANTOS, João Manuel de Carvalho. *Código Civil interpretado*. V. 9. 11. ed. 1987, p. 462 *apud* MELO, op. cit., p. 362.

⁹⁶ TEPEDINO, op. cit., p. 356.

renúncia, na qual o nu-proprietário readquire as faculdades de uso e gozo, ou quando o usufrutuário adquire a propriedade da coisa por meio de ato *inter vivos* ou *mortis causa*.⁹⁷

Extingue-se o usufruto por culpa do usufrutuário. Nesse sentido, leciona Gustavo Tepedino que a culpa se vislumbra quando o usufrutuário:

[...] aliena, deteriora, ou deixa arruinar os bens, não lhes acudindo com os reparos de conservação. Cuida-se, aqui, seja da transferência indevida do usufruto, ao arrepio do artigo 1.393 do Código Civil, seja da negligência do usufrutuário quanto àquelas despesas de conservação do bem gravado que lhe cabem, consideradas módicas e ordinárias. Em ambas as hipóteses ocorrerá a extinção do usufruto, em face da ilicitude do comportamento do usufrutuário⁹⁸

À vista disso, nota-se que a violação a um dever objetivo de cuidado do usufrutuário enseja a extinção do usufruto.

O não uso ou a não fruição da coisa em que o usufruto recai também é uma hipótese de extinção do referido direito real. Nesse caso, impera o princípio da função social da propriedade, previsto no inciso XXIII do art. 5º da Constituição Federal.⁹⁹ Questiona-se, nesse contexto, qual seria o prazo considerado razoável para se dizer que há um desuso. A lei, por sua vez, é omissa nesse sentido.¹⁰⁰ Há quem defenda a aplicação do prazo de dez anos previsto no art. 205 do Código Civil¹⁰¹, como é o caso dos autores Marco Aurélio Bezerra de Melo¹⁰² e Sílvio de Salvo Venosa¹⁰³.

No entanto, a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende de modo diverso. Segundo a Corte, a extinção do usufruto pelo não uso independe de prazo certo, desde que possa ser verificado o não atendimento dos fins sociais da propriedade.¹⁰⁴

A relatora menciona que não houve estipulação de prazo mínimo pelo legislador quando se trata do não uso do bem. A ministra observa, ainda, que a doutrina tem se posicionado no sentido da aplicação do prazo de dez anos, baseada no disposto no art. 205 do Código Civil¹⁰⁵. Inclusive, tal posição foi adotada no acórdão recorrido.

⁹⁷ MELO, *op. cit.*, p. 362.

⁹⁸ TEPEDINO, *op. cit.*, p. 356.

⁹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁰⁰ TEPEDINO, *op. cit.*, p. 356.

¹⁰¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

¹⁰² MELO, Marco Aurélio Bezerra de. *Direito das Coisas*. 5. ed. 2011, p. 348-349 *apud* _____, *op. cit.*, p. 363.

¹⁰³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: direitos reais*. V. 4. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 456.

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.179.259/MG*. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Disponível em: < <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/23325085/relatorio-e-voto-23325087> >. Acesso em: 16 nov. 2022.

¹⁰⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

No entanto, de acordo com Nancy Andrichi, não é possível admitir a aplicação de prazos prescricionais por duas razões. Primeiro porque o Código Civil de 2002 não reproduziu a norma do Código de 1916, a qual previa a extinção do usufruto pela prescrição. Em segundo lugar, porque o usufruto, sendo um direito real, não prescreve. Desse modo, a relatora entende que “a ausência de prazo específico, nesse contexto, deve ser interpretada como opção deliberada do legislador, e não como lacuna da lei”¹⁰⁶.

Portanto, conclui-se ser mais apropriada a posição do STJ, muito embora a Corte não tenha seguido o entendimento da doutrina. Lado outro, nada impede que em momento futuro tal posicionamento mude, de forma que o Tribunal passe a adotar o entendimento dos autores anteriormente citados.

1.4. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO

Ultrapassados os conceitos e os aspectos relevantes sobre os institutos da doação e do usufruto, convém falar especificamente sobre a doação com reserva de usufruto.

Essa espécie de doação tem especial relevância no âmbito do planejamento sucessório, que consiste “em um conjunto de atos que visa a operar a transferência e a manutenção organizada e estável do patrimônio do disponente em favor dos seus sucessores”.¹⁰⁷

Acerca do tema, leciona Miguel Maria de Serpa Lopes:

Pode o doador, reservando para si o usufruto, transferir ao donatário a nua-propriedade da coisa doada.

A doação da nua-propriedade implica sempre a reserva de usufruto em favor do doador, mesmo que o ato institutivo silencie a respeito, ficando igualmente prejudicada a existência do usufruto, se não se destinar a uma pessoa determinada. Também inadmissível seria uma reserva de usufruto para si e para os seus herdeiros, pois a estipulação implicaria a aquisição do usufruto pelo doador e este não pode transmitir aos herdeiros, em tais condições, sem conferir ao usufruto uma duração ultravitalícia.¹⁰⁸

Nota-se que pela própria dinâmica acima descrita, a doação com reserva de usufruto encontra no planejamento sucessório o cenário perfeito para se encaixar. Vislumbra-se um negócio jurídico útil, uma vez que o doador dispõe de parte da sua herança, respeitada a legítima, mas continua podendo usufruir o seu bem¹⁰⁹. Geralmente o usufruto é vitalício, de forma que os genitores conseguem ficar com a posse do bem até a sua morte.

¹⁰⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 85.

¹⁰⁷ GAGLIANO, *op. cit.*, 2004, p.59.

¹⁰⁸ LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil – fontes das obrigações: contratos*. V.3. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001, p. 400 *apud* GAGLIANO, *op. cit.*, 2004, p. 60.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 60.

Ainda, é possível que o doador, ao realizar a doação com reserva de usufruto, grave o bem com cláusula de inalienabilidade.¹¹⁰ Veja-se:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO CIVIL. DOAÇÃO. HERDEIROS NECESSÁRIOS. ANTECIPAÇÃO DE LEGÍTIMA. CLÁUSULA DE INALIENABILIDADE E USUFRUTO. MORTE DOS DOADORES.

1. Controvérsia acerca da possibilidade de cancelamento de cláusula de inalienabilidade instituída pelos pais em relação ao imóvel doado aos filhos.
2. A doação do genitor para os filhos e a instituição de cláusula de inalienabilidade, por representar adiantamento de legítima, deve ser interpretada na linha do que prescreve o art. 1.848 do CCB, exigindo-se justa causa notadamente para a instituição da restrição ao direito de propriedade.
3. Possibilidade de cancelamento da cláusula de inalienabilidade após a morte dos doadores, passadas quase duas décadas do ato de liberalidade, em face da ausência de justa causa para a sua manutenção.
4. Interpretação do art. 1.848 do Código Civil à luz do princípio da função social da propriedade.
5. Recurso especial provido.¹¹¹

São inegáveis as vantagens da doação com reserva de usufruto, principalmente porque é uma estratégia que facilita a transmissão da herança aos herdeiros¹¹². Os processos de inventário judicial são naturalmente demorados e costumam perdurar por anos. Assim, ao realizar o planejamento sucessório por meio do negócio jurídico em comento, são ultrapassadas etapas mais lentas presentes no processo judicial de inventário. Inclusive, acaba sendo mais fácil a possibilidade de consegui-lo pela via extrajudicial, com menor burocracia.

Ainda no que tange ao âmbito sucessório, é possível que haja direito real de habitação sobre um bem que foi doado com reserva de usufruto. Desse modo, é preciso explicar quais são os desdobramentos dessa situação.

Inicialmente, o direito real de habitação está previsto no parágrafo único do art. 7º da Lei n. 9.278/96, que assim preceitua: “parágrafo único. Dissolvida a união estável por morte de um dos conviventes, o sobrevivente terá direito real de habitação, enquanto viver ou não constituir nova união ou casamento, relativamente ao imóvel destinado à residência da família.”¹¹³. Ainda, o artigo 1.831 do Código Civil¹¹⁴ dispõe que:

Art. 1.831. Ao cônjuge sobrevivente, qualquer que seja o regime de bens, será assegurado, sem prejuízo da participação que lhe caiba na herança, o direito real de

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.631.278/PR*. Relator: Ministro Paulo de Tarso Sanseverino. Disponível em: < <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/859517945/inteiro-teor-859517955> >. Acesso em: 28 nov. 2022.

¹¹² GAGLIANO, *op. cit.*, 2004, p. 60.

¹¹³ BRASIL. *Lei n. 9.278*, de 10 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19278.htm>. Acesso em: 28 nov. 2022.

¹¹⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

habitação relativamente ao imóvel destinado à residência da família, desde que seja o único daquela natureza a inventariar.

Nesse sentido, Pablo Stolze explica que o direito real de habitação pode beneficiar o cônjuge ou o companheiro sobrevivente e se caracteriza como um “direito sucessório paralelo”, uma vez que pode coexistir com o direito à herança.¹¹⁵ Dessa maneira, sua finalidade é assegurar que o viúvo ou viúva permaneça no local em que antes residia com sua família, garantindo-lhe uma moradia digna. Continua o referido autor:

Pretende-se, com isso, na perspectiva do direito constitucional à moradia (art. 6º da CF), impedir que a viúva (ou viúvo) – mormente aquele de idade mais avançada – seja alijado do único imóvel integrante do monte partível, em que residiu durante toda uma vida com o falecido.

Se o direito sucessório paralelo não existisse, havendo outros herdeiros, o bem seria partilhado e, certamente, salvo acordo entre os próprios interessados, culminaria por ser alienado, repartindo-se a receita gerada e, por consequência, desalojando-se a viúva (ou viúvo) que lá residia.¹¹⁶

O direito real de habitação, portanto, ocorre na prática da seguinte forma: o doador, casado, doa o imóvel a um de seus filhos, com reserva de usufruto para si. Após a morte do doador, caso haja o retorno do bem ao espólio em decorrência da colação, a viúva terá o direito de arguir o direito real de habitação.¹¹⁷

Ainda sobre a habitação, Venosa ensina que é um “direito personalíssimo e temporário de residir em imóvel, não podendo ser cedido nem mesmo seu exercício. Cuida-se de direito real sobre coisa alheia, porque o titular reside em imóvel que não é seu.”¹¹⁸

Por fim, merece atenção a situação em que o cônjuge viúvo, que detém o direito real de habitação, contrai novo matrimônio ou constitui união estável. Há um questionamento pertinente sobre se haveria ou não a perda do direito real de habitação.

Nesse caso, o STJ entendeu que se deve analisar se a morte do autor da herança ocorreu na vigência do Código Civil de 1916, pois caso a resposta seja positiva, o viúvo perde o direito¹¹⁹. O referido diploma previa que o direito real de habitação seria extinto caso o cônjuge sobrevivente deixasse de ser viúvo, ou seja, caso se casasse ou iniciasse uma união estável, na

¹¹⁵ GAGLIANO, *op. cit.*, 2004, p. 60.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 61.

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ VENOSA, *op. cit.*, p. 460.

¹¹⁹ BUSCADOR DIZER O DIREITO. *Jurisprudência*. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/688f3fe72241429902623b790f15a774?categoria=4&subcategoria=44&assunto=158&forma-exibicao=apenas-com-informativo&ordenacao=data-julgado&criterio-pesquisa=e>>. Acesso em: 28 nov. 2022.

forma do §2º do art. 1.611.¹²⁰ No entanto, o Código Civil de 2002 não reproduziu essa causa de extinção, o que ensejou o posicionamento majoritário da doutrina no sentido de que não haveria a perda do direito.¹²¹

Diante de todo o exposto, tem-se por construída a base cível da presente pesquisa, o que possibilita a compreensão inicial de todo o fenômeno complexo e interdisciplinar aqui estudado. Agora, deve-se caminhar para a seara tributária, a fim de explanar os principais conceitos referentes ao ITCMD.

¹²⁰ BRASIL. *Lei n. 3.071*, de 1 de janeiro de 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em: 28 nov. 2022.

¹²¹ BUSCADOR DIZER O DIREITO, *op. cit.*, nota 119.

2. ASPECTOS SOBRE O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD)

O Direito Tributário, de igual modo, é um dos ramos do direito que ganha especial relevância nessa pesquisa. Diferentemente do Direito Civil, essa matéria está inserida no âmbito do Direito Público e, por isso, existem princípios e normas específicas que devem ser observadas.

O pressuposto desse trabalho é que para se chegar à conclusão pretendida, seria necessário estudar os institutos do Direito Civil, para somente depois analisar o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Isso porque uma das hipóteses de incidência do tributo tem base no direito privado.

Assim, como há uma discussão acerca da (im)possibilidade da cobrança do ITCMD e o fato gerador da obrigação é essencialmente um direito real, nada mais lógico do que explicá-lo inicialmente, para depois esmiuçar os aspectos do tributo alvo de controvérsia. Somente após as referidas etapas será possível elaborar uma discussão que reúna as duas áreas e tenha como consequência a confirmação da tese criada.

Feitas tais considerações, o presente capítulo abordará os princípios da legalidade tributária, irretroatividade e capacidade contributiva. Após, o estudo será direcionado para a previsão legal do ITCMD, englobando a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional (CTN) e a legislação infraconstitucional. Por fim, serão explicados os conceitos de fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuintes.

2.1. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, IRRETROATIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da legalidade é antigo. Acredita-se que a sua origem esteja na Carta Magna inglesa de 1215, do Rei João Sem Terra. O contexto do seu surgimento é que a nobreza e a plebe, somando esforços contra o poder unipessoal de tributar, criaram uma espécie de estatuto e o impuseram ao Rei. A ideia por trás disso era a de que os súditos precisavam dar uma aprovação prévia ao tributo, como forma de frear a atividade tributária do governo. A situação deu origem ao termo “*no taxation without representation*”¹²²

Eduardo Sabbag explica o contexto de criação da Magna Carta:

¹²² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 65.

O intento marcou a história do constitucionalismo inglês: tal estatuto foi a primeira constituição inglesa, chamada Magna Charta Libertatum, exurgindo a partir do desejo popular de rechaçar a tributação tradutora de desapropriação e de cancelar a ideia de que a invasão patrimonial pressupõe o consentimento popular. Nascia, assim, o ideal de que, na esteira da legalidade, corre tão somente o tributo consentido.¹²³

Essa condição para o exercício do Direito Tributário foi um fator relevante para limitar os poderes do Estado em outros momentos históricos.¹²⁴ Inclusive, nesse contexto, Dino Jarach afirmou que “foi por tais razões tributárias que nasceu o Estado Moderno de Direito”.¹²⁵

O princípio da legalidade serve como garantia do cidadão, principalmente na seara tributária. Ele serve como um pressuposto do Estado de Direito, de forma que um não existe sem o outro. Se o arbítrio estatal se sobrepõe aos institutos, não se pode falar em Estado de Direito.¹²⁶ Ainda, Luciano Amaro ensina que “o princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.¹²⁷

A segurança jurídica, portanto, é um pilar da legalidade e está diretamente associada a ela. Nesse sentido, e para Ricardo Lôbo Torres¹²⁸, a segurança jurídica, positivada no *caput* do art. 5º da CRFB/88¹²⁹, quer dizer segurança dos direitos fundamentais. Mas o autor vai além, ele também afirma que ela própria também é um direito fundamental, “no sentido de que as leis tributárias e a própria Fazenda Pública constituem *res publica*, ou direitos republicanos, ou direitos de 3ª geração como preferem outros, garantidos pelo ordenamento jurídico e acionáveis pelo Ministério Público ou qualquer um do povo”¹³⁰.

Ele também considera que a segurança jurídica é um valor fundamental no Estado de Direito, pois possui generalidade, abstração, polaridade e interação com outros valores. Ressalva que no Brasil, às vezes não aparece como valor e sim como princípio. Por fim, assevera que segurança não se confunde com garantia, na medida em que esta é meio para concretização daquela, principalmente por meio dos princípios constitucionais.¹³¹ Por essa razão, diz-se que a legalidade tributária encontra fundamento na segurança jurídica.

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Nueva, 1969, p. 24 *apud Ibid.*

¹²⁶ *Ibid.*, p. 66.

¹²⁷ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 55.

¹²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 165.

¹²⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 167.

¹³¹ *Ibid.*, p. 169.

Dito isso, a legalidade tributária encontra-se positivada no inciso I do art. 150 da CRFB/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.¹³² O princípio é previsto em todas os textos constitucionais, com exceção da Constituição de 1937, a qual foi omissa nesse sentido.¹³³

Partindo-se do pressuposto que, com a criação de um tributo haverá uma invasão patrimonial, nada mais lógico do que a sua criação ser feita mediante edição de lei, pois esta significa a vontade do povo, representado pelos integrantes do Poder Legislativo.¹³⁴ Nesse sentido, Sabbag assevera que “tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei.”¹³⁵

No entanto, o princípio da legalidade não se esgota na mera autorização do Legislativo para o Estado cobrar determinado tributo. A lei deve trazer outras informações, sendo estas os sujeitos ativo (quem deve cobrar) e passivo (quem deve pagar), quando o pagamento deverá ser realizado, o seu valor, e em quais circunstâncias.¹³⁶ Sobre o tema, Luciano Amaro explica:

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação.

Portanto, os critérios acima elencados não devem partir do arbítrio do administrador público, mas sim estar previstos em lei, como forma de garantir a segurança jurídica aos contribuintes. O mesmo autor explica que a obrigação tributária deriva tão somente da incidência da norma sobre um fato concreto e isso é suficiente para que nasça o dever de pagar. Assim, a autoridade administrativa não tem competência para decidir se o tributo é devido e qual o seu valor. A lei, e somente ela, faz isso.

Embora o art. 150, I, da CRFB/88¹³⁷ faça referência apenas aos verbos “exigir” e “aumentar”, Sabbag explica que “o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos instituição-extinção e aumento-redução”¹³⁸ Isso

¹³² BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹³³ SABBAG, *op. cit.*, p. 66.

¹³⁴ *Ibid.*

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ AMARO, *op. cit.*, p. 55.

¹³⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹³⁸ SABBAG, *op. cit.*, p. 67.

porque, se a lei é indispensável para que haja a criação, não há lógica em dispensá-la no caso da extinção. Da mesma forma, não há razão para exigí-la no aumento, mas não na redução.

O Código Tributário Nacional (CTN)¹³⁹, prevê no art. 97 a legalidade estrita, elencando por meio de seus incisos os elementos obrigatórios que a lei deve conter:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Conforme disposto no CTN, ficou reservado à lei aspectos como alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador, sendo este um rol taxativo. Sabbag explica que “tal composição exaustiva tem sido rotulada pelos teóricos, na forma de variadas denominações, a saber: Estrita Legalidade, Tipicidade Fechada (Regrada ou Cerrada) e Reserva Legal”.¹⁴⁰ Apesar de tais diferenças nas nomenclaturas atribuídas, a conclusão é uma só: a lei tributária deve conter “todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo”¹⁴¹ a fim de que se identifique no caso concreto o quanto se pagará, a quem, por que, sem prejuízo de demais respostas às naturais indagações que surgem perante o fenômeno da incidência.

No que tange ao princípio da irretroatividade, deve-se fazer algumas observações de modo geral e, posteriormente, sobre o princípio aplicado especificamente na seara tributária. Em regra, as normas jurídicas são criadas com efeitos para o futuro, salvo os casos em que são aplicadas a situações pretéritas, como na anistia ou remissão.¹⁴² A CRFB/88 prevê o referido princípio de forma geral no art. 5º, XXXVI, quando menciona que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”¹⁴³, mas sendo observadas as vedações, é possível que a lei se volte para o passado, desde que seja expressa nesse sentido ou se a retroatividade decorrer da própria natureza da lei. Não havendo tais peculiaridades, a lei sempre será voltada para o futuro.¹⁴⁴

¹³⁹ BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Disponível em <[https:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 5 mar. 2023.

¹⁴⁰ SABBAG, *op. cit.*, p. 71.

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 72.

¹⁴² AMARO, *op. cit.*, p. 58.

¹⁴³ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁴⁴ AMARO, *op. cit.*, p. 58.

A irretroatividade das leis se relaciona diretamente com a segurança jurídica, sendo esta um dos pilares do Estado de Direito.¹⁴⁵ Determinar a irretroatividade das leis tributárias observa a segurança jurídica, uma vez que torna intangíveis os atos e fatos já praticados. Sobre o tema, Carrazza correlaciona o princípio em comento com o da legalidade, explicando que se a lei formal que pudesse retroagir, a segurança jurídica seria inexistente. Nessa lógica, a exigência de lei para a criação do tributo seria irrelevante, visto que ele poderia atingir fatos ou situações já consumados.¹⁴⁶ O autor se utiliza de uma analogia para elucidar a lição: “[...] mal comparando, seria o mesmo que trancafiar um criminoso numa cela dando-lhe a chave da porta, com a qual, a qualquer tempo, poderia tranquilamente evadir-se.”¹⁴⁷

O Estado de Direito veda comportamentos arbitrários e a irretroatividade da lei tributária protege o contribuinte justamente contra o arbítrio do Estado. Assim, não há permissão para que se modifique para pior situações fiscais já consolidadas ou, ainda que aperfeiçoadas, estejam pendentes de condição.¹⁴⁸ Portanto, aplica-se o aforismo “*tempus regit actum*”, que se traduz na ideia de que deve ser aplicada a lei vigente à época do fato.

Toda essa ideia se fundamenta pelo fato de que, como regra geral, as leis tributárias – bem como as demais, são projetadas para o futuro, ou seja, relaciona-se aos fatos geradores a ela subsequentes¹⁴⁹. Então, “a lei deve ser anterior ao fato imponible, e não o fato imponible anterior à lei”.¹⁵⁰

Em matéria tributária, o princípio da irretroatividade está preceituado no art. 150, I, alínea a da CRFB/88¹⁵¹, cujo dispositivo traz a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Em relação ao tema, Amaro afirma no seguinte sentido:

Esse dispositivo, a exemplo do contido no art. 5º, XXXVI, é dirigido não só ao aplicador da lei (que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito), mas também ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato.¹⁵²

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015, p. 394.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 395.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 395-396.

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 396.

¹⁴⁹ SABBAG, *op. cit.*, p. 216.

¹⁵⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 396.

¹⁵¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁵² AMARO, *op. cit.*, p. 58.

Registre-se que a lei pode, sim, prever a redução ou a dispensa de tributo em relação a fatos pretéritos, fazendo com que a lei vigente à época deixe de incidir no caso concreto. No entanto, o dispositivo deve prever expressamente isso. O aplicador da lei, por sua vez, não pode dispensar o tributo, tampouco reduzi-lo, sob o argumento de que a lei nova modificou (extinguiu ou reduziu) o tributo previsto na lei anterior. Enquanto a lei, de forma genérica, é projetada para fatos a ela posteriores, a lei tributária, de modo específico, deve atingir fatos geradores a ela subsequentes.¹⁵³

A irretroatividade é inafastável em termos de criação ou aumento de tributo, de forma que a lei não pode retroagir sob nenhum argumento. Aplica-se somente aos fatos posteriores a ela. Nesse sentido, é importante registrar que a lei tributária que se volte para o passado a fim de eleger acontecimentos pretéritos como fato geradores, notadamente quando tais fatos não eram tributados, é inconstitucional. Isso porque tal situação viola expressamente o princípio da irretroatividade da lei que cria ou majora o tributo.¹⁵⁴

De modo a corroborar com o exposto, vale mencionar a lição de Roque Antonio Carrazza a respeito do tema:

Demais disso, a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos em época anterior à de sua entrada em vigor. Sem este penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria.¹⁵⁵

É importante fazer uma relação entre o princípio da irretroatividade e a existência de leis que produzem efeitos jurídicos sobre atos pretéritos¹⁵⁶, conforme art. 106, I e II do CTN¹⁵⁷:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

¹⁵³ SABBAG, *op. cit.*, p. 216.

¹⁵⁴ AMARO, *op. cit.*, p. 58.

¹⁵⁵ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 401.

¹⁵⁶ SABBAG, *op. cit.*, p. 220.

¹⁵⁷ BRASIL, *op. cit.*, p. 135.

De acordo com Sabbag, “o sistema jurídico-constitucional brasileiro não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade tributária.”¹⁵⁸. Com a leitura do disposto no art. 106 e incisos, nota-se o convívio do princípio da irretroatividade com leis que produzem efeitos sobre atos passados. Tal situação enseja a classificação por parte da doutrina como “exceções” ao princípio.¹⁵⁹ O autor explica que não é equivocado afirmar que não existem exceções à irretroatividade, visto que, de fato, todos os tributos a ela se submetem.

Assim, Sabbag assevera que:

A bem da verdade, as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que se estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei “interpretativa” e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo “exceção” [...]. Assim, com maior prudência e rigor técnico recomendáveis é mais adequado asseverar que, na seara tributária, não há incompatibilidade entre o princípio da irretroatividade e a existência de leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos do que afirmar, categoricamente, que subsistem “exceções” ao princípio.¹⁶⁰

Nesse contexto, vale expor e explicar quais são os tipos de leis que produzem efeitos jurídicos sobre o passado, sendo estas a lei interpretativa e a lei que seja benigna no campo das infrações.¹⁶¹ O CTN¹⁶² fala sobre lei interpretativa em seu art. 106, I. Grande parte da doutrina critica esse ponto¹⁶³, por considerar incompatível a natureza da norma com o que preceitua o princípio.

Com efeito, Amaro critica a previsão do Código, sob o argumento de que não subsiste razão para tolerar o dispositivo. Ainda, ele observa que tal espécie de lei usurpa a competência constitucional conferida ao Poder Judiciário: a de apreciar fatos concretos ocorridos no passado e dizer qual o direito a ser aplicado. Dessa forma, haveria duas possibilidades, ou a lei nova exerce a função do juiz sendo equivalente à forma como ele interpretaria (e, portanto, seria inócua), ou interpretaria de modo diverso, o que a tornaria inoperante, porque retroativa.¹⁶⁴

Conforme entendimento do autor:

Segundo já afirmamos noutra ocasião, a lei “interpretativa” sofre todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, e, portanto, é inútil. Com efeito, a dita “lei interpretativa” não consegue escapar do dilema: ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as consequências daí decorrentes), ou

¹⁵⁸ SABBAG, *op. cit.*, p. 220.

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 222

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

¹⁶³ SABBAG, *op. cit.*, p. 223.

¹⁶⁴ AMARO, *op. cit.*, p. 90.

ela se limita a repetir o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria nem para a retroação da lei nem, em rigor, para sua edição). Não se use o sofisma de que a lei interpretativa “apenas” diz como deve ser aplicada (inclusive pelo juiz) a lei anterior; nem se argumente que o legislador “somente” elucida o que ele teria pretendido dizer com a lei anterior.¹⁶⁵

Apesar das críticas destinadas ao inciso I do art. 106¹⁶⁶, o dispositivo ainda não foi considerado inconstitucional pelos Tribunais Superiores, o que não impede apontamentos críticos e técnicos da doutrina sobre o tema.¹⁶⁷

No que tange à hipótese da lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre ato pretérito, a previsão legal é a do art. 106, II. Veja-se:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
 II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 a) quando deixe de defini-lo como infração;
 b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O referido artigo diz respeito às sanções tributárias e permite que a lei nova seja aplicada retroativamente, quando for favorável ao sujeito passivo, em relação à lei vigente à época. Esse dispositivo se refere às infrações e penalidades, não sendo aplicável aos tributos em si, de forma que, a ausência de pagamento do tributo não enseja a aplicação retroativa do art. 106, II do CTN¹⁶⁸, caso venha norma posterior que conceda isenção ao tributo.¹⁶⁹ Portanto, pode-se concluir que a retroatividade da lei mais benéfica, na seara tributária, aplica-se tão somente às infrações.

É oportuno comentar as alíneas do inciso II do art. 106 do CTN¹⁷⁰, que incidem somente se o ato não estiver definitivamente julgado. Amaro afirma que as alíneas a e c demonstram a mencionada retroatividade benéfica:

[...] se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado). É óbvio que, se a lei nova agravar a punição, ela não retroage.¹⁷¹

¹⁶⁵ *Ibid.*

¹⁶⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

¹⁶⁷ SABBAG, *op. cit.*, p. 224.

¹⁶⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

¹⁶⁹ SABBAG, *op. cit.*, p. 233.

¹⁷⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

¹⁷¹ AMARO, *op. cit.*, p. 90.

Sabbag e Amaro são unânimes no que tange à redundância da alínea b em relação à alínea a. O primeiro, afirma que a alínea a deve ser preferencialmente usada, pois pouco importa se a conduta não é mais considerada infração ou se ela não se opõe a exigência de ação ou omissão. Ainda, observa que a alínea a é mais abrangente no que tange à “proteção desonerativa”.¹⁷² O segundo, afirma que a alínea b ilustra justamente o que diz a alínea a. Ele explica que a alínea b trata da situação em que o ato que antes contrariava o dispositivo legal (comissivo ou omissivo) deixou de ser assim considerado pela nova lei. Conclui, por fim, que tal disposição é justamente o que está preceituado na alínea a, tornando ocioso o inciso.¹⁷³

Para finalizar os princípios, vale explicar o princípio da capacidade contributiva que, como os demais, tem sua especial relevância nessa pesquisa. É oportuno lembrar que o Direito Tributário engloba uma série de princípios, mas apenas alguns deles têm relação direta com o trabalho. É sobre esses que o estudo se debruça, sem prejuízo da relevância dos demais. O princípio em comento está insculpido na primeira parte do §1º do art. 145 da CRFB/88¹⁷⁴, que assim preceitua:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O dispositivo indica que a repartição dos encargos tributários entre os constituintes deve ser equitativa.¹⁷⁵ A capacidade contributiva vai ao encontro do princípio da igualdade e, no campo tributário, concretiza os ideais republicanos, pois, em se tratando de termos econômicos, quem pode mais, deve pagar mais. Consequentemente, quem pode menos, deve pagar menos. Ou seja, as cargas tributárias devem ser proporcionais aos padrões de riqueza dos contribuintes. Nesse sentido é o entendimento de Carrazza:

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.¹⁷⁶

¹⁷² SABBAG, *op. cit.*, p. 235.

¹⁷³ AMARO, *op. cit.*, p. 90.

¹⁷⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁷⁵ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 102

¹⁷⁶ *Ibid.*, p. 103.

Deve-se ressaltar que o pagamento de impostos não pode prejudicar a manutenção de direitos humanos dos contribuintes, tais como o direito à moradia, à alimentação, ao lazer, à saúde, à educação e afins¹⁷⁷. Partindo-se desse fato, seria completamente irrazoável que os milionários e os hipossuficientes suportassem a mesma quantidade de impostos, porque não seriam afetados da mesma forma.

Assim, os conceitos dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva são indispensáveis quando se fala em Justiça Fiscal, pois garantem a sua efetividade. Nesse contexto, Carrazza ressalta:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam esse tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.

Cabe ressaltar, outrossim, que o destinatário do referido princípio é o legislador ordinário, o qual deve empregar um caráter pessoal aos impostos que cria, de forma que eles sejam graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.¹⁷⁸ No que tange à sua eficácia, não se trata de mera diretriz programática, no entender de Carrazza e de outros grandes juristas, como Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges. É dotado, portanto, de força vinculante, notadamente em relação aos órgãos legislativos e judiciais.¹⁷⁹

Diante do exposto, resta demonstrada a importância do princípio, o qual servirá como base para as discussões do próximo capítulo.

2.2. PREVISÃO LEGAL DO ITCMD

A CRFB/88 estabelece como de competência estadual o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), conforme disposto no art. 155, I do referido Diploma, “art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;”¹⁸⁰

Com o advento da Constituição de 1988, houve uma bipartição no que tange à competência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e do ITCMD, de forma que o primeiro passou a ser da competência dos Municípios e o último ficou sob gestão do Estado.¹⁸¹

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ *Ibid.*, p. 112.

¹⁷⁹ *Ibid.*, p. 113.

¹⁸⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁸¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1439-1440.

No plano infraconstitucional, o CTN não prevê especificamente sobre o ITCMD. A matéria ficou destinada à lei estadual, que possui competência plena para o assunto, enquanto não houver lei complementar, nos termos do art. 155, I da CRFB/88.

O Estado do Rio de Janeiro, inicialmente, editou a Lei n. 1.427/89 que instituiu o ITCMD. Sua aplicação se dá apenas para fatos geradores ocorridos no período de 01/03/89 a 31/06/2016, uma vez que o Diploma foi revogado pela atual Lei n. 7.174/15, que dispõe sobre o ITCMD para fatos geradores ocorridos a partir de 01/07/2016.

No momento oportuno, qual seja, no próximo capítulo, a discussão sobre as leis supramencionadas será mais aprofundada, de modo que, agora, a mera exposição dos diplomas e o lapso temporal de aplicação de cada um é suficiente.

2.3. FATO GERADOR, CONTRIBUINTES, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

O fato gerador de um tributo é definido como o momento concreto da realização da hipótese de incidência, ou seja, é a concretização do arquétipo legal. Sabbag observa, ainda, o seguinte:

Cabe destacar que o fato gerador ganha significativa importância por definir a lei a ser aplicada no momento da cobrança do tributo, em abono do princípio constitucional da irretroatividade tributária (art. , III, “a”, CF). Sabe-se que, em uma atuação fiscal, deve a autoridade fiscalizadora valer-se da lei que antecede os fatos geradores aos quais ela se refere, sob pena de veicular uma retroatividade legal, o que se pretende coibir com o postulado constitucional em comento.¹⁸²

Conforme dito no trecho acima, é importante esclarecer qual é o fato gerador do ITCMD, pois assim se saberá qual a lei que deve ser aplicada no momento da cobrança do tributo, principalmente quando há duas leis que incidem sobre lapsos temporais distintos, em observância ao “*tempus regit actum*”, já explicado. Essa discussão terá um enfoque maior no capítulo seguinte, o que justifica somente a exposição dos conceitos relevantes referentes ao tributo, neste tópico.

No que concerne ao ITCMD, a lei preceitua que os fatos geradores são a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos, bem como a doação de quaisquer bens ou direitos. Convém, portanto, elucidar o conceito do vocábulo transmissão que, no entender que Sabbag, significa a “passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para a

¹⁸² SABBAG, *op. cit.*, p. 826.

outra”¹⁸³. Nesse raciocínio, a transmissão ocorre em caráter não oneroso, seja pela morte (transmissão *causa mortis*) ou doação (liberalidade).¹⁸⁴

A Lei Estadual n. 7.174/15, que regula o ITCMD no Estado do Rio de Janeiro, dispõe no art. 5º que, além da transmissão de bens imóveis situados no estado, também será devido o ITCMD na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele (no Rio de Janeiro) estiver localizado o domicílio (i) do doador, (ii) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior, (iii) do falecido, na data da sucessão ou (iv) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior.¹⁸⁵

Trata-se de um ponto que suscita uma importante observação. A CRFB/88 preceitua no art. 155, §1º, III, alíneas a e b, que a lei complementar deve disciplinar as situações em que (a) o doador tenha domicílio ou residência no exterior; e aquelas em que (b) o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Veja-se:

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:
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;

No entanto, não há lei complementar que uniformize o ITCMD no território nacional. Assim, o STF ressaltou a competência plena dos Estados para instituí-lo, mesmo diante da ausência de lei complementar, com base no art. 24, §3º CRFB/88: “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.”¹⁸⁶

Ocorre que tal entendimento não se aplica no caso *de cujus* que possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, consoante se decidiu no Tema 825 de Repercussão Geral (RE n. 851.108/SP):

¹⁸³ *Ibid.*, p. 1441.

¹⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁵ BRASIL. Lei n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx;jsessionid=0094bBGcXqHK0fUkQtYHEF6r2St1b8ubjFOCn4mVTc3stPUzyvzc!505362808?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_afLoop=100421395629775612&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrl-state=k6vnrr9md_1>. Acesso em: 27 mar. 2023.

¹⁸⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. (...) 3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155. 4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b). 5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto.¹⁸⁷

Deve-se frisar, portanto, que o 5º da Lei n. 7.174/15 teve sua eficácia suspensa, de acordo com decisão liminar proferida na ADI n. 6826. Foi encaminhada à SEFAZ Orientação de Cumprimento de Julgado, o que ensejou a edição da Resolução n. 411/2022, que determina em seu art. 1º:

Art. 1º Fica suspensa a lavratura de autos de infração na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, nas hipóteses previstas no inciso II do art. 5º da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015.¹⁸⁸

A Lei n. 7.174/15 inovou ao estabelecer como fato gerador a transmissão *causa mortis* de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência¹⁸⁹, conforme disposto no art. 23:

Art. 23. Na transmissão causa mortis de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização, tais como Plano Gerador de Benefício Livre

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 851.108/SP*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

¹⁸⁸ BRASIL. Secretaria da Fazenda. *Resolução n. 411*, de 08 de julho de 2022. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigationrender.jsp?_afLoop=100430272620489508&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000033647&_adf.ctrl-state=nkfzsr7wa_90>. Acesso em: 01 abr. 2023.

¹⁸⁹ GUIMARÃES, Stephanie. *Principais inovações trazidas pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015*. 2016. 16 f. Artigo científico (Pós-graduação em Direito). Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

(PGBL) ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), para os beneficiários indicados pelo falecido ou pela legislação, a base de cálculo é:

I - o valor total das quotas dos fundos de investimento, vinculados ao plano de que o falecido era titular na data do fato gerador, se o óbito ocorrer antes do recebimento do benefício; ou

II - o valor total do saldo da provisão matemática de benefícios concedidos, na data do fato gerador, se o óbito ocorrer durante a fase de recebimento da renda.¹⁹⁰

Conforme previsão do art. 13, inciso II da referida lei, as responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto, nesse caso, são as entidades de previdência complementar, bem como as sociedades seguradoras autorizadas.¹⁹¹

Todavia, há decisão do STJ que entende que o seguro de vida VGBL não integra a base de cálculo do ITCMD. A fundamentação para o julgado foi no sentido de que O VGBL, segundo a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e a jurisprudência do STJ, possui natureza jurídica de seguro. Ou seja, não apenas a jurisprudência reconhece a natureza de seguro do plano VGBL, mas também a própria agência reguladora do setor econômico classifica-o como espécie de seguro de vida. O Código Civil, por sua vez, afirma expressamente que o seguro não é herança, no art. 794: “Art. 794. No seguro de vida ou de acidentes pessoais para o caso de morte, o capital estipulado não está sujeito às dívidas do segurado, nem se considera herança para todos os efeitos de direito.”¹⁹²

Sendo assim, não assiste razão ao Fisco quando inclui o VGBL na base de cálculo do ITCMD.¹⁹³

Feitas tais observações sobre o fato gerador, convém falar sobre os contribuintes do imposto em análise. Os sujeitos passivos do ITCMD são o herdeiro ou legatário, nas transmissões *causa mortis* e qualquer das partes adstritas à doação (doador ou donatário), nos termos da lei.¹⁹⁴ O legislador estadual possui a faculdade de escolher o responsável tributário. Sabbag exemplifica a hipótese de lavratura do instrumento público, na qual o tabelião deixa de exigir prova de quitação do imposto, o que é seu dever nos termos da lei. Nesse caso, ele ficará responsável pelo pagamento do tributo¹⁹⁵, conforme disposto no art. 134, VI do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

¹⁹⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

¹⁹³ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *O seguro de vida VGBL não integra a base de cálculo do ITCMD*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizero.direito.com.br/jurisprudencia/detalhes/d4ea5dacfff2d8a35c0952291779290d>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

¹⁹⁴ SABBAG, *op. cit.*, p. 1440.

¹⁹⁵ *Ibid.*

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;¹⁹⁶.

No Estado do Rio de Janeiro, o art. 5º, II da Lei n. 7.174/15¹⁹⁷ prevê como contribuintes o beneficiário, usufrutuário, cessionário, fiduciário, herdeiro, o legatário ou donatário, assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão do bem ou direito, por doação ou *causa mortis*¹⁹⁸. No entanto, vale mencionar a suspensão do inciso II do referido dispositivo, o qual está suspenso, nos termos anteriormente esclarecidos.

Houve um alargamento do rol de responsáveis solidários pelo imposto. Na lei anterior, eram solidariamente responsáveis apenas o inventariante ou o doador. Agora, os responsáveis constam no rol do art. 11 da Lei n. 7.174/15:

Art. 11. São solidariamente obrigados pelo pagamento do crédito tributário devido pelo contribuinte ou responsável:

I - o doador, o cedente ou o donatário quando não contribuinte;

II - os notários, os registradores, os escrivães e os demais servidores do Poder Judiciário, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, que não exigirem o cumprimento do disposto na legislação tributária;

III - a empresa, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;

IV - o inventariante ou o testamentário em relação aos atos que praticarem;

V - o titular, o administrador e o servidor dos demais órgãos ou entidades de direito público ou privado onde se processe o registro, a anotação ou a averbação de doação;

VI - qualquer pessoa natural ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido ou doado;

VII - o cessionário, inclusive na cessão onerosa, em relação ao imposto devido pela transmissão *causa mortis* dos direitos hereditários a ele cedidos;

VIII - a pessoa natural ou jurídica que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e

IX - os coerdeiros, legatários e codonatários, em relação à totalidade do bem transmitido.¹⁹⁹

Por fim, é prudente que se discuta sobre a base de cálculo e alíquota de forma conjunta, ante a estreita ligação entre os dois institutos, pois é a partir da daquele que se definirá o *quantum debeatur*, bem como a alíquota cabível.

A Lei n. 1.427/89 dispunha que a base de cálculo do imposto seria o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título de crédito, transmitidos ou doados²⁰⁰. Já a Lei n. 7.174/15

¹⁹⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

¹⁹⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

¹⁹⁸ GORGITA, Thadeu Soares. *Aspectos importantes da nova lei do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação no Estado do Rio de Janeiro- Lei nº 7.174 de 28 de dezembro 2015*. Disponível em: < <https://www.oliveiraecarvalho.com/wp-content/uploads/2020/01/Aspectos-importantes-da-nova-lei-do-Imposto-de-Transmiss%C3%A3o-Causa-Mortis-e-Doa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

¹⁹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

²⁰⁰ BRASIL. *Lei n. 1.427*, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=100435997804487909&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98836&_adf.ctrl-state=txcqzdnjc_9>. Acesso em: 01 abr. 2023

passou a prever em seu art. 14 que a base de cálculo do imposto será o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.²⁰¹

A nova lei passou a prever que, uma vez comprovadas a origem, autenticidade e pré-existência, as dívidas do falecido ou as que onerem o bem doado serão excluídas da base de cálculo, assim como as despesas de funeral. Tal questão sempre foi muito discutida com a Fazenda Pública no momento do cálculo do ITCMD incidente na partilha de bens, tanto na doação, quanto na herança.²⁰²

No que tange às alíquotas, inicialmente foram estabelecidas alíquotas majoradas e progressivas, de acordo com o valor da totalidade dos bens/direitos transmitidos. O percentual foi de 4,5%, para valores até 400.000 UFIRs-RJ e 5%, para valores acima de 400.000 UFIRs-RJ no texto original da Lei n. 7.174/15.

No ano de 2017, o governo do Estado do Rio de Janeiro editou o Projeto de Lei n. 3.419/17 com objetivo de alterar as redações do inciso XI do Artigo 8º e do o artigo 26, com o propósito de aumentar as alíquotas de forma escalonada e reduzir a faixa de isenção. O projeto foi aprovado pela Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (Alerj), fazendo com que o Rio passasse a fazer parte do grupo de estados com o imposto mais alto, dentro do limite legal.²⁰³

Com a alteração legislativa as alíquotas passaram a serem escalonadas entre 4,5% a 8% (limite máximo):

Artigo 26 - O imposto é calculado aplicando-se, sobre o valor fixado para a base de cálculo, considerando-se a totalidade dos bens e direitos transmitidos, a alíquota de:
I – 4,5% (quatro por cento), para valores até 100.000 UFIR-RJ;
II – 6% (seis por cento), para valores acima de 200.000 UFIR-RJ e até 300.000 UFIR-RJ;
III – 7% (sete por cento), para valores acima de 300.000 UFIR-RJ e até 400.000 UFIR-RJ;
IV - 8% (oito por cento) para valores acima de 400.000 UFIR-RJ.²⁰⁴

No que tange à progressividade do ITCMD, esta é permitida, conforme entendimento do STF no RE n. 562045/RS²⁰⁵. O ITCMD, que é um imposto real e pode ser progressivo mesmo que esta progressividade não esteja expressamente prevista na CRFB/88. Tampouco se exige edição de Emenda Constitucional para tanto.

²⁰¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

²⁰² GUIMARÃES, *op. cit.*

²⁰³ GORGITA, *op. cit.*

²⁰⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

A título de curiosidade, conclui-se que existem quatro impostos progressivos na ordem tributária brasileira, quais sejam, dois impostos federais, Imposto de Renda (IR) e Imposto Territorial Rural (ITR), um municipal, Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e um estadual, o ITCMD.

Diante do exposto ao longo do capítulo, entende-se que os pontos mais relevantes sobre o ITCMD foram devidamente abordados, de modo que a pesquisa ostenta uma base robusta sobre os institutos. Isso a torna apta para avançar rumo a uma discussão ainda mais técnica, sendo esta o cerne do trabalho.

3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD NA EXTINÇÃO DO USUFRUTO BASEADA NO ART. 42 DA LEI N. 7.174/15

O presente capítulo tem por escopo construir e fundamentar a tese a ser defendida. Após a análise dos institutos atinentes ao Direito Civil e ao Direito Tributário, a pesquisa ostenta maturidade para avançar a um grau mais complexo, no qual as duas áreas se estreitarão a fim de embasarem a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD na extinção dos usufrutos que foram constituídos sob a égide da Lei n. 1.427/89²⁰⁶.

3.1. AS LEIS N. 1.427/89 E 7.174/15

É relevante iniciar o referido tópico tratando sobre o art. 11, inciso I da Lei Estadual do Rio de Janeiro n. 1.427/89²⁰⁷, atualmente revogada, cuja redação foi dada pelo art. 1º da Lei n. 3.515/00²⁰⁸, que dispunha que a instituição e a extinção de usufruto constituíam os fatos geradores que acarretavam a incidência do ITCMD. Nos dois casos, a base de cálculo era de 50% do valor do bem ou direito, como se percebe pela redação desse dispositivo. Veja-se:

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;²⁰⁹

Contudo, a Lei Estadual n. 7.174/15 passou a prever em seu art. 7º, III, que o ITCMD seria cobrado apenas na instituição do usufruto e não mais de forma cindida como era feito anteriormente: “art. 7º O imposto não incide: III - na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;”²¹⁰

Neste ponto, deve-se questionar se a extinção do usufruto seria uma transmissão de direito real ou apenas a consolidação da propriedade, pois tal análise permite reunir argumentos favoráveis ou não à cobrança do imposto em dois momentos. Dessa forma, defender que é a transmissão de um direito real que assegura a cobrança do ITCMD, ao passo que sustentar a tese de que o que ocorre é apenas a consolidação da propriedade demonstra tão somente que é

²⁰⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 200.

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ BRASIL. Lei n. 3.515, de 21 de dezembro de 2000. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigationrenderer.jsp?_afrLoo p=112222321005645810&datasource=UCMServer%23dDocName%3A99043&_adf.ctrl-state=11xqcz7lo0_36. Acesso em: 26 ago. 2023.

²⁰⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 200.

²¹⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

um fato irrelevante para a seara tributária, não constituindo fato gerador e, portanto, afastando a incidência do imposto.

A Fazenda Estadual defendia a existência de uma cisão da propriedade no momento da doação com reserva de usufruto, apta a justificar a cobrança do imposto quando da morte ou renúncia do usufrutuário, pois se estaria transmitindo ao nu-proprietário as faculdades que este não possuía, quais sejam, as de dispor e reivindicar o bem.

Contudo, essa tese não vingou. Inicialmente, deve-se frisar que não há nova transmissão de direitos, mas tão somente a consolidação da propriedade nas mãos de quem já passou a detê-la, no momento da doação. Ou seja, duas das quatro faculdades inerentes à propriedade (usar e gozar) voltam a ser do nu-proprietário, aliando-se novamente às de dispor e reivindicar, que já o pertenciam pela lógica do usufruto. Desse modo, a extinção do usufruto não caracterizaria uma transmissão de bens e direitos, não se podendo falar, conseqüentemente, em fato gerador do ITCMD.

Há que se mencionar também o art. 42 da Lei Estadual n. 7.174/2015, o qual suscita diversas polêmicas:

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 gerador²¹¹

Veja-se: a redação do dispositivo vai de encontro ao que dispõe a Constituição Federal²¹² (art. 150, III, a) e o Código Tributário Nacional²¹³ (art. 105), no que tange à legalidade e irretroatividade tributárias, matérias já pacificadas em lei:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

No que tange especificamente ao art. 105, supramencionado, Eduardo Sabbag²¹⁴ leciona que a nova legislação se aplica aos fatos geradores pendentes, sendo entendidos como

²¹¹ *Ibid.*

²¹² BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

²¹³ BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

²¹⁴ SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 229.

aqueles que se iniciaram na vigência de uma legislação e se concluirão na vigência de outra. Dessa forma, o autor sustenta que o art. 105 apenas impõe o preceito constitucional do art. 150, III, a, que veda o efeito retroativo da lei de natureza tributária. Por fim, o autor explica:

[...] os fatos geradores pendentes são aqueles cuja conclusão (consumação) implica uma sequência de atos, sequência essa que já teve início, mas ainda não se completou quando a lei entrou em vigor: uma primeira parte foi praticada sob a égide da lei velha, e uma segunda parte se aperfeiçoará sob o manto da lei nova.²¹⁵

Stephanie Guimarães de Moura, em seu estudo sobre as principais mudanças trazidas pela Lei n. 7.174/15, sintetiza que a legislação tributária se aplica apenas aos fatos geradores futuros, de forma que não é possível a cobrança de um tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu. Assim, na vigência da Lei n. 7.174/15, não seria cabível a cobrança do imposto relativo a um fato gerador pretérito, que deixou de ser previsto por ela, e que nem sequer ocorreu durante a vigência da Lei n. 1.427/89.²¹⁶

O que se defende nessa pesquisa, portanto, é que a “primeira parcela” deve ser considerada como pagamento integral do imposto, vez que o que justificava o pagamento da “segunda parcela” deixou de ser considerado fato gerador. Consequentemente, haveria a necessidade da declaração de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei n. 7.174/15, conforme será visto adiante.

À vista disso, tem-se que a Lei n. 7.174/15 traz uma significativa contradição, pois há uma antinomia entre o art. 7º, III, que dispõe expressamente que não incide ITCMD na extinção do usufruto, com o art. 42 do mesmo diploma, que regula a inconstitucional possibilidade de cobrança diferida (50% na instituição e 50% na extinção), ainda que a primeira tenha se dado sob a égide da Lei n. 1.427/89 e a segunda já na vigência da Lei n. 7.174/2015.

Ao tentar regular o direito intertemporal por meio do art. 42, o legislador criou, na verdade, uma controvérsia que levou a discussão para o âmbito do Judiciário. Como será visto, diversas demandas foram e continuam sendo ajuizadas, principalmente perante o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a fim de impedir a cobrança da “segunda parcela”. Para falar sobre esse tópico, é indispensável a menção à Representação de Inconstitucionalidade n. 0008135-40.2016.8.19.0000.

²¹⁵ *Ibid.*

²¹⁶ GUIMARÃES, *op. cit.*, p. 12.

3.2. A REPRESENTAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 0008135-40.2016.8.19.0000

Inicialmente, é importante conceituar o que seria a Representação por Inconstitucionalidade, de modo a facilitar a compreensão do tema.

Rodrigo Padilha²¹⁷ explica que a Constituição da República delegou aos Estados-membros o poder de elaborar as suas próprias ações de controle de constitucionalidade, as quais recebem o nome de representação de inconstitucionalidade, também conhecidas como Ação Direta de Inconstitucionalidade Estadual. A única proibição foi de a legitimidade ativa pertencer a um único órgão, conforme previsão do art. 125, §2º da CRFB/88: “§ 2º Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão.”²¹⁸

Sobre o tema, Alexandre de Moraes leciona:

Em relação às leis ou atos normativos municipais ou estaduais contrários às Constituições Estaduais, compete ao Tribunal de Justiça local processar e julgar, originariamente, a ação direta de inconstitucionalidade.

Ressalte-se que esta previsão é da própria Constituição Federal, ao dispor no art. 125, §2º, que os Estados organizarão sua Justiça cabendo-lhes a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão.

Note-se que, se a lei ou ato normativo municipal, além de contrariar dispositivos da Constituição Federal, contrariar, da mesma forma, previsões expressas do texto da Constituição Estadual, mesmo que de repetição obrigatória e redação idêntica, teremos a aplicação do citado art. 125, § 2º, da CF, ou seja, competência do Tribunal de Justiça do respectivo Estado-membro.²¹⁹

A representação de inconstitucionalidade tem por objetivo a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual ou municipal em relação à Constituição do Estado-membro e a competência para seu julgamento pertence ao Órgão Especial do Tribunal de Justiça do referido Estado.²²⁰

Partindo-se do pressuposto que a elaboração das leis estaduais e municipais deve observar tanto a Constituição da República como também a Constituição do Estado, pode-se afirmar que tais leis se submetem à dupla fiscalização. Inclusive, Padilha afirma que pode haver hipótese de lei estadual sofrer ao mesmo tempo representação de inconstitucionalidade e ação

²¹⁷ PADILHA, Rodrigo. *Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2019, p. 224.

²¹⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

²¹⁹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022, p. 853.

²²⁰ PADILHA, *op. cit.*, p. 224.

direta de inconstitucionalidade e leis municipais sofrerem representação de inconstitucionalidade e arguição de descumprimento de preceito fundamental. A essa simultaneidade de ações diretas de inconstitucionalidade é dado o nome de *simultaneus processus*.²²¹

Quanto à legitimidade ativa, cada Estado possui competência para elaborar o seu procedimento, portanto, não há uma homogeneidade quanto aos legitimados que serão enumerados taxativamente pela Constituição do Estado.²²² A título exemplificativo, no Rio de Janeiro, a representação de inconstitucionalidade de leis ou de atos normativos estaduais ou municipais, em face da Constituição Estadual, pode ser proposta pelos seguintes legitimados:

Art. 162. A representação de inconstitucionalidade de leis ou de atos normativos estaduais ou municipais, em face desta Constituição, pode ser proposta pelo Governador do Estado, pela Mesa, por Comissão Permanente ou pelos membros da Assembléia Legislativa, pelo Procurador-Geral da Justiça, pelo Procurador-Geral do Estado, pelo Defensor Público Geral do Estado, por Prefeito Municipal, por Mesa de Câmara de Vereadores, pelo Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil, por partido político com representação na Assembléia Legislativa ou em Câmara de Vereadores, e por federação sindical ou entidade de classe de âmbito estadual. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 16, de 14.12.00).²²³

Por oportuno, vale dizer que na ADI n. 558/RJ²²⁴, o STF firmou o entendimento de que a Constituição Federal não restringe a legitimação para propositura da representação de inconstitucionalidade somente às autoridades, mesas e órgãos equivalentes para propositura da ação direta de inconstitucionalidade²²⁵. Partindo-se desse pressuposto, as Constituições Estaduais podem ampliar o rol de legitimados. A vedação imposta pela CRFB/88²²⁶ é em relação à legitimação de um único órgão, no entanto, nada impede que o Estado aumente o número de legitimados.

Em relação ao procedimento, o Órgão Especial ou Plenário do Tribunal de Justiça pode notar que a norma-parâmetro da Constituição Estadual é inconstitucional, o que ensejará o reconhecimento de ofício sobre a inconstitucionalidade incidental e a extinção do processo, sem análise do mérito, por impossibilidade jurídica do pedido.²²⁷ A decisão em representação de

²²¹ *Ibid.*

²²² *Ibid.*

²²³ RIO DE JANEIRO. *Constituição do Estado*. Disponível em: <<https://paracambi.rj.leg.br/wp-content/uploads/2023/02/cej.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2023

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 558/RJ*. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1285339975/inteiro-teor-1285339979>. Acesso em: 26 ago. 2023.

²²⁵ PADILHA, *op. cit.*, p. 224.

²²⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

²²⁷ PADILHA, *op. cit.*, p. 225.

inconstitucionalidade gera efeito *erga omnes*, vinculante no Estado prolator da decisão e *ex tunc*, ou seja, com efeitos retroativos.

Nesse contexto, cabe então relembrar a questão da simultaneidade entre Ação Direta de Inconstitucionalidade e Representação de Inconstitucionalidade, já falada anteriormente, uma vez que é possível que a mesma norma estadual seja confrontada com a Constituição Federal e Estadual.

Caso a lei estadual seja objeto de representação de inconstitucionalidade e de ação direta de inconstitucionalidade, a primeira deverá ficar suspensa, aguardando o julgamento da ADI. Dessa maneira, se a ADI for julgada procedente, a norma estadual será declarada inconstitucional com eficácia vinculante e *erga omnes*. Por óbvio, a representação de inconstitucionalidade que estava suspensa deverá ser extinta por ter perdido o objeto.

Contudo, caso a ADI seja julgada improcedente, a RI deve continuar na hipótese de o texto da Constituição Estadual dispor de forma diferente do previsto na Constituição da República, pois é possível que a norma questionada seja constitucional frente à Constituição da República. No entanto, como o parâmetro é outro (Constituição do Estado), a norma pode ser analisada e declarada inconstitucional.²²⁸

Convém observar que não se trata de ignorar o efeito vinculante da decisão proferida em ADI, pois a vinculação impõe reconhecer a constitucionalidade da norma estadual ante a Constituição da República, e não em relação à Constituição Estadual. Entretanto, se o parâmetro das normas de controle, tanto federal quanto estadual tiver textos idênticos, a representação deverá ser extinta em obediência à decisão do STF.²²⁹

É de suma importância a questão da recorribilidade das ADIs Estaduais para que se entenda melhor a Representação de Inconstitucionalidade n. 0008135-40.2016.8.19.0000²³⁰. Ressalta-se que a decisão que julga a RI é recorrível, de modo que caberá recurso extraordinário de decisão proferida pelo Plenário ou Órgão Especial do Tribunal de Justiça caso a norma-parâmetro esteja prevista também na Constituição Federal.²³¹

Vale ressaltar que o recurso extraordinário é cabível tanto no caso de procedência quanto na hipótese de improcedência da representação de inconstitucionalidade, pois a suposta ofensa à Constituição da República, que fundamenta o recurso extraordinário, deve ser

²²⁸ *Ibid*, p. 226.

²²⁹ *Ibid*.

²³⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Representação de Inconstitucionalidade n. 0008135-40.2016.8.19.0000*. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 26 ago. 2023.

²³¹ PADILHA, *op. cit.*, p. 226.

analisada pelo STF. Nesta hipótese, o recurso extraordinário produz efeito *erga omnes* em todo o território nacional, uma vez que integra o controle abstrato de constitucionalidade.²³²

Feitas tais observações, é possível falar sobre a Representação de Inconstitucionalidade n. 0008135-40.2016.8.19.0000²³³, ajuizada perante o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. A referida ação foi proposta em 2016 pelo Deputado Estadual Luiz Paulo Corrêa da Rocha, pertencente ao Partido da Social-Democracia Brasileira (PSDB). A ação tem por objeto a declaração por inconstitucionalidade dos art. 5º, II, alínea b e d; art. 12; art. 23; art. 24 e art. 42, todos pertencentes à Lei Estadual n. 7.174/15²³⁴. Em suas razões, sustenta que os dispositivos impugnados determinam a incidência do ITCMD em operações nas quais não ocorre o fato gerador.

Embora a RI impugne diversos artigos da Lei n. 7.174/15, é prudente que se foque apenas nas razões sustentadas para a inconstitucionalidade do art. 42, que tem pertinência temática com a presente pesquisa.

Em relação à inconstitucionalidade do art. 42, o autor sustenta que na extinção do usufruto não há qualquer transmissão de propriedade ou de direitos reais. Ocorre, na verdade, a consolidação da propriedade em favor do nu-proprietário. Portanto, na extinção ou renúncia do usufruto, não há qualquer das hipóteses de incidência do ITCMD expostas na legislação. O autor também afirma que no art. 42, 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 direito real reservado.

Instado a se manifestar, o Governador do Estado, à época, Sr. Luiz Fernando de Souza, o Pezão, sustentou que as premissas utilizadas pelo Deputado em relação ao art. 42 estariam equivocadas. O governador alegou que o usufruto impõe tão somente uma transmissão parcial da propriedade, visto que o nu-proprietário ainda fica com os direitos de dispor do bem e reivindicá-lo. Esta razão justificaria a cobrança diferida do tributo, pois não haveria a transmissão integral da propriedade. A partir disso, afirma que nenhuma das soluções extremas seria adequada: nem a cobrança plena no momento da instituição, nem a incidência plena no momento da extinção do usufruto. Desse modo, a opção mais adequada seria 50% em cada um desses momentos.

Por sua vez, a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (Alerj), manifestou-se suscitando de forma preliminar a ausência de competência do Tribunal Estadual para

²³² *Ibid.*

²³³ BRASIL, *op. cit.*, nota 230.

²³⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

apreciar, em sede de Controle Abstrato de Constitucionalidade, agressão à Constituição Federal. Desse modo, o confronto da lei impugnada com os dispositivos da CRFB/88 que não encontram correspondentes na CERJ, em especial o art. 146 e o art. 155, § 1º, III²³⁵, é juridicamente impossível e, caso realizado, importaria em flagrante usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

Outrossim, afirmou que para se adentrar no mérito das alegadas inconstitucionalidades se faz necessária a análise de legislações infraconstitucionais elencadas pelo autor, dentre as quais as Leis Federais n. 5.172/1966 (CTN)²³⁶ e n. 10.406/2002 (CC)²³⁷ e a Lei Complementar Federal n. 109/2001²³⁸. Portanto, não seria possível o prosseguimento do feito, uma vez que a alegada agressão ao texto constitucional não poderia ser apreciada confrontando-se apenas e exclusivamente a Constituição Estadual, demandando, pois, uma criteriosa análise das supramencionadas normas infraconstitucionais federais.

O Ministério Público, por sua vez, ao se manifestar, sustentou que o usufruto, o uso e a habitação têm natureza de ônus e sua mera extinção não representa uma transmissão de direitos. Além disso, mencionou o Enunciado n. 7 do Conselho de Magistratura, que dispõe da seguinte forma, “A extinção do usufruto por renúncia ou morte do usufrutuário não é fato gerador da cobrança do ITD, sob pena de incorrer em bitributação, vez que a doação do imóvel constitui fato gerador do imposto de transmissão *inter vivos*.”²³⁹

O referido enunciado será tratado mais especificamente adiante. Outrossim, o *Parquet* afirmou que a extinção do gravame importa tão somente na consolidação da propriedade e, portanto, não se vislumbra a existência do fato gerador na extinção de direitos como o usufruto, o uso e a habitação. Por fim, ressaltou a inconstitucionalidade da instituição do tributo por violação ao art. 199, I, a, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro: “art. 199 - Compete ao Estado instituir: I - impostos sobre: a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.²⁴⁰

Após a manifestação ministerial, a Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta – FENASEG pediu para

²³⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

²³⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 139.

²³⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

²³⁸ BRASIL. *Lei Complementar n. 109*, de 29 de maio de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp109.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

²³⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Conselho da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. *Enunciado n. 7*. Disponível em: [http://webfarm.tjrj.jus.br/biblioteca/asp/textos_main.asp?codigo=174657&desc=ti&servidor=1&iBanner=&iIdio ma=0#:~:text=O%20enunciado%20n%C2%BA%207%20\(%22A,do%20Egr%C3%A9gio%20Conselho%20da%20Magistratura%2C](http://webfarm.tjrj.jus.br/biblioteca/asp/textos_main.asp?codigo=174657&desc=ti&servidor=1&iBanner=&iIdio ma=0#:~:text=O%20enunciado%20n%C2%BA%207%20(%22A,do%20Egr%C3%A9gio%20Conselho%20da%20Magistratura%2C). Acesso em: 26 ago. 2023.

²⁴⁰ RIO DE JANEIRO, *op. cit.*, nota 223.

ingressar no feito como *amicus curiae*, com base no art. 106, III do Regimento Interno do TJRJ, que assim dispõe: “art. 106 – Incumbe ao relator: III – admitir, por despacho irrecorrível, a manifestação de outros órgãos ou entidades, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes;”²⁴¹. A FENASEG foi regularmente admitida no feito, contudo, sua atuação ao longo do processo foi focada na impossibilidade de incidência do ITCMD no caso dos planos de previdência do tipo VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre), ou semelhantes, por possuírem natureza jurídica de contratos de seguro. Portanto, não há relação direta com o tema tratado, mas tal informação não poderia ser preterida.

O Órgão Especial julgou parcialmente procedente a RI, de modo que foi declarada a inconstitucionalidade do art. 42 da Lei n. 7.174/15²⁴². A Relatora Desembargadora Ana Maria Pereira de Oliveira, em seu voto, ressalta que no dispositivo em comento há previsão da incidência de ITCMD sobre direitos reais que têm a natureza de ônus, não se verificando na sua extinção a transmissão de direitos a ensejar o referido tributo. Prestigiou, portanto, o parecer do Ministério Público. Ademais, a Relatora também se utiliza do Enunciado n. 7 do Conselho de Magistratura do TJRJ²⁴³. Por fim, a Relatora colacionou julgados do TJRJ com entendimentos similares. Veja-se um dos exemplos:

Ementa: Mandado de Segurança. Cobrança de imposto de transmissão por ato de extinção de usufruto. Ilegitimidade passiva ad causam que não se sustenta. Malgrado a cobrança do ITD na hipótese em discussão não tenha sido perpetrada pessoalmente pela autoridade coatora, o fato é que, na condição de autoridade fazendária máxima estadual, possui atribuição para rever o ato cominado de ilegalidade ou inconstitucionalidade, sendo, portanto, parte legítima para figurar no polo passivo do presente *mandamus*. Como cediço, o usufruto é um direito real sobre coisa alheia que confere ao usufrutuário a posse, uso, administração e percepção dos frutos sobre a coisa, nos termos do disposto nos artigos 1.225, inciso IV, e 1.394, do Código Civil. Segundo entendimento doutrinário, na doação com reserva de usufruto, ocorre a transmissão do direito de propriedade ao donatário, onerado pelo usufruto reservado pelo outorgante doador. In casu, o imposto de transmissão foi pago por ocasião da doação. Desta forma, não se justifica a cobrança do referido tributo novamente por ocasião da extinção do usufruto, sob pena de se caracterizar bitributação, tendo em vista que o imposto já foi pago por ocasião da transferência da propriedade e instituição do usufruto. A extinção do usufruto resulta na consolidação da propriedade com todos os seus poderes ao nu-proprietário (outorgado donatário), ou seja, de usar, gozar e dispor da coisa (CC, art. 1.228, caput). Enunciado n° 7 do Conselho da Magistratura deste Tribunal de Justiça. Concessão da Segurança.²⁴⁴

²⁴¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Regimento Interno* Disponível em: <https://portaltj.tjrj.jus.br/documents/10136/15998/regimento-interno-07-02-2023-interativo.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁴² BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

²⁴³ BRASIL, *op. cit.*, nota 239.

²⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *MS n. 0058795-72.2015.8.19.0000*. Relator: Carlos José Martins Gomes. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-tj/366989732>. Acesso em: 01 jul. 2023.

Por oportuno, convém trazer julgados mais recentes sobre o mesmo tema:

Apelação Cível. Direito Tributário. Mandado de Segurança. Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITD). Pleito objetivando o não pagamento do imposto incidente sobre a extinção do usufruto decorrente da morte da usufrutuária. Sentença de procedência. Doação do imóvel com reserva de usufruto instituída em 12/07/2006, na vigência da lei estadual nº 1.427/89, que previa o pagamento do ITD, no percentual de 50% no ato da instituição e a outra metade por ocasião da extinção do usufruto. Diploma legal revogado pela Lei Estadual nº 7.174/2015, passando a prever a não incidência do imposto sobre a extinção do usufruto ou de qualquer outro direito real, consoante o disposto no artigo 7º, inciso III. Ressalva do artigo 42, contida nas disposições transitórias, possibilitando a cobrança de forma diferida da outra metade (50%) da exação, por ocasião da extinção do usufruto, instituído sob a égide da lei revogada. Inconstitucionalidade do artigo 42 declarada pelo e. Órgão Especial deste Tribunal de Justiça, quando do julgamento da ADI nº 0008135-40.2016.8.19.0000, em 10/06/20119, sedimentando a impossibilidade de se exigir do contribuinte o referido imposto. Extinção do usufruto que consolida a propriedade em prol do nu proprietário. Ausência de fato gerador para a cobrança da exação. Precedentes desta Corte de Justiça. Recurso a que se nega provimento.²⁴⁵

O julgado a seguir, de maio do presente ano, frisa a inocorrência da transmissão de propriedade do imóvel, mas a simples consolidação do domínio na pessoa do nu-proprietário:

MANDADO DE SEGURANÇA. Direito Tributário. Impetrantes alegam direito líquido e certo relacionado à não incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD) para o cancelamento do usufruto por falecimento do usufrutuário. Postulam a concessão da segurança, com o reconhecimento de inexigibilidade do tributo, para baixa do usufruto em decorrência da morte do usufrutuário, cancelando-se a guia indevidamente expedida e extinguido-se qualquer procedimento administrativo relativo à cobrança, obrigando-se as autoridades coatoras a expedirem a certidão de não incidência do tributo, necessária ao cancelamento devido no registro imobiliário. 1. Preliminar de ilegitimidade passiva ad causam do primeiro impetrado (Secretário de Estado de Fazenda) que se afasta. Certificado de não incidência do tributo que deve ser expedida pela Secretaria de Estado de Fazenda. Auditores Fiscais que procederam à análise do procedimento administrativo e negaram a emissão da certidão, que integram a referida Secretaria. 2. Jurisprudência desta Corte que, mesmo antes da edição da Lei nº 7.174/15, já havia consolidado o entendimento sobre a inexigibilidade do Imposto de Transmissão por Causa Mortis ou Doação, quando da extinção do usufruto, por não ocorrer neste fato a transmissão de propriedade do imóvel, mas mera consolidação do domínio na pessoa do nu-proprietário. 3. Imposto de Transmissão por Causa Mortis e Doação que incide na hipótese de transmissão de direito reais. Extinção do usufruto que não é fato gerador do imposto de transmissão. Cobrança do imposto, para a extinção do usufruto, que configura nítida hipótese de bitributação, diante da cobrança de um mesmo imposto tendo como base de cálculo o mesmo fato gerador. Imposto que já teve incidência no momento da doação do imóvel, com reserva de usufruto. Precedentes deste Tribunal. 4. Matéria que já foi objeto de apreciação pelo Conselho da Magistratura deste Egrégio Tribunal de Justiça, em que firmado o entendimento de que a exigência do imposto, para a extinção do usufruto, constitui dupla cobrança pelo mesmo fato gerador, a caracterizar bis in idem, vedado no ordenamento jurídico. Enunciado nº 7, constante do AVISO nº 1.058/2014. 5. Representação de Inconstitucionalidade nº 0008135-40.2016.8.19.0000, onde foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 42, da Lei nº 7.174/15. 6. CONCESSÃO DA ORDEM,

²⁴⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Apelação Cível n. 0306184-56.2021.8.19.0001*. Relator: Alexandre Teixeira de Souza. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1850301706>. Acesso em: 01 jul. 2023.

para determinar que os impetrados forneçam a certidão de não incidência do tributo (ITD), necessária ao cancelamento do usufruto, providenciando o cancelamento da guia de recolhimento do imposto, expedida pelo órgão.²⁴⁶

Neste outro, a 5ª Câmara de Direito Privado do TJRJ (antiga 24ª Câmara Cível) também entende que não há fato gerador do ITCMD, pois há a mera consolidação da propriedade nas mãos do nu- proprietário:

MANDADO DE SEGURANÇA. AVERBAÇÃO DE EXTINÇÃO DE USUFRUTO POR RENÚNCIA DO USUFRUTUÁRIO. EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS - ITCMD. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA. EVIDENTE VIOLAÇÃO A DIREITO LÍQUIDO E CERTO. O usufruto é direito real sobre a coisa alheia que confere ao usufrutuário a faculdade de fruir as utilidades e frutos do bem. Trata-se de direito personalíssimo e intransmissível. A extinção do usufruto em decorrência da renúncia da usufrutuária, como na espécie, não gera a transferência do bem imóvel ou do direito real, mas apenas ocasiona a consolidação plena da propriedade nas mãos do nu-proprietário, de forma que, inexistindo o fato gerador do ITCMD, indevida a cobrança do imposto de transmissão pretendida pela fazenda pública estadual. Precedentes deste egrégio Sodalício. SEGURANÇA CONCEDIDA.²⁴⁷

O STJ, ao analisar recursos que tratam do tema, não adentrou no mérito propriamente dito. Em um dos julgados estudados, a Corte afirma que o recorrente pretende ver reconhecida a validade da Lei Estadual, que dispõe sobre o ITCMD, frente à Lei Federal, seja o CTN, seja o Código Civil. Assim, frisa que o STJ não possui competência para julgar tal pretensão e então nega provimento ao recurso. Veja-se, por oportuno, alguns trechos do julgado explorado:

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado pelo Estado de Minas Gerais, com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado (fl. 161): EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - EXTINÇÃO DE USUFRUTO - AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS - PRÉVIA QUITAÇÃO DO ITCD - DISPENSA - INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA TRANSFERÊNCIA OU CESSÃO DE BEM OU DE DIREITO REAL - DIREITO LÍQUIDO E CERTO - EXISTÊNCIA - SEGURANÇA CONCEDIDA - SENTENÇA CONFIRMADA. A extinção do usufruto pela morte do usufrutuário não encerra a transferência do bem ou do direito real sobre ele pendente, mas apenas enseja a consolidação dos atributos da propriedade nas mãos de quem detém o domínio respectivo, razão pela qual a averbação cartorial correspondente não desafia a prévia quitação do ITCD, já que não caracterizado o fato gerador apto a sustentar a cobrança do tributo, que pressupõe a transmissão ou a cessão da propriedade ou de direito real.[...]

Opostos embargos declaratórios, foram rejeitados (fls. 178/175). A parte recorrente aponta violação aos arts. 535 do CPC/73; 35 do CTN e 1.410 do Código Civil. Sustenta, em resumo, que: (I) a despeito dos embargos de declaração, o Tribunal a quo remanesceu omissos acerca da legislação estadual que trata do ITCD e, também,

²⁴⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *MS n. 0054960-03.2020.8.19.0000*. Relatora: Maria Celeste Pinto de Castro Jatahy. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1850301706>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁴⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *MS n. 0067823-88.2020.8.19.0000*. Relator: Luiz Eduardo C. Canabarro. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1204278174>. Acesso em: 01 jul. 2023.

do fato do usufruto compor a base de cálculo do imposto quando ocorre sua extinção, ante a consolidação dos atributos da propriedade nas mãos do nu-proprietário; [...]
 No que concerne à violação dos arts. 35 do CTN e 1.410 do Código Civil, cumpre destacar que o recorrente, na verdade, pretende ver reconhecida a validade da Lei Estadual 12.436/96, que previa o usufruto como fato gerador do ITCD, frente à lei federal. E, nesse particular, o recurso especial não merece prosperar, pois tal matéria é de competência do Supremo Tribunal Federal, consoante se extrai do art. 102, III, "d", da Constituição Federal. [...]
 ANTE O EXPOSTO, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.²⁴⁸

Já em outro julgado, deixa de conhecer do Agravo em REsp com fundamento na ausência de prequestionamento e incidência da Súmula n. 283 do STF:

Trata-se de agravo interposto contra decisão da Corte de origem que não admitiu o recurso especial em razão da incidência da Súmula 280 do STF. O apelo nobre obstado enfrenta acórdão, assim ementado (fl.146): 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. [...]
 No que diz respeito a possibilidade da renúncia ao usufruto do imóvel constituir fato gerador para cobrança do imposto (e a tese a ele vinculada), verifica-se que, a despeito da oposição dos embargos de declaração, não houve juízo de valor por parte da Corte de origem, o que acarreta o não conhecimento do recurso especial pela falta de cumprimento ao requisito do prequestionamento. Incide ao caso a Súmula 211/STJ. Por fim, o presente recurso especial não atacou todos os fundamentos autônomos e suficientes empregados pelo acórdão recorrido para decidir a questão, relativa ao usufruto ser 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. Incide, no ponto, a Súmula 283/STF. Ante o exposto, não conheço do agravo.²⁴⁹

Também foi encontrado julgado em que foi aplicada a Súmula n. 280 do STF²⁵⁰, a qual dispõe sobre o descabimento do recurso extraordinário em caso de ofensa a direito local:

Trata-se de recurso especial interposto com fundamento no art. 105, inc. III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo TJRJ assim ementado (fl. 67): Mandado de segurança. Direito Tributário. Impetrante que pretende o reconhecimento da inexigibilidade do imposto de transmissão causa mortis e doação sobre a extinção do usufruto pela morte dos usufrutuários. Legitimidade do Secretário do Estado. Tributo pago por ocasião da doação da nu- propriedade. Não identificado fato gerador de ITCMD. Inteligência do art. 1º da Lei Estadual nº 1.427/89. Exação descabida. Enunciado nº 7 do Conselho da Magistratura do TJRJ. Jurisprudência desta Corte. Concessão da segurança. [...]

²⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.417.260/MG*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/877254562>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AREsp n. 382.834/RJ*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/877254562>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 280*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2173>. Acesso em: 01 jul. 2023.

No que diz respeito ao tema, evidencia-se que a tutela jurisdicional foi prestada pelo acórdão recorrido com fundamento na Lei Estadual 1427/1989, razão por que o recurso especial não deve ser conhecido nesta Corte Superior por demandar interpretação de normativo estranho à legislação federal. Da mesma forma, observa-se que o recorrente, a despeito de apontar ofensa ao art. 35, inc. I, do CTN, trata na peça recursal tão somente das Leis Estaduais 1427/1989 e 7174/2015, sustentando nelas o direito pretendido.

Nesse contexto, tem-se que se aplica ao caso a Súmula 280/STF. Ante o exposto, não conheço do recurso especial. Publique-se. Intimem-se.²⁵¹

O STF, por sua vez, também negou seguimento aos recursos, com base na Súmula n. 279 da Suprema Corte²⁵², a qual preceitua que não cabe recurso extraordinário para reexame de prova, e na Súmula n. 280²⁵³, já mencionada:

Nota-se, portanto, que o Tribunal de origem concedeu a ordem amparado nos fatos e provas constantes dos autos, bem como na interpretação da legislação federal (Código Civil e Código Tributário Nacional) e local (Leis Estaduais 1.427/1989 e 7.174/2015) que regulamentam a cobrança do tributo. Assim, conclusão diversa do acórdão recorrido encontra óbice nas Súmulas 279 (Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário) e 280 (Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário) do STF. Nesse sentido, vejam-se os seguintes precedentes: “AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCMD. FATO GERADOR. EXTINÇÃO DE USUFRUTO. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. FATOS E PROVAS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. O recurso extraordinário é instrumento de impugnação de decisão judicial inadequado para a valoração e exame minucioso do acervo fático-probatório engendrado nos autos, bem como para a análise de matéria infraconstitucional. Precedentes: ARE 1.327.560-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux Presidente, DJe de 3/9/2021; ARE 1.209.955-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli - Presidente, Tribunal Pleno, DJe de 18/9/2019; e AI 822.957-EDAgR, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe de 11/3/2019. 2. Agravo interno desprovido, com imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa (artigo 1.021, § 4º, do CPC), caso seja unânime a votação. 3. Honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita.” (ARE 1.350.302/RJ-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 10/2/2022). [...]

Em caso idêntico, cito o seguinte precedente: ARE 1.381.965, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe de 27/5/2022. Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, NEGO SEGUIMENTO AO AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.²⁵⁴

No caso a seguir, a Corte entendeu que para superar o entendimento da Turma Recursal da Fazenda Pública do Juizado Especial do Rio de Janeiro, seria necessário o reexame da causa

²⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 2.000.309/RJ*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1505247062>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 279*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2174>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁵³ BRASIL, *op. cit.*, nota 244.

²⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo em RE n. 1.398.189/RJ*. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1662972303/inteiro-teor-1662972304>. Acesso em: 01 jul. 2023.

à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei Estadual n. 1.427/89 e Código Civil), o que não se admite em sede de recurso extraordinário:

Trata-se de agravo contra a decisão em que não se admitiu recurso extraordinário interposto em face do acórdão da Segunda Turma Recursal da Fazenda Pública do Juizado Especial do Rio de Janeiro, mantendo a sentença em que se julgou procedente o pedido do autor de restituição de ITCMD pago em decorrência da extinção de usufruto de imóvel.[...]

Para superar os entendimentos da instância a quo (mormente o de que o fato gerador do tributo questionado é a extinção do usufruto, a qual não importa nova transmissão de direito para o nu proprietário) e acolher as alegações do recorrente (inclusive a de que o fato gerador do imposto é a própria instituição do usufruto, e não sua extinção, e a de que houve, na espécie, simples diferimento do pagamento de parcela desse tributo), seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei Estadual nº 1.427/89 e Código Civil), o que não se admite em sede de recurso extraordinário. Nessa toada, eventual ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, meramente indireta ou reflexa. [...]

Ainda no mesmo sentido: ARE nº 1.343.337/RJ-AgR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Luiz Fux (Presidente), DJede28/10/21. Ante o exposto, nos termos do artigo 21, §1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, neg o seguimento ao recurso.

Apesar de muitos julgados do TJRJ serem favoráveis à tese aqui defendida, é importante salientar que o tema não se encontra pacificado no Tribunal, ou seja, há também julgados em sentido contrário. Nota-se que em diversos votos foi utilizado o Enunciado n. 7 do Conselho da Magistratura do TJRJ²⁵⁵. Contudo, atualmente este se encontra cancelado, conforme deliberação do Egrégio Conselho da Magistratura, em sessão de julgamento realizada no dia 11/07/2019, mediante votação unânime.

Em pesquisa sobre o possível motivo do cancelamento, o Conselho de Magistratura informou que não havia um acórdão específico da referida sessão com as razões para o cancelamento. No entanto, foi fornecido um outro acórdão que tangenciava o tema, a fim de auxiliar esta pesquisa, sendo este referente ao Reexame Necessário n. 0316851-09.2018.8.19.0001²⁵⁶.

O processo trata do procedimento de dúvida, suscitada pelo Cartório do 9º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca da Capital. Por oportuno, vale trazer o conceito desse procedimento:

A dúvida é um procedimento administrativo iniciado pelo titular da serventia extrajudicial, a requerimento do apresentante, nas situações em que houver divergência sobre alguma exigência que seja feita pelo Oficial e com a qual o apresentante não concorde. Neste caso, esta discordância deverá ser encaminhada ao juiz competente (em regra, o Juiz da Vara de Registros Públicos) para que este decida

²⁵⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 239.

²⁵⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Reexame Necessário n. 0316851-09.2018.8.19.0001*. Relatora: Des. Elisabete Filizzola. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 26 ago. 2023.

sobre a legalidade da exigência que foi feita pelo titular como condição para o registro.²⁵⁷

A dúvida foi suscitada a partir do requerimento formulado por um particular, que objetivava a averbação de cancelamento do usufruto de determinado imóvel, ante o falecimento dos usufrutuários. Na oportunidade, o Oficial deixou de proceder à averbação requerida, por entender necessária a comprovação do recolhimento referente a 50% do imóvel, em complemento à 1ª parcela do tributo recolhido na doação com reserva, ou a apresentação da certidão de não incidência. A parte interessada, por sua vez, alegou que a extinção do usufruto não é fato gerador do imposto de transmissão. Os autos foram direcionados ao Conselho da Magistratura em razão do duplo grau de jurisdição, nos termos do art. 48, §2º da Lei n. 6.956/15:

Art. 48 Aos juízes de direito em matéria de registro público, salvo o de registro civil das pessoas naturais, incumbe:
 § 2º As decisões proferidas no âmbito dos incisos II e III, salvo as oriundas do art. 38, § 1º, da Lei estadual nº 3350/99, estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmadas pelo Conselho da Magistratura, que apreciará, também, os recursos voluntários.²⁵⁸

Inicialmente, a relatora já declara que são diversas questões envolvidas, em meio a “complexo panorama tributário de legislativo”, o que faz inferir que a questão não é simples. Ademais, afirma que:

a atual composição deste Conselho da Magistratura, debruçando-se sobre as especificidades e inúmeras variantes a respeito da tributação na extinção do usufruto, vem alterando sua orientação tradicional, e o ponto primeiro e mais emblemático foi o cancelamento o multicitado enunciado n. 7, ultimado na Sessão do dia 11/07/2019.²⁵⁹

E segue dizendo que do referido debate surgiram posições divergentes, entre elas: (i) a manutenção da posição clássica, reconhecendo-se a improcedência das dúvidas por descaber, em qualquer hipótese, a tributação da extinção do usufruto; (ii) guinada jurisprudencial, na qual seria reconhecida a procedência das dúvidas, por descaber ao Oficial avaliar a incidência tributária ou não, atribuição fazendária; (iii) solução específica de cada caso concreto de acordo com cada legislação vigente no momento dos fatos relevantes à tributação em comento.

²⁵⁷ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *O procedimento de dúvida suscitado por registrador imobiliário será julgado pela Justiça Federal caso envolva bens de autarquia pública federal*. Disponível em: <https://www.dizerodireito.com.br/2022/11/o-procedimento-de-duvida-suscitado-por.html#:~:text=O%20que%20C3%A9%20o%20procedimento,qual%20o%20apresentante%20n%C3%A3o%20concorde>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁵⁸ RIO DE JANEIRO. *Lei n. 6.956*, de 13 de janeiro de 2015. Disponível em: <https://www.tjrj.jus.br/documents/10136/18186/lei-lodj.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2023.

²⁵⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 256.

A relatora informa que o primeiro entendimento, que era o do Enunciado n. 7, foi superado, restando apenas duas opções possíveis, quais sejam, (i) verificar, caso a caso, se a cobrança do “complemento do imposto” é ou não devida por ocasião da extinção do direito real, com base na lei vigente, ou (ii) reconhecer a procedência geral das dúvidas nesse sentido, por caber à Fazenda, e não ao Registrador, declarar ou não o débito remanescente ou a isenção/não incidência.

Em seguida, afirma que, num primeiro momento, concordava com a ideia de se verificar caso a caso se a cobrança era ou não devida e que inclusive há alguns julgados em que a referida análise foi sufragada pela maioria do Colegiado. Esclarece que isso se deu porque, em determinado momento do histórico-legal fluminense, foi possível constatar que o imposto era cobrado sobre a base de cálculo integral na doação com reserva de usufruto e, nesses casos, não haveria mesmo espaço para a cobrança de qualquer “complemento”.

Todavia, explica que o aprofundamento dos debates e das reflexões propostas pelo Des. Sergio Ricardo de Arruda Fernandes acabaram conduzindo à conclusão diversa, mormente pela sede em que a matéria é colocada: procedimento administrativo de dúvida.

Assim, confirma que o Oficial agiu e age legitimamente, pois, sem ouvir a Fazenda, segundo ela a maior interessada em se manifestar sobre o tema, o Oficial não possuiria poder de decidir quanto à incidência ou não do ITCMD nos casos concretos. Prossegue, dizendo que esse procedimento submete apenas uma questão ao Poder Judiciário: “o Oficial age corretamente ou incorretamente quando exige da parte que comprove o pagamento do imposto ou sua não incidência/isenção?”

A relatora reitera que é correta a exigência, porque no caso não se discute o crédito tributário e a demanda não é anulatória, tampouco veicula crédito fiscal. Ou seja, discute-se apenas a conduta do Oficial. Acrescenta que é a Fazenda que deve declarar ao particular se o imposto é ou não devido no caso concreto, de forma que compete ao interessado colher a devida declaração oficial a respeito da alegada isenção ou não incidência.

Em sua fundamentação, traz um panorama histórico para justificar a conclusão estabelecida. Para isso, traz a literalidade do art. 1410, I, do Código Civil²⁶⁰ e diz que o usufruto, sendo temporário e *intuito personae*, já nasce com certeza de que seu prazo máximo será a morte do usufrutuário, ocasião em que não haverá transmissão, senão mera consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário, como consectário lógico-jurídico da extinção do direito real.

²⁶⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

Entretanto, sustenta que é diferente da hipótese de, em sede de doação com reserva de usufruto, recolher-se o imposto sobre a base de cálculo reduzida, em espécie de diferimento parcial do pagamento do imposto incidente sobre o mesmo fato gerador, quando, então, será legítima a cobrança do complemento do imposto, caso não seja hipótese de isenção *in concreto*.

Defende que o fato gerador só terá ocorrido uma vez, no passado, quando da doação com reserva de usufruto, mas “beneficamente” a lei admitiu que o contribuinte, por não ter recebido todas as faculdades inerentes ao domínio, pagasse apenas uma parte do imposto, quitando-se o restante somente quando viesse a ocorrer a consolidação da propriedade, em decorrência do princípio da elasticidade. A relatora, desse modo, corroborou com os argumentos que são usados pelo Fisco nas demandas ajuizadas para impedir a cobrança do ITCMD.

Também foi observado por ela que esse diferimento/parcelamento legal nem sempre vigorou, estando presente apenas em determinados momentos históricos, como é o caso tratado, porque a doação ocorreu após a vigência da Lei n. 3.515/2000²⁶¹, que alterou a Lei n. 1.427/89²⁶² e permitiu a cobrança diferida do imposto. No entanto, reiterou que é a Fazenda que deve afirmá-lo, não o Oficial nem o Juízo Registral.

Ao final, a relatora sintetiza duas ideias defendidas no voto: (i) cabe ao interessado obter do Fisco a declaração de não incidência ou isenção tributária antes de requerer ao Oficial o cancelamento do direito real, sem o que será legítima a formulação da correspondente exigência; (ii) a exigência de complementação do ITD ou comprovação de sua isenção/não incidência será sempre legítima, seja porque o imposto é mesmo devido (pretérito recolhimento de apenas uma parcela), seja porque só cabe à Fazenda declarar-lhe a isenção ou não incidência, e não ao Oficial.

Nota-se que a relatora afirmou ser devido o imposto nos casos de diferimento pretérito, e não discorreu sobre a existência da RI 0008135-40.2016.8.19.0000²⁶³ e seus fundamentos. Ao final, a relatora reconhece que, apesar do cancelamento do Enunciado n. 7 do Conselho da Magistratura, este se trata de um verbete consolidado, sendo invocado em inúmeros processos administrativos e judiciais e citado em diversos acórdãos e sentenças. Nesse sentido, por considerar imprescindível o suprimento do vácuo interpretativo que adveio do cancelamento, sugere uma nova redação de enunciado, ressaltando a necessidade de maiores reflexões pelo Colegiado:

²⁶¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 208.

²⁶² BRASIL, *op. cit.*, nota 200.

²⁶³ BRASIL, *op. cit.*, nota 230.

Enunciado n. XX: É procedente a dúvida suscitada por descumprimento de exigência que, em requerimento de cancelamento de usufruto, houver determinado a comprovação ou do pagamento, ou, mediante declaração fazendária, da não incidência ou isenção do imposto de transmissão.²⁶⁴

Desta feita, a relatora julgou procedente a dúvida suscitada. Apesar de o caso tangenciar assuntos tratados nesta pesquisa, vale lembrar que o voto se deu em sede de reexame necessário em procedimento de dúvida, cujo objetivo precípua era apurar a conduta do Oficial em si, e não adentrar no mérito da possibilidade ou não de cobrança do ITD pela Fazenda. Contudo, trazer o entendimento veiculado nesse voto foi importante para esclarecer alguns aspectos, principalmente sobre o cancelamento do Enunciado n. 7 do Conselho da Magistratura.

O Enunciado, por sua vez, sintetizava a tese defendida nesta pesquisa, visto que vedava o recolhimento do ITCMD na extinção do usufruto por morte do usufrutuário, sob pena de se incorrer em bitributação. Sem dúvidas, foi um argumento de peso utilizado para o julgamento favorável das demandas ajuizadas com o objetivo de frear a cobrança do tributo. Todavia, o cancelamento do Enunciado não tem o condão de prejudicar a tese elaborada, pois persistem os demais fundamentos já explanados.

Após o acórdão julgar parcialmente procedente a RI, as partes interpuseram recursos, os quais serão abordados a seguir. Vale dizer que serão frisados apenas os argumentos que contenham relação com o art. 42 da Lei n. 7.174/15, uma vez que foram diversos dispositivos impugnados na ADI Estadual, sendo alguns deles sem pertinência temática.

O Estado do Rio de Janeiro interpôs os Recursos Especial e Extraordinário. Em suas razões de Recurso Especial, sustentou a violação ao art. 794 do Código Civil²⁶⁵, com intenção de reformar o acórdão na parte em que este afasta a incidência do ITD sobre a transmissão de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre). O tema não possui relação com esta pesquisa, razão pela qual não será aprofundado.

Lado outro, no que tange ao Recurso Extraordinário, entre os argumentos construídos, alegou a necessidade de reforma do acórdão quanto à inconstitucionalidade do art. 42, porquanto este não prevê a extinção do direito real como uma hipótese de incidência do ITD. O Estado afirma que o que o dispositivo objetiva é, exclusivamente, a cobrança do ITD que foi objeto de diferimento quando poderia ter sido integralmente exigido, ou seja, no momento da

²⁶⁴ RIO DE JANEIRO, *op. cit.*, nota 256.

²⁶⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

transmissão *causa mortis* ou da doação. Assim, pede o reconhecimento da higidez do art. 42 da Lei n. 7.174/15.²⁶⁶

A FENSAEG, assim como o Estado do Rio de Janeiro, também interpôs os Recursos Especial e Extraordinário. No REsp, alega a violação ao art. 1.022, I, e parágrafo único c/c arts. 926, *caput*, 927, incisos I e V, e 489, §1º, VI do CPC/15²⁶⁷. De modo geral, suas razões se pautaram na questão da incidência do ITCMD nos planos de previdência privada VGBL/PGBL, que não tem relevância na pesquisa.

O Recurso Extraordinário também abordou a questão da previdência privada, e o pedido se restringiu ao reconhecimento da inconstitucionalidade da incidência do ITCMD sobre valores pagos nos planos PGBL, prescrita no art. 23 e 13, inciso II e parágrafo único da Lei Estadual n. 7.174/2015.

Por fim, a Alerj interpôs Recurso Extraordinário, oportunidade em que alegou violação aos arts. 93, IX e 125, § 2º da CRFB/88²⁶⁸. Afirma que o Tribunal procedeu à análise de outras normas que não a CERJ, o que evidencia que o confronto entre a norma estadual impugnada e a Carta Estadual não foi direto. A violação, portanto, seria reflexa, a descaracterizar a via do controle abstrato de constitucionalidade.

A Terceira Vice-Presidente, ao proferir a decisão, inadmitiu os Recursos Especiais interpostos, todavia, admitiu todos os Recursos Extraordinários. Da decisão que inadmitiu os Recursos Especiais, a FENASEG interpôs Agravo em REsp, o qual está pendente de julgamento. Desse modo, em junho de 2021 o processo foi remetido ao STJ para posterior remessa ao STF.

Acredita-se que o julgamento no STF terá grande impacto, uma vez que diversos dispositivos são impugnados e, pertencendo tais assuntos à seara tributária, não se pode ignorar que certamente trarão um impacto financeiro na arrecadação fiscal. Em especial, no que concerne ao art. 42, a análise de sua inconstitucionalidade será a oportunidade de pacificar a jurisprudência sobre o assunto.

²⁶⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

²⁶⁷ BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

²⁶⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

3.3. DESDOBRAMENTOS DA COBRANÇA DO ITCMD NAS DOAÇÕES COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO CONSTITUÍDAS SOB A ÉGIDE LEI N. 1.427/1989 E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

É importante falar sobre quais são as consequências práticas da cobrança do ITCMD na extinção do usufruto promovida pelo Estado do Rio de Janeiro, com base no art. 42 da Lei n. 7.174/15. Apesar do ajuizamento de inúmeras demandas no Judiciário a fim de frear a cobrança da “segunda parcela”, sendo grande parte delas exitosa, o fisco estadual não se demonstra disposto a parar de cobrar o tributo por conta própria.

A título exemplificativo, tem-se o Mandado de Segurança n. 0129658-40.2021.8.19.0001²⁶⁹, ajuizado com o objetivo de frear a cobrança dos 50% do ITCMD, incidente no caso de doação com cláusula de usufruto vitalício. No caso, o usufruto foi extinto pela morte dos usufrutuários, e o Estado emitiu o DARJ no valor de R\$345.401,55 (trezentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e um reais e cinquenta e cinco centavos), relativo à “segunda parcela” do ITCMD, por ocasião da extinção do usufruto por morte dos usufrutuários.

Em sua defesa, o Estado do Rio de Janeiro alegou o fato de a 3ª Vice-Presidência ter admitido o Recurso Extraordinário interposto pelo ente contra o acórdão que declarou inconstitucional o art. 42 da Lei Estadual n. 7.174/2015, na Representação por Inconstitucionalidade de n. 0008135-40.2016.8.19.0000, já mencionada. Ademais, esclareceu que editou a Lei Estadual n. 1.427/89²⁷⁰, cujos arts. 3º, III, e 11, I, preveem a incidência de ITCMD sobre a instituição e extinção de usufruto em dois momentos distintos: (i) a primeira, na ocasião da instituição do usufruto e (ii) a segunda, quando da extinção do usufruto, oportunidade em que os sucessores adquirirem a totalidade das faculdades inerentes à propriedade, consolidando-se nele, então, a propriedade plena.

O Estado também sustentou que o art. 7º da Lei n. 7.174/15²⁷¹ não se aplica ao caso, visto que a reserva de usufruto foi instituída no ato da doação, isto, é, anteriormente à promulgação da referida lei. Por fim, defende que a extinção do usufruto tem natureza de transferência de direito real.

O que se vê, na prática, é que existe uma alta probabilidade de que muitas pessoas nem sequer tenham ciência sobre a manifestação do TJRJ quanto à inconstitucionalidade do art. 42 da Lei n. 7.174/2015 e paguem o tributo para poder extinguir o usufruto vitalício junto ao

²⁶⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Mandado de Segurança n. 0129658-40.2021.8.19.0001*. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 26 ago. 2023.

²⁷⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 200.

²⁷¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

registro de imóveis e ter a propriedade desembaraçada e sem o gravame. Pode-se inferir que muitos contribuintes prefeririam não pagar o imposto, que muitas vezes possui valor vultuoso, como no caso trazido, caso soubessem que é possível afastar a cobrança.

Deve-se ter em mente também aqueles que, apesar de conhecerem a discussão, preferem não se desgastar acionando o Judiciário, ante a demora ínsita na solução das demandas. Além disso, os custos com advogado, as custas judiciais, também podem integrar os fatores que desmotivam os contribuintes a buscarem amparo judicial.

Por outro lado, há o Estado do Rio de Janeiro que, sabendo que os contribuintes que vão até o Judiciário constituem uma parcela mínima em relação aos que escolhem pagar o tributo, continua cobrando o imposto. Sem dúvidas, há uma arrecadação fiscal significativa e que o Estado não tem pretensão de abrir mão por conta própria. O caso trazido relata exatamente esse argumento. O Estado jamais perderia a oportunidade de cobrar de um contribuinte o valor de R\$345.401,55, ainda que isso vá de encontro aos princípios tributários, à própria legislação e à jurisprudência local, conforme já demonstrado.

No que tange a esse aspecto, Klaus Tipke sustenta que existiria um déficit moral no comportamento fiscal do Estado, sobretudo, quando se está diante da possibilidade desse ente aumentar a sua arrecadação pelos tributos.²⁷²

Em um artigo sobre o tema, Pedro Teixeira Pinos Greco e Adilson Rodrigues Pires fazem a importante observação sobre o atuar do fisco estadual:

Como se percebe são muitas as possibilidades que prejudicam o contribuinte que poderiam ser facilmente solucionadas se o ERJ cumprisse a decisão judicial do órgão especial do TJRJ, sendo que pouco deveria importar que a discussão será levada para o Supremo, dado que valores éticos fiscais também deveriam ser manejadas como referência para manter a atividade tributária do Estado. Por isso a indefinição deveria militar a favor do contribuinte, ou seja, até que haja uma decisão em sentido contrário, de instância superior, vale a última interpretação, correta a nosso juízo, fornecida pelo TJRJ de que não deve haver cobrança de ITCMD em casos como esses que estamos lidando nesse artigo.²⁷³

Sob a ótica de que o Direito Tributário surge precipuamente para frear o arbítrio estatal no que tange à arrecadação, ou seja, para proteger o contribuinte de eventuais abusos, o Estado do Rio de Janeiro estaria atuando em desacordo com os ideais de justiça tributária. Segundo Paulo Caliendo, a justiça tributária está associada a um imperativo ético, de forma que é obrigação do Poder Público executar com moderação o seu poder de tributar, a fim de preservar

²⁷² TIPCKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes* (tradução Furquim, L. D.) Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris ed., 2012, p. 23 *apud* GRECO, Pedro Teixeira Pinos; PIRES, Adilson Rodrigues. *A doação com reserva de usufruto vitalício feita antes do art. 42 da Lei nº 7.174/15: a justiça tributária na prática. Revista da Faculdade de Direito da Uerj – RFD*. 41. ed. Rio de Janeiro, 2022.

²⁷³ *Ibid.*

os cidadãos contra iniquidades tributárias, mormente quando se está diante de um instituto que tem aplicação frequente na prática jurídica.²⁷⁴

Além disso, não se pode olvidar que a situação culmina em uma judicialização que, em tese, seria desnecessária, caso o Estado observasse as decisões judiciais e a legislação local. Esse aumento das demandas para impedir a cobrança do ITCMD, sem dúvidas, contribui para o abarrotamento do Judiciário fluminense. Outrossim, pode-se falar no ajuizamento de ações de repetição de indébito tributário, que já são uma realidade, com o objetivo de reaver a quantia paga indevidamente, acrescida de juros e correção monetária. Contudo, vale lembrar que tais ações seriam dispensáveis, mas o Estado do Rio de Janeiro tem optado por assumir tais consequências do que renunciar à arrecadação nesses casos.

À vista disso, a não exigência do ITCMD seria a conduta que mais se coadunaria com os ideais de justiça tributária, mormente por ser uma questão controversa, mas que já possui alguns julgados que vedam a cobrança. No impasse existente, a opção mais adequada seria não cobrar, em respeito ao contribuinte e em observância à ética fiscal.

Deve-se frisar que o contribuinte não pode suportar o ônus de uma construção legal imprecisa, tal como a do art. 42 da Lei n. 7.174/2015²⁷⁵, que não regula da melhor maneira o direito intertemporal, e acaba sendo uma verdadeira brecha para a cobrança do ITCMD nas doações com reserva de usufruto vitalício, sobretudo após a morte do usufrutuário, como condição para dar baixa no gravame. Portanto, sustentar tal posicionamento seria ir de encontro aos ideais de proteção ao contribuinte e de justiça tributária.

²⁷⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 229.

²⁷⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 185.

CONCLUSÃO

A pesquisa tinha como norte a construção de um raciocínio que culminasse na inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD na extinção do usufruto, nas hipóteses específicas de doações com reserva de usufruto vitalício. Um objetivo específico foi definido inicialmente, qual seja, o de averiguar se a extinção do usufruto configurava uma efetiva transmissão de direito real ou a mera consolidação da propriedade, pois tal aspecto está diretamente ligado às hipóteses de incidência do tributo em comento.

Desse modo, se se comprovasse que a extinção do usufruto constitui uma transmissão de direito real, tal argumento seria favorável à cobrança do ITCMD após a morte dos usufrutuários, ao passo que, se fosse comprovado que configura apenas a consolidação da propriedade, tem-se que a extinção do usufruto é um fato irrelevante para a seara tributária, não constituindo fato gerador e, portanto, afastando a incidência do imposto.

À vista disso, foi imprescindível iniciar a pesquisa pelos institutos do Direito Civil, uma vez que se acredita que o cerne da problemática envolve o direito real de usufruto. Somente após o enfrentamento das controvérsias em âmbito cível poderia se analisar a parte que tange ao direito tributário, pois o fato gerador é um instituto referente ao direito civil. Assim, abordou-se a doação e o usufruto, oportunidade em que se buscou conceituar tais institutos e elencar suas principais características. Após, a doação com reserva de usufruto foi objeto de análise, hipótese em que ambos os institutos anteriormente citados se comunicam.

No que tange ao Direito Tributário, o destaque foi direcionado ao ITCMD. Abarcou-se os princípios constitucionais que com ele se relacionam, a previsão legal do imposto e suas características, tais como o fato gerador, os contribuintes, a base de cálculo e a alíquota. Os princípios, neste capítulo, ganharam relevância, em especial o da irretroatividade, pois entende-se que ele não foi observado quando da elaboração do art. 42 da Lei Estadual n. 7.174/2015.

No terceiro capítulo o objetivo foi utilizar todos os conceitos já desenvolvidos nos anteriores a fim de se construir uma base intelectual para compreensão da tese. Nele, concluiu-se que a extinção do usufruto configura a mera consolidação da propriedade e não a efetiva transmissão de um direito real. Portanto, não se poderia defender a incidência do ITCMD nesse caso.

Além disso, foi feita uma análise pormenorizada da Representação de Inconstitucionalidade n. 0008135-40.2016.8.19.0000 e, na oportunidade, pôde-se constatar que atualmente a RI se encontra no STF para julgamento dos Recursos Extraordinários que foram

interpostos contra o acórdão. Assim, acredita-se que o enfrentamento do tema pelo STF será uma oportunidade de pacificar a jurisprudência sobre o tema.

Durante a pesquisa, houve a perda de um dos argumentos que eram favoráveis à tese defendida, em razão do cancelamento do Enunciado n. 7 do Conselho da Magistratura do Rio de Janeiro, muito utilizada na fundamentação das ações que buscavam impedir a cobrança do ITCMD, bem como nos votos dos desembargadores. Inclusive, o Enunciado também foi amplamente utilizado nos autos da RI 0008135-40.2016.8.19.0000. O cancelamento do referido Enunciado, todavia, não implicou no enfraquecimento da tese, uma vez que os demais fundamentos são igualmente sólidos.

Por fim, foram analisadas as consequências práticas dessa cobrança feita pela Fazenda Estadual e como isso se relaciona com os ideais de justiça tributária, de modo que foi comprovado que a atuação estatal, nesses casos, não protege o contribuinte e tem um viés arbitrário.

À vista de todo o estudo realizado, concluiu-se que a melhor opção seria a não realização da cobrança do ITCMD na extinção do usufruto pela morte do usufrutuário. Contudo, o Fisco Estadual não parece estar disposto a abdicar dessa fonte de arrecadação, ao menos até que sobrevenha uma decisão do STF sobre o tema.

Espera-se, assim, que haja uma modulação dos efeitos pelo STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário na ADI Estadual 0008135-40.2016.8.19.0000, de forma a garantir segurança jurídica nessa situação, pois o que se vislumbra na prática é uma brecha oportunizada pela redação do art. 42 da Lei n. 7.174/2015 que permite a cobrança inconstitucional do imposto em análise.

Portanto, diante de todo o exposto, acredita-se que a presente pesquisa foi exitosa no que tange à confirmação da tese, atingindo os seus objetivos. Acredita-se na relevância desse trabalho para futuras discussões e aprofundamentos sobre o tema, ante o atual panorama da problemática.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em <[https:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 5 mar. 2023.

_____. *Código Civil*. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 13 out. 2022.

_____. *Código de Processo Civil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 out. 2022.

_____. *Lei Complementar n. 109*, de 29 de maio de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp109.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. *Lei n. 1.427*, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=100435997804487909&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98836&_adf.ctrl-state=txcqzdnjc_9>. Acesso em: 01 abr. 2023.

_____. *Lei n. 3.071*, de 01 de janeiro de 1916. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em: 17 out. 2022.

_____. *Lei n. 3.515*, de 21 de dezembro de 2000. Disponível em:http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=112222321005645810&datasource=UCMServer%23dDocName%3A99043&_adf.ctrl-state=11xqcz7lo0_36. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. *Lei n. 7.174*, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx;jsessionid=0094bBGcXqHK0fUkQtYHEF6r2St1b8ubjFOCn4mVTc3stPUzyvzc!505362808?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_afLoop=100421395629775612&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrl-state=k6vnr9md_1>. Acesso em: 27 mar. 2023.

_____. *Lei n. 9.278*, de 10 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19278.htm>. Acesso em: 28 nov. 2022.

_____. Secretaria da Fazenda. *Resolução n. 411*, de 08 de julho de 2022. Disponível em: < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=100430272620489508&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000033647&_adf.ctrl-state=nkfzsr7wa_90>. Acesso em: 01 abr. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AREsp n. 382.834/RJ*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/877254562>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.179.259/MG*. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/23325085/relatorio-e-voto-23325087>. Acesso em: 16 nov. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.417.260/MG*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/877254562>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.631.278/PR*. Relator: Ministro Paulo de Tarso Sanseverino. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/859517945/inteiro-teor-859517955>. Acesso em: 28 nov. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 2.000.309/RJ*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1505247062>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 558/RJ*. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1285339975/inteiro-teor-1285339979>. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo em RE n. 1.398.189/RJ*. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1662972303/inteiro-teor-1662972304>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 562045/RS*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 abr. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 851.108/SP*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 01 abr. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 279*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2174>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 280*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2173>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *MS n. 0058795-72.2015.8.19.0000*. Relator: Carlos José Martins Gomes. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/366989732>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Apelação Cível n. 0306184-56.2021.8.19.0001*. Relator: Alexandre Teixeira de Souza. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1850301706>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Mandado de Segurança n. 0129658-40.2021.8.19.0001*. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *MS n. 0054960-03.2020.8.19.0000*. Relatora: Maria Celeste Pinto de Castro Jatahy. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1850301706>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *MS n. 0067823-88.2020.8.19.0000*. Relator: Luiz Eduardo C. Canabarro. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1204278174>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Reexame Necessário n. 0316851-09.2018.8.19.0001*. Relatora: Des. Elisabete Filizzola. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Regimento Interno*. Disponível em: <https://portal.tjrj.jus.br/documents/10136/15998/regimento-interno-07-02-2023-interativo.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Representação de Inconstitucionalidade n. 0008135-40.2016.8.19.0000*. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 26 ago. 2023.

_____. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Conselho da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. *Enunciado n. 7*. Disponível em: [http://webfarm.tjrj.jus.br/biblioteca/asp/textos_main.asp?codigo=174657&desc=ti&servidor=1&iBanner=&iIdioma=0#:~:text=O%20enunciado%20n%C2%BA%207%20\(%22A,do%20Egr%C3%A9gio%20Conselho%20da%20Magistratura%2C](http://webfarm.tjrj.jus.br/biblioteca/asp/textos_main.asp?codigo=174657&desc=ti&servidor=1&iBanner=&iIdioma=0#:~:text=O%20enunciado%20n%C2%BA%207%20(%22A,do%20Egr%C3%A9gio%20Conselho%20da%20Magistratura%2C). Acesso em: 26 ago. 2023.

BUSCADOR DIZER O DIREITO. *Jurisprudência*. Disponível em: <https://www.buscadordizerodireito.com.br/>. Acesso em: 28 nov. 2022.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *O procedimento de dúvida suscitado por registrador imobiliário será julgado pela Justiça Federal caso envolva bens de autarquia pública federal*. Disponível em: <https://www.dizerodireito.com.br/2022/11/o-procedimento-de-duvida-suscitado-por.html#:~:>

text=O%20que%20%C3%A9%20o%20procedimento,qual%20o%20apresentante%20n%C3%A3o%20concorde.Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. *O seguro de vida VGBL não integra a base de cálculo do ITCMD*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizero.direito.com.br/jurisprudencia/detalhes/d4ea5dacfff2d8a35c0952291779290d>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

GAGLIANO, Pablo Stolze. *Código Civil Comentado*: arts. 1.369 a 1.418. V. 13. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Contrato de doação*: análise crítica do atual sistema jurídico e os seus efeitos no direito de família e das sucessões. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

_____; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*: parte geral. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*: direitos reais. V. 5. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

GORGITA, Thadeu Soares. *Aspectos importantes da nova lei do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação no Estado do Rio de Janeiro- Lei nº 7.174 de 28 de dezembro 2015*. Disponível em: <<https://www.oliveiraecarvalho.com/wp-content/uploads/2020/01/Aspectos-importantes-da-nova-lei-do-Imposto-de-Transmiss%C3%A3o-Causa-Mortis-e-Doa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2023.

GUIMARÃES, Stephanie. *Principais inovações trazidas pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015*. 2016. 16 f. Artigo científico (Pós-graduação em Direito). Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

MELO, Marco Aurélio Bezerra de. *Curso de Direito Civil*: direito das coisas. V. 5. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022.

PADILHA, Rodrigo. *Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. V. 4. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

RIO DE JANEIRO. *Constituição do Estado*. Disponível em: <<https://paracambi.rj.leg.br/wp-content/uploads/2023/02/cej.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2023.

_____. *Lei n. 6.956, de 13 de janeiro de 2015*. Disponível em: <https://www.tjrj.jus.br/documents/10136/18186/lei-lodj.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2023.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

_____. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Manual de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

TARTUCE, Flávio. *Direito Civil: direito das coisas*. V. 4. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. V. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____. MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; RENTERIA, Pablo. *Fundamentos do Direito Civil: direitos reais*. V. 5. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos*. V. 3. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

_____. *Direito Civil: direitos reais*. V. 4. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022.