

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE DIREITO

GILDO WESSLING MARGOTTI

**A INCIDÊNCIA DO ITCMD NA CONSTITUIÇÃO E NA BAIXA DO USUFRUTO NAS
DISSOLUÇÕES CONJUGAIS**

CRICIÚMA

2013

GILDO WESSLING MARGOTTI

**A INCIDÊNCIA DO ITCMD NA CONSTITUIÇÃO E NA BAIXA DO USUFRUTO NAS
DISSOLUÇÕES CONJUGAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Dr. André Corrêa Bianchini Góes

CRICIÚMA

2013

GILDO WESSLING MARGOTTI

**A INCIDÊNCIA DO ITCMD NA CONSTITUIÇÃO E NA BAIXA DO USUFRUTO NAS
DISSOLUÇÕES CONJUGAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do grau de Bacharel, no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Direito Tributário.

Criciúma, 10 de dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. André Corrêa Bianchini Góes - Esp. - (UNESC, FGV) - Orientador

Prof^a. Márcia Andreia Schutz Lirio Piazza - Msc - (UNESC)

Prof. Vinicius Garcia – Esp. - (ANHANGUERA)

À minha companheira, Elisiane Spricigo, fiel escudeira e incentivadora durante toda minha caminhada acadêmica de graduação em Direito e a minha filha Gabriela Zanette Margotti pelo apoio e confiança.

Aos meus pais, Gelindo e Adelina, *in memoriam*, que souberam inculcar em mim o valor do conhecimento, incentivando-me a jamais desistir.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por acreditar ser minha força maior da existência.

À minha família, aos meus amigos, pela compreensão nos muitos momentos de ausência.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão desta jornada acadêmica.

Ao meu irmão Felício Wessling Margotti, pelo exemplo de dedicação irradiado a todos e minha cunhada Rita de Cássia Ferreira Margotti, pelo incentivo e apoio constante na busca do conhecimento.

Aos coordenadores do Curso de Direito da Unesc e a todos os professores, pelos ensinamentos proporcionados. Aos meus colegas de graduação, pela amizade e respeito que me dedicaram.

Em especial, aos professores e orientadores, Dr^a Bárbara Raquel de Azeredo da Silva, no primeiro momento e, à *posteriori*, ao Dr. André Corrêa Bianchini Góes, que com paciência e sapiência ímpares conduziram-me neste estudo.

“Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal de criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.” (Rui Barbosa)

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa monográfica faz uma análise sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no Estado de Santa Catarina, cuja lei estipula sua incidência tanto nos casos de constituição quanto de extinção do usufruto, sem que essa extinção esteja elencada no artigo da lei que define o fato gerador. Esse fato viola previsão do texto da Constituição Federal de 1988 (CF/88), pois cria uma figura dúbia e não observa os princípios fundamentais norteadores do ordenamento jurídico tributário vigente. Assim, este trabalho tem como objetivo analisar a utilidade do instituto da atualidade, além de trazer algumas especificidades do tributo à luz da competência para sua instituição e das previsões fundamentais estatuídas no ordenamento constitucional e tributário vigente.

Palavras-chave: ITCMD, doação, usufruto, ordenamento jurídico, tributação, constituição.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A.C.	Antes de Cristo
Ap. Cív.	Apelação Cível
CAT	Coordenação da Administração Tributária do Estado de São Paulo
CC	Código Civil
COTAP	Comissão Permanente de Assuntos Tributários do Estado de Santa Catarina
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
Dec-Lei	Decreto-Lei
DJ	Diário de Justiça
DOE	Diário Oficial Eletrônico
DJU	Diário de Justiça da União
EC	Emenda Constitucional
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto Transmissão Causa Mortis e Doações
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
RE	Recurso Extraordinário
REL	Relator
SC	Santa Catarina
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
TAT	Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina
TJSC	Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 DIREITO REAL DE USUFRUTO E DOAÇÃO.....	10
2.1 USUFRUTO.....	10
2.1.1 Conceito e Origem Histórica.....	10
2.1.2 Características do Usufruto.....	12
2.1.3 Constituição do Usufruto.....	15
2.1.4 Extinção do Usufruto.....	17
2.2 DOAÇÃO.....	20
2.3 DOMÍNIO DIRETO E DOMÍNIO ÚTIL.....	23
3 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ITCMD.....	26
3.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	26
3.1.1 Princípio da Legalidade Tributária.....	27
3.1.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária.....	28
3.1.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	29
3.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	31
3.3 FATO GERADOR.....	35
3.4 CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS.....	38
4 ITCMD: CONSTITUIÇÃO, CTN E AS LEIS COMPLEMENTARES Nº 13.136/04.42	42
4.1 ITCMD E A CONSTITUIÇÃO.....	42
4.2 ITCMD E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	46
4.3. ITCMD E A LEI COMPLEMENTAR Nº 13.136/04.....	47
4.4. BIS IN IDEM E A EXTINÇÃO DO USUFRUTO NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO CONJUGAL.....	54
5 CONCLUSÃO.....	60
6 REFERÊNCIAS.....	62

1 INTRODUÇÃO

Vê-se que, no setor imobiliário atual, a atuação de consultoria dos corretores perante seus clientes é de suma importância para maiores esclarecimentos acerca dos contratos, negócios jurídicos e possíveis tributos que envolvem o transpasse de bens imóveis.

Percebe-se, porém, que há muita dúvida das partes contratantes acerca do instituto do usufruto de bens imóveis e dos impostos que sobre ele incidem.

Como situação específica a ser abordada nesse trabalho, para explorar os tributos incidentes sobre o usufruto, será analisado o caso do cônjuge que, após a dissolução conjugal, pretende instituir ao ex-cônjuge o direito real de usufruto sobre a sua metade do imóvel, anteriormente habitado pelo casal.

Grande parte da população desconhece o próprio instituto do usufruto, o que traz dúvidas, conseqüentemente, acerca do mote a ser recolhido tributariamente. Além disso, é escassa a produção doutrinária sobre o tema, o que dificulta a abordagem dos operadores jurídicos para realizarem uma tradução mais simplista do caso para os leigos que passam pela situação.

Assim, este trabalho visa a destacar a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações, em especial, na constituição e baixa do usufruto nas dissoluções conjugais, fazendo considerações em seus pontos preponderantes.

Em primeiro momento serão tratados os conceitos, características e a evolução histórica do usufruto. Como não poderia faltar, serão apresentadas as diferenças entre este instituto e a doação.

Também serão apresentados os aspectos fundamentais do imposto, analisando-o sobre a ótica dos principais princípios tributários, bem como sobre o fato gerador e os contribuintes responsáveis.

Considerando que a instituição do ITCMD compete aos Estados, faz-se necessário tecer uma relação entre a Lei 13.136/04, o CTN e a CF, estabelecendo uma comparação entre as diversas leis estaduais, com o objetivo de apontar as diferenças e semelhanças entre as leis que tratam desse imposto.

Ao final será demonstrada a existência do chamado fenômeno *bis in idem* na ocasião da baixa do usufruto.

2 DIREITO REAL DE USUFRUTO E DOAÇÃO

2.1 USUFRUTO:

2.1.1 Conceito e Origem Histórica

O direito brasileiro, segundo Lobo (2010, p. 211), emprega ficção jurídica ao equiparar certas situações a imóveis para fins legais, ainda que não os sejam fisicamente. Entre elas estão os direitos reais sobre imóveis alheios que ficam comprometidos em razão de usufruto, e que têm valor parcimonioso próprio. Não se trata, pois, de domínio de um bem imóvel, mas de direitos provisórios sobre ele.

Seu aparecimento está relacionado ao direito de família e tudo indica, assegura Venosa (2007, p. 436), que o instituto já era conhecido na época clássica do Direito Romano.

A respeito da origem histórica do usufruto, Iglesias (*apud* ALVES, 1995, p. 334), registra:

Discutem os autores sobre a natureza jurídica do usufruto, nos períodos pré-clássico e clássico. Alguns defendem a tese de que o usufruto era um verdadeiro direito de propriedade, limitado, porém, aos frutos produzidos pela coisa alheia. Outros, seguindo a mesma trilha, entendem que o usufruto era *pars dominii*, isto é, consistia numa parcela do direito de propriedade: o usufrutuário era proprietário nos limites do gozo da coisa, sem nenhum poder sobre a coisa mesma. Há ainda quem julgue que o usufruto era direito de propriedade temporária sobre coisa cuja propriedade perpétua seria de outra pessoa.

A origem do usufruto é contemporânea à das servidões prediais. Seu nascimento provavelmente ocorreu por obra da jurisprudência, no século II a. C., por ocasião da difusão em Roma do casamento desacompanhado do *conventio in manum*¹. Nesse caso, ao inverso do que ocorria no casamento que se segue a *conventio in manum*, a mulher não ingressava na família do marido e, por conseguinte, não se tornava herdeira dele. Não raras vezes, enquanto vivo o marido, ela desfrutava dos recursos que ele lhe proporcionava. Entretanto, após seu óbito, restava-lhe a miséria. Para remediar isso, surgiu o usufruto, possibilitando-se, assim,

¹ O ato pelo qual a mulher ingressava na família do marido, rompendo todo o laço com sua família originária (KASER, 1999, p. 319).

que o cônjuge antes de falecer e, sem nomeá-la no testamento herdeira, em prejuízo da prole, a designasse usufrutuária de certos bens. Nasceu, assim, o usufruto com certo caráter alimentício (ALVES, 1995, p. 334).

Monteiro (2009, p. 345), quanto à ascendência do usufruto, compartilha da opinião de Alves. Observa-se:

O usufruto teve origem em Roma, por razões essencialmente familiares, ou seja, para assegurar a subsistência do cônjuge sobrevivente, nos casamentos *sine manu*, sem que saíssem os bens do patrimônio da família. Embora a propriedade tivesse feição absoluta e exclusiva, reconheciam-se, portanto, a vantagem e a utilidade de ceder a outrem o gozo da coisa, conservando o dono, para si, a propriedade de sua substância.

No mesmo íterim, elucida Lafayette (*apud* WALD, 1995, p. 173):

Nos textos romanos, encontramos uma espécie de equiparação do usufruto à propriedade, pois alguns trechos do Digesto se referem ao *dominus usufructus*. As duas distinções básicas que, já naquela época, a doutrina fazia entre a propriedade e o usufruto é ser a primeira perpétua e o segundo essencialmente temporário, podendo o proprietário dispor do seu bem enquanto usufrutuário, embora tenha “o maior poder de utilização da coisa alheia”, deve respeitar a sua substância, não podendo alienar o bem, nem modificar o seu modo de utilização e aproveitamento, estando impedido de transformá-lo ou deteriorá-lo. Essas limitações já se encontravam nas definições romanas: *usufructus est jus alienis rebus utendi fruendi, salva rerum substantia*.

Ainda sobre o mesmo tema, Kase (1999, p.173) expressa a ideia de assistência, em sua obra “Direito Romano Privado”:

O *usufructus* apareceu pelo séc. III a.C., talvez ainda antes do desaparecimento da economia rústica, para proporcionar assistência a certos herdeiros pertencentes à família, p. ex., a viúva ou filhas solteiras que, sendo deserdadas, recebem um *legatum usufructus*. Este objetivo de assistência explica o caráter estritamente pessoal. Só com esta limitação temporal se considera suportável que a propriedade do onerado (*dominus proprietatis*), por causa de um direito tão extenso como o que compete ao usufrutuário, seja esvaziada até a *nuda proprietatis*. Os clássicos não elaboraram a específica construção teórica do *usufructus*, sobretudo não o conheceram como parte juridicamente independente da propriedade (a comparação com a *pars domini* é apenas uma imagem, sem função dogmática).

Sobre o desdobramento do domínio, preleciona Monteiro (2009, p. 345): “admitia-se esse desdobramento do domínio, com separação do gozo (*uti et frui*) e da substância da coisa, a fim de assegurar a subsistência de determinadas pessoas, como o cônjuge sobrevivente, sem que saíssem os bens do patrimônio da família”.

O usufruto, para Venosa (2007, p. 435), “é um direito real transitório que concede a seu titular o poder de usar e gozar durante certo tempo, sob certa condição ou vitaliciamente de bens pertencentes a outra pessoa, a qual conserva sua substância”. Tal conceito decorre do artigo 713 do CC de 1916² que, embora revogado, serve como fundamento para conceituação de usufruto.

O Código Civil de 2002 não traz um conceito de usufruto, restringindo-se, na parte especial, livro III, títulos VI e VII, a delinear sua aplicabilidade e incidência.

O usufruto tem, como ideia central, a preservação da coisa. O usufrutuário não recebe o direito de alienar e esgotar o conteúdo do bem - o *ius abutend* – este se mantém reservado ao nu-proprietário, o verdadeiro dono da coisa.

Na atualidade sua utilidade prática, quase na totalidade, encontra-se restrita às situações de doação por ascendente a descendente com reserva de usufruto vitalício daqueles. Outrossim, nas dissoluções conjugais, hipótese que importa ao presente trabalho, também é útil para amoldar situações de partilha.

2.1.2 Características do Usufruto

Diniz (2006, p. 428-429), partindo do conceito de usufruto, extrai as seguintes características fundamentais: direito real sobre coisa alheia, temporário, de caráter personalíssimo, pelo qual se torna intransmissível e inalienável, e impenhorável.

Acerca do assunto, Rodrigues (2007, p. 296), partindo de seu conceito, afirma que as características fundamentais do usufruto são: um direito real sobre coisa alheia, de uso e gozo, temporário e, em nosso sistema, inalienável.

O jurista Lafayette (2003 *apud* GONCALVES, 2011, p. 478-479) elucida:

O proprietário no uso e gozo da coisa tem a faculdade ampla de alterá-la, transformá-la, de destruir-lhe, enfim, a substância. Mas o direito do usufrutuário não pode ser levado tão longe. Desde que o proprietário conserva direito à substância do objeto, o usufrutuário é obrigado a respeitá-lo: não há direito contra direito. Assim, o usufruto é um direito sobre a coisa alheia, salva a substância da mesma coisa.

O direito real de usufruto concedido pelo proprietário pode recair sobre um ou alguns bens ou até mesmo sobre a totalidade do patrimônio (LOBO, 2010, p. 208).

² Art. 713. Constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade.

Sendo um direito real sobre coisa alheia, pressupõe-se então a convivência dos direitos do usufrutuário e do nu-proprietário. Os elementos que o distinguem dos outros direitos são o proveito da coisa em benefício do usufrutuário e a substância que permanece com o nu-proprietário (VENOSA, 2007, p. 426). O art. 1394 do Código Civil de 2002 reza que o usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos.

Assim, o usufrutuário é o possuidor direto da coisa, pois tem a posse direta do bem. O nu-proprietário é o possuidor indireto do bem. Sendo ambos possuidores podem valer-se dos remédios possessórios como meio de resguardar seus direitos.

Gonçalves (2011, p. 479), ao tratar do desmembramento dos poderes inerentes ao domínio, discorre sobre os direitos do nu-proprietário:

[...] o direito à substância da coisa, a prerrogativa de dispor dela e a expectativa de recuperar a propriedade plena pelo fenômeno da consolidação, tendo em vista que o usufruto é sempre temporário; de outro lado, passam para as mãos do usufrutuário os direitos de uso e gozo, dos quais transitoriamente se torna titular.

Para se investir dos poderes do usufrutuário, qual seja, gozar temporariamente da coisa alheia, deverá exigir ao nu-proprietário da coisa que esta seja entregue com o direito de usufruto. Dentre os deveres do usufrutuário, enumerados no Código Civil, estão o de inventariar os bens recebidos, prestar caução, consentir a intervenção do proprietário, reparações, encargos fiscais e defesa dos interesses do proprietário (VENOSA, 2007, p. 442).

Contudo, é um direito que possui caráter personalíssimo, uma vez que:

[...] o usufruto só pode aproveitar ou beneficiar ao seu titular, não se transmitindo a seus herdeiros devido a seu falecimento. A sua inalienabilidade está consagrada por lei, com exceção feita ao seu exercício, pois, pelo art. 1.393 do Código Civil, “não se pode transferir o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso” (DINIZ, 2006, p. 428).

Gomes (2008, p. 334), acerca da temporariedade, expõe:

O usufruto é direito real na coisa alheia; e é direito temporário. Como direito real, assegura ao titular o poder de utilizar a coisa alheia diretamente, *erga omnes*. Como direito temporário, não se pode prolongar além da vida do usufrutuário, sendo admitida, porém, duração menor. Se pudesse ser perpétuo, se tornaria propriedade inalienável. A esses caracteres gerais,

ajunta-se a intransmissibilidade. Embora seu exercício possa ser cedido, o direito em si é intransmissível, tanto é que se extingue com a morte do usufrutuário cedente.

Como se observa, o usufruto tem caráter temporário, pois limita o usufruto à vida do usufrutuário; ao termo de sua duração; pela extinção da pessoa jurídica ou no decurso de 30 anos da data em que se começou a exercer; pela cessação do motivo de que se origina; pela destruição da coisa; pela consolidação; por culpa do usufrutuário quando aliena, deteriora ou deixa arruinar os bens; ou pelo não uso e fruição da coisa. Nesta linha, Venosa (2007, p. 428-434) traz:

Nunca poderá ser perpétuo, porque essa não é característica sua, mas da enfiteuse. Como o usufruto é conferido tendo em mira a pessoa do usufrutuário, seu sentido é extinguir-se com sua morte, com a restituição da coisa, embora existam opiniões em contrário sustentando a sucessividade.

[...]

Sendo direito temporário, o limite máximo é a vida do usufrutuário. Não é admitida instituição além da vitaliciedade da pessoa natural e além de 100 anos da pessoa jurídica (art. 741 do código de 1916; 30 anos nos novo Código, art. 1410, III), extinguindo-se, porém, se a pessoa moral desaparecer antes desse prazo.

No que tange à impenhorabilidade, tem-se que o direito em si não pode ser penhorado em execução movida por dívida do usufrutuário, porque a penhora destina-se a promover a venda forçada do bem em hasta pública³. Porém, seu exercício é suscetível de penhora, por poder ser cedido (GONÇALVES, 2011, p. 481).

Concernente à finalidade do usufruto, Wald (1995, p. 174) afirma que o usufruto tem “geralmente uma finalidade alimentar. É um meio de garantir a subsistência de determinada pessoa pela utilização ou fruição de certo bem, sem dar à mesma a propriedade do bem em questão”.

Para Rodrigues (2007, p. 299), a finalidade do usufruto é primordialmente assistencial. Por seu intermédio procura-se, desmembrando o domínio, por nas mãos dos usufrutuários os direitos de uso e gozo, para assegurar-lhes os meios de prover a sua subsistência.

³ Se os direitos de usufruto, por expressa disposição legal, são alienáveis – exceto ao nu-proprietário – decorrência lógica disso é sua também impenhorabilidade, porquanto a penhora não é ato judicial fim, mas, apenas meio para, passando pela alienação judicial do bem penhorado, satisfazer a obrigação do devedor frente ao credor (Revista dos Tribunais, 796/304).

Gonçalves (2011, p. 479), unindo os dois entendimentos, afirma ter o usufruto finalidade primordialmente assistencial e alimentar, restrita, praticamente, às relações familiares.

Em consonância, Gomes (2008, p. 334) aponta que a função econômica do usufruto é precipuamente assegurar a certas pessoas meios de subsistência. Tendo a finalidade alimentar, razão por que se restringe praticamente às relações familiares, é concedido gratuitamente e, quase sempre, por testamento.

Quanto ao objeto, dispõe o art. 1.390 do Código Civil que “o usufruto pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades” (BRASIL, 2013-A).

Dessa forma, esclarece Venosa (2007, p. 426) que:

Pode ser constituído sobre móveis e imóveis. Vimos que a tradição romana criou o quase-usufruto sobre bens consumíveis, modernamente denominado usufruto impróprio. Pode incidir sobre títulos, ações, direitos incorpóreos de que resultem frutos.

Por fim, convém referir que o Código Civil, em seu artigo 1.392, estabelece que os acessórios da coisa e seus acréscidos farão parte do usufruto, salvo se houver alguma disposição em contrário.

2.1.3 Constituição do Usufruto

Como formas de constituição do usufruto, este pode se dar por meio de atos de vontade, usucapião e por determinação legal.

Contrapondo o entendimento de Beviláqua de que o sistema não concebe o usufruto legal como um usufruto, na medida em que dispensa o registro, Penteado (2008, p. 414) ensina:

[...] parece que na nova sistemática civil tal assertiva não se sustenta mais. O fato de não ser necessário o registro não infirma, de per si, a qualificação de uma situação jurídica como situação de direito das coisas, apenas é regra específica. Tal ocorre também com a hipoteca, que também se admite na forma legal, ou com o penhor.

Acerca do usufruto estabelecido por lei, Gonçalves (2011, p. 482-483) cita como exemplos:

o dos pais sobre o bem do filho menor (art.1.689, I, CC); o do cônjuge sobre bens do outro (art. 1.652, I, CC); o da brasileira casada com estrangeiro sob regime que exclua a comunhão universal, por morte do marido, sobre a quarta parte dos bens deste, se o casal tiver filhos brasileiros, e de metade, se não os tiver (Dec-Lei nº 3.200/41, art. 17, alterado pelo Dec-Lei nº 5.187/43); e o dos silvícolas, na hipótese do art. 231, § 2ª, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Na constituição por meio da usucapião, tendo em vista o que dispõe a legislação civil que pode ser ordinária ou extraordinária, o usufrutuário tem o dever de cumprir as despesas ordinárias de conservação, porém não responde ao nu-proprietário pelas deteriorações normais de uso. Já as despesas extraordinárias incumbem ao nu-proprietário.

Discorrendo sobre usufruto constituído por ato de vontade, que é o que resulta de contrato ou testamento, Diniz (2006, p. 434) esclarece:

O ato jurídico *inter vivos* pode advir de declaração de vontade bilateral ou unilateral, constituindo um negócio jurídico oneroso ou gratuito. E o ato jurídico *causa mortis* está representado pelo testamento e pelo legado. Essa constituição voluntária do usufruto pode dar-se por alienação ou retenção. A alienação opera-se por contrato ou testamento, quando o proprietário da coisa concede seu gozo a outrem, conservando apenas a nua propriedade. A retenção só pode dar-se por contrato, ocorrendo quando o dono da coisa transmite a alguém a nua-propriedade, reservando, para si, o uso e gozo dessa coisa.

O negócio jurídico em si não basta, entretanto, para constituir o usufruto, assevera Gonçalves (2011, p. 483). Tratando-se o objeto de um imóvel, para que o usufruto por atos entre vivos se concretize, é imprescindível o registro do título aquisitivo no Cartório de Registro de Imóveis, conforme reza o art. 1391 do Código Civil.

Ainda acerca do usufruto constituído por contrato, entendendo-se a doação como tal, Venosa (2007, p. 440) ressalta que pode ser gratuito ou oneroso. Além disso, esclarece que, apesar do código não mencionar, pode ocorrer em três possibilidades:

Alienamos a nua-propriedade, reservando-se o alienante o uso e gozo de usufrutuário; constituímos o usufruto, ficando o alienante como nu-proprietário, ou então cedemos a um sujeito a nua-propriedade e a outro usufruto. Cuidar-se-á de contrato atípico que leva em conta princípios de compra e venda e da permuta, entre outros, quando se cuidar de negócio oneroso. Também à doação se agregarão elementos de outros contratos, como percebemos. Enquanto não registrado o contrato no cartório imobiliário, não há direito real (art. 1.391; antigo, art. 715). O dispositivo

respectivo do novo Código é mais esclarecedor, pois alude que o usufruto, quando não resultante de usucapião, constitui-se mediante registro no Cartório, de registro de Imóveis. O artigo respectivo do Código anterior se reportava à desnecessidade de registro quando se tratasse de usucapião decorrente de direito de família, aquele que os pais têm em relação aos bens dos filhos menores.

Cumprе ressaltar que os direitos do usufrutuário e do nu-proprietário possuem graduações diversas e não se embaraçam, a não ser que se estabeleça relação contratual entre eles: o usufrutuário pode, inclusive, alugar o bem ao nu-proprietário. Nada obstante, o ato constitutivo do usufruto não pode estabelecer de entrada a fruição conjunta do bem por ambos, porque isso contradiz a natureza do instituto.

Por outro lado, o nu-proprietário mantém permanentemente o direito de fiscalizar a coisa, sua manutenção e destinação, a fim de que possa tomar oportunamente as medidas de proteção para a devida restituição do bem.

2.1.4 Extinção do Usufruto

As hipóteses de extinção do usufruto estão dispostas no art. 1.410 do Código Civil, *in verbis*:

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). (BRASIL, 2013-A)

Rodrigues (2007, p. 310-312) divide as causas capazes de extinguir o usufruto de três maneiras, quais sejam: “as relativas à pessoa do usufrutuário (incisos I, II e VII), as relativas ao seu objeto (inciso V) e as que incidem sobre a relação jurídica (III, IV e VI)”.

Tratando das causas extintivas, de suma importância o pensamento magistral de Ruggiero (1999 *apud* GAGLIANO, 2004, p. 184-185):

É antiga a observação que o usufruto pudesse durar perpetuamente, faltaria o interesse da defesa de um direito de propriedade, desprovido de qualquer conteúdo econômico; não era, na verdade, como sucede na servidão, uma utilidade particular que se tirava ao proprietário, mas sim todo o gozo da coisa, nem haveria, como sucede com o cânon na enfiteuse, um pagamento periódico, que representasse uma utilidade e justificasse a perpétua separação do direito de seu conteúdo patrimonial. É por isso que, prescindindo das outras causas de extinção natural (desaparecimento da coisa), voluntárias (consolidação, renúncia) ou legais (não-uso), quando não se tenha estabelecido um termo para a sua duração (como é o da maioria no usufruto legal ou o termo livremente desejado por quem constitui o usufruto voluntário) a lei não sente que dure mais do que a vida do homem, donde resulta a seu caráter essencial de direito temporário.

Planiol, Ripert e Boulanger (*apud* PEREIRA, 2003, p. 192) explicam que se extinguindo o usufruto, cessam as prerrogativas da administração; devolve-se ao nu-proprietário o uso e a fruição da coisa; restitui-se-lhe a posse do bem frugífero com a consequente atribuição de frutos pendentes; ao nu-proprietário cabe ação reivindicatória da coisa; e as contas devem ser prestadas, a ver a quem compete o saldo apurado.

O primeiro inciso do art. 1410 do Código Civil diz respeito ao modo de extinção do usufruto por meio da renúncia ou morte do usufrutuário. A renúncia exige, além da capacidade do usufrutuário de promovê-la, a disponibilidade desse direito. Ela deve ser feita mediante escritura pública, de forma expressa ou em alguns casos tácita, para bens imóveis de valores superiores a trinta salários mínimos, como explica o art. 108 do mesmo diploma legal. Por ser temporário e inalienável, explica o fato de o usufruto extinguir-se mediante morte do usufrutuário, aplicando-se ao usufruto vitalício e aquele constituído para durar por um certo período de tempo.

Salientando a natureza negocial da renúncia, Gomes (2008, p. 317) ensina que “negócio unilateral é o que se forma com a declaração de vontade de uma só parte, com o testamento, a renúncia, a procuração e a despedida de um emprego”.

Neste pensamento, Gagliano (2004, p. 187) instrui que “caso a renúncia tenha por objeto bens ou direitos imobiliários, deverão ser observadas as solenidades

legais, como a forma pública do ato de disposição e, eventualmente, a necessidade de outorga uxória”.

Quando o usufruto é constituído por duas ou mais pessoas, este se extinguirá para os que falecerem, subsistindo a parte dos remanescentes, salvo se estipulado o direito de acrescentar, quando o quinhão dos falecidos cabe aos sobreviventes até que faleça o ultimo usufrutuário, como rege o art. 1411 do Código Civil. Cumpre ressaltar sobre a proibição de violação da legítima dos herdeiros necessários, ou seja, se o usufruto for simultâneo e recair sobre a herança, o direito de aumentar é automático.

O termo de duração do usufruto também é um modo de extinção do mesmo. Este se estabelece mediante atos constitutivos, se o usufrutuário não vir a falecer antes. Por mais que o usufruto seja por prazo determinado, o mesmo inexistente na função sucessória.

A respeito disto, Gonçalves (2011, p. 503) afiança:

Extingue-se o usufruto, em segundo lugar, pelo advento do termo de duração, estabelecido no seu ato constitutivo (art. 1.410, II), salvo se o usufrutuário falecer antes. Não há sucessão em usufruto, ainda que estabelecido por prazo determinado. Embora não mencionado expressamente no dispositivo em apreço, desaparece também o direito real com o inadimplemento da condição resolutiva estabelecida pelo instituidor. Em qualquer hipótese, porém, extingue-se o usufruto, ainda que se não tenha verificado o termo de duração, ou o inadimplemento da condição, vindo a falecer o usufrutuário.

É modo de extinção do usufruto quando a pessoa jurídica venha a extinguir-se. Para consolidar tal ato, o legislador delimita que se necessita da morte do usufrutuário e, também, do limite de duração do usufruto de trinta anos, para pessoas jurídicas. Nesse caso, o usufruto cessa-se antes da morte do usufrutuário, no caso em questão, por cessação da sociedade da pessoa jurídica.

Outro modo de extinção é a consolidação, onde a pessoa tem a junção do domínio e a do usufruto ao mesmo tempo. É quando o nu-proprietário adquire o usufruto ou quando o usufrutuário adquire a propriedade ou até mesmo quando um terceiro envolvido adquire a propriedade e o direito de usufruto também. É modo de extinção, pois o usufruto não pode se dar decorrente de bem próprio.

A destruição da coisa também é um modo do artigo 1410 do Código Civil. Para isso, a coisa alheia precisa ser infungível, ou seja, perecendo o artefato, perece

também o seu direito de tê-lo. Deve perecer a coisa em sua totalidade, pois caso haja possibilidade de reaver parte dela, a mesma pode permanecer.

Por culpa do usufrutuário, quando este aliena o bem, deteriora ou deixa arruiná-lo, não o reparando para uma possível conservação ou, quando no usufruto de títulos de crédito, não dá às importâncias recebidas a aplicação prevista no parágrafo único do art. 1399 do Código Civil, este vem a extinguir-se. Isso se chama de abuso de fruição.

Por último e mais comum, a prescrição também é um meio de o usufruto deixar de existir. Para isso, o usufrutuário deve deixar de usufruir da coisa alheia por um determinado lapso de tempo para que esta se leve à extinção. Esse lapso de tempo acaba sendo contraditório entre os estudiosos do tema, ou seja, para uns, diz ser de trinta anos, para outros, quinze, para outros, ainda, dez. Porém, aplica-se o aludido no art. 205 do Código Civil: “a prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor” (BRASIL, 2013-A).

Se o usufruto for adquirido mediante razão alheia, em tendo cessado seu caso, aquele se extingue. Este é o caso do inciso IV do já referido art. 1.410, CC. Em outras palavras, o direito de usufruto continua até que não se realize outro acontecimento futuro e incerto. Esse modo de extinção acontece também no direito de família, quando os bens dos filhos ficam sob a proteção dos pais até que aqueles atinjam a maioridade civil para adquiri-los.

Igualmente, se o usufruto for instituído para servir de meio de subsistência e fonte de recursos para um ex-cônjuge, durante o seu reingresso ao campo de trabalho ou para um filho durante o curso de graduação, cessado o motivo, extingue-se a causa que o originou.

2.2 DOAÇÃO

A doação é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere a outra pessoa, bens de seu patrimônio ou vantagens (art. 538 do CC). Deste conceito extraem-se duas características relevantes: a vontade de doar e a transferência de bens, que acarreta a diminuição do patrimônio do doador.

Outro elemento a ser destacado, quando se fala em doação, é a indispensabilidade do aceite pelo donatário para sua concretização do contrato, podendo ser expressa, tácita, presumida ou ficta. Via de regra, ele vem expresso no

próprio instrumento. Será tácita se revelada pelo comportamento do donatário, que o recebe e passa a utilizá-lo de imediato. No caso da doação ficta, o exemplo mais comum é a que se faz ao incapaz. Acerca da ocorrência da presumida por lei, Jobim leciona (2008, p. 90):

- a) quando o doador fixa um prazo para o aceite e o donatário, ciente deste prazo, nada faz, presume-se que a liberalidade foi aceita [art. 539, CC]. O silêncio atua como consentimento.
- b) quando a doação é feita em contemplação de casamento futuro, com certa e determinada pessoa e se realiza. O casamento pressupõe a aceitação [art. 546, CC].

Nessa relação jurídica, coexistem dois sujeitos díspares: o doador e o donatário. E para natureza jurídica, a doação é um contrato unilateral, pois apenas uma das partes contrai a obrigação, isto é, o doador, de transferir um bem ou direito para o patrimônio de outrem.

A gratuidade é a característica primordial da doação, pois gera benefício ou vantagem apenas para o donatário e não admite interpretação extensiva. Nela há o empobrecimento do doador e, por consequência, o enriquecimento do donatário. É solene, em sua maioria, pois se aperfeiçoa com o acordo de vontades entre as partes.

Acerca da doação feita pelo marido e mulher, Rocha (2002, p. 171), destaca:

O marido e a mulher podem doar seus bens próprios. Existe a proibição para doação dos bens comuns. A doação de bens imóveis, mesmo que pertença a um dos cônjuges, depende do consentimento do outro cônjuge. No caso de recusa não existe a possibilidade de ocorrer o suprimento judicial, porque o *animus donandi* é insuprimível.

O objeto da doação pode recair sobre coisa corpórea, móvel ou imóvel, assim como sobre uma universalidade de coisas. Podendo inclusive ser um direito real ou direito pessoal patrimonial.

Nosso ordenamento jurídico não versa sobre a proibição de doação de bens futuros. Para Jobim (2008, p. 91), por se tratar de contrato, nada impede sua realização. Entretanto, não ocorrendo o fato futuro previsto no contrato, não haverá de se falar em doação.

Sobre espécies de doação, no entendimento de Jobim (2008, p. 91-92), temos:

a) pura e simples (ou típica) – quando o doador não impõe nenhuma restrição ou encargo ao beneficiário, nem subordina a sua eficácia a qualquer condição. O ato constitui uma liberalidade plena;

b) onerosa (modal, em encargo ou gravada) – aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever;

c) remuneratória – é feita em retribuição a serviços prestados, cujo pagamento não pode ser exigido pelo donatário;

d) mista – ocorre nos casos de preço vil ou irrisório, na realidade trata-se de uma venda de aparência;

e) condicional – ocorre quando o doador pode estipular que os bens doados voltem ao seu patrimônio se sobreviver ao donatário;

f) feita ao nascituro - a validade depende do aceite de seu representante legal;

g) em contemplação do merecimento do donatário - quando o doador menciona, expressamente, o motivo da liberalidade, do mérito;

h) em forma de subvenção periódica – trata-se de uma pensão, como favor pessoal ao donatário, cujo pagamento termina com a morte do doador, não se transferindo a obrigação a seus herdeiros, salvo se o contrário houver, ele próprio, estipulado. Nesse caso, não poderá ultrapassar a vida do donatário;

i) em contemplação de casamento futuro (*propter nuptias*) – é o presente de casamento, dado em consideração às núpcias próximas do donatário com certa e determinada pessoa. A sua eficácia subordina-se, pois, a uma condição suspensiva: a realização do casamento (*si nuptiae sequentur*). Pode ser beneficiada, portanto, a prole eventual do futuro casal;

j) de ascendentes a descendentes – nesta espécie importa adiantamento do que lhes cabe por herança. Estes são obrigados a conferir, no inventário do doador, por meio de colação, os bens recebidos, pelo valor que lhes atribuir o ato de liberalidade ou a estimativa feita naquela época para que sejam igualados os quinhões dos herdeiros necessários, salvo se o ascendente os dispensou dessa exigência, determinando que saiam de sua metade disponível, contando que não a excedam, computado o seu valor ao tempo da doação (Código Civil artigos 2002 e 2005). A obrigatoriedade da colação, na doação dos pais a determinado filho, (Código Civil - artigo 496) ou permuta de bens e valores desiguais (Código Civil - artigo 533,II);

k) entre cônjuges – o artigo 544 do novo Código Civil estatui que a doação de um cônjuge a outro “importa adiantamento do que lhes cabe por herança”. A regra aplica-se às hipóteses em que o cônjuge participa da sucessão do outro na qualidade de herdeiro, previstas no artigo 1829 do Código Civil.

A doação em sua maioria é irrevogável, assim como qualquer contrato, não pode ser revogada à vontade do doador. Entretanto, Rocha (2002, p. 183) destaca uma exceção, a extinção unilateral do contrato por vontade exclusiva do doador, nos casos de ingratidão do donatário na espécie de doação pura e simples. Ressalta ainda, que “as puramente remuneratórias, as oneradas com encargo, as feitas em cumprimento de obrigação natural ou para determinado casamento não podem ser revogadas por ingratidão” (ROCHA, 2002, p. 183).

Para esclarecimento do tema proposto, é de suma importância ter-se o real significado das expressões "domínio direto" e “domínio útil”, sem o que deixaria uma grave lacuna no presente estudo.

2.3 DOMÍNIO DIRETO E DOMÍNIO ÚTIL

O domínio é o sustentáculo dos direitos reais. As faculdades de gozar, usar, dispor e reaver a coisa, são inerentes ao domínio. E neste ponto reside, em princípio, a controvérsia, uma vez que as prerrogativas de se usarem essas faculdades são do proprietário, como estabelece o Código Civil em seu artigo 1.228 do CC.

Para Pereira (2002, p. 68):

Esses elementos podem concentrar-se num só indivíduo, caso em que a propriedade é plena ou desmembrar-se, quando se transfere a outrem um de seus atributos, como na constituição do direito real de usufruto, em que o proprietário tem o domínio eminente, embora o uso da coisa passe ao conteúdo patrimonial de outra pessoa, que terá o domínio útil. O proprietário poderá até perder a disposição do bem, por força da inalienabilidade oriunda da lei ou de sua própria vontade.

Lafayette (*apud* DINIZ, 2006, p. 368), assim conceitua domínio:

O domínio é suscetível de se dividir em tantos direitos elementares quantas são as formas por que se manifesta a atividade do homem sobre as coisas corpóreas. E cada um dos direitos elementares do domínio constitui em si um direito real: tais são os direitos de usufruto, o de uso e o de servidão.

Para Venosa (2007, p. 45-46), “domínio é o vocábulo que, em doutrina, refere-se, maiormente às coisas incorpóreas. Direito que se submete a coisa incorpórea ao poder de seu titular”.

Diferenciando domínio direto e indireto através dos institutos da posse, Venosa (2007, p. 62) assegura que “possuidor indireto é o próprio dono ou assemelhado, que entrega seu bem a outrem. A tradição da coisa faz com que se opere a bipartição da natureza da posse”. Já o possuidor direto ou imediato “é o que recebe o bem e tem contato, a bem dizer físico com a coisa, em explanação didática simplificada”.

Nas palavras de Diniz (2006, p. 122-123), essas faculdades correspondem ao *jus utendi*, *fruendi* e *abutendi* e a *rei vindicando* dos romanos. Assim, a propriedade é o direito que compreende o poder de agir diversamente em relação ao bem, usando, gozando ou dispondo dele. Analisando cada um destes elementos constitutivos, tem-se, segundo a autora:

Jus utendi como o direito de usar a coisa, dentro das restrições legais, a fim de se evitar o abuso de direito. O direito de tirar dela todos os serviços que ela pode prestar. O *jus fruendi* exterioriza-se na percepção dos frutos e na utilização dos produtos da coisa. É o direito de gozar da coisa ou de explorá-la economicamente. O *jus abutendi* ou *disponendi* equivale ao direito de dispor da coisa ou poder de aliená-la a título oneroso (venda) ou gratuito (doação), abrangendo o poder de consumi-la e o poder de gravá-la de ônus ou de submetê-la ao serviço de outrem. *Rei vindicatio* é o poder que tem o proprietário de mover ação para obter o bem de quem injustamente o detenha, em virtude do seu direito de sequela, que é uma das características do direito real.

Ainda sobre o tema, à ótica de Venosa (2007, p. 161):

A faculdade de usar é colocar a coisa a serviço do titular sem alterar-lhe a substância. O proprietário usa seu imóvel quando nele habita ou permite que terceiro o faça. Esse uso inclui também a conduta estática de manter a coisa em seu poder, sem utilização dinâmica. Gozar do bem significa extrair dele benefícios e vantagens. Refere-se à percepção de frutos, tanto naturais quanto civis. A faculdade de dispor envolve o poder de consumir o bem, alterar-lhe sua substância, aliená-lo ou gravá-lo. É o poder mais abrangente, pois quem pode dispor da coisa dela também pode usar e gozar. Tal faculdade caracteriza efetivamente o direito de propriedade, pois o poder de usar e gozar pode ser atribuído a quem não seja proprietário. O poder de dispor somente o proprietário o possui. A *rei vindicatio* é efeito fundamental do direito de propriedade.

O usufruto, que nas palavras de Venosa (2007, p. 423), “é um direito real transitório que concede a seu titular o poder de usar e gozar durante certo tempo,

sob certa condição ou vitaliciamente de bens pertencentes a outra pessoa, a qual conserva sua substância”. Deste entendimento extrai-se que no usufruto não há o acréscimo patrimonial do usufrutuário, nem a redução do patrimônio doador.

E o autor (2007, p. 424) ainda ressalta:

O usufrutuário não recebe o *ius abutendi*, ou seja, o direito de alienar e **consumir a substância do bem, a qual fica reservada ao nu-proprietário como é rotulado o dono da coisa nessa modalidade.** [...] Seu nascimento está relacionado com o direito de família. No casamento, a mulher não ingressava na família do marido, não se tornando sua herdeira. Para evitar que em seu falecimento ficasse em penúria, o varão a designava usufrutuária de certos bens de seu patrimônio, independente de testamento. [...] O hoje designado nu-proprietário conserva a faculdade de dispor da coisa, mas não pode praticar nenhum ato que reduza ou embarace o uso e gozo do usufrutuário, tal como hodiernamente, em sua origem não era permitido ao usufrutuário alterar a destinação da coisa. (grifei)

Acerca do titular do domínio, assevera Diniz (2006, p. 368):

O titular do domínio passa a sofrer uma restrição temporária em seus poderes, pois terceiro irá gozar da coisa que lhe pertence, sem, contudo, poder, porque a sua disponibilidade lhe competirá, exclusivamente. Assim, p. ex. o usufrutuário receberá o *jus utendi* e *fructuendi*, tendo direito à percepção dos frutos e rendimentos da coisa, mas não poderá aliená-la.

Entretanto, em se tratando de doação com reserva de usufruto, Venosa (2007, p. 105) leciona:

No contrato de doação, destacam-se claramente dois elementos constitutivos: objetivo e subjetivo. Elemento subjetivo é a manifestação de vontade de efetuar liberalidade, o *animus donandi*. Elemento objetivo é a **diminuição de patrimônio do doador** que se agrega ao animo de doar. (grifei)

Ante o exposto, é de suma importância estabelecer a diferença entre reserva e instituição de usufruto, pois não se pode confundir os institutos, sob pena de tornar incompreensível a ideia buscada no trabalho que se desenvolve. Na doação com reserva de usufruto, o proprietário, através do que a doutrina usualmente chama de usufruto reservado, deducto, ou detrato, mantém a posse direta, a utilidade, a fruição da coisa, transferindo posse indireta, domínio direto, ou nua-propriedade, além da disposição, enquanto que na instituição de usufruto a situação se inverte, posto que então o proprietário mantém à disposição, isto é, o poder de alienar, passando a ter posse indireta, deixando de usar e fruir da coisa.

3 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ITCMD

3.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, além de definir a competência de cada ente em matéria tributária, fixa vários limites ao poder de tributar. Essas limitações são disciplinadas pelos princípios constitucionais tributários e pelas imunidades tributárias.

Etimologicamente, no entendimento de Carraza (2006, p. 36), o termo princípio - do latim *principium, principii* – encerra a ideia de começo, origem, base. É o começo, alicerce, ponto de partida. Implica, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. “É ainda, a pedra angular de qualquer sistema.”

Para Mello (2006, p. 902-3), princípio é:

[...] por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Os princípios tributários, na realidade, funcionam como verdadeiros mecanismos de defesa do contribuinte frente à voracidade do Estado no campo tributário.

Segundo Machado (2013, p. 32), “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte”.

Os princípios tributários mais relevantes são: legalidade; irretroatividade; anterioridade; isonomia; uniformidade da tributação; capacidade contributiva; proibição de confisco; não-cumulatividade.

Entretanto, para melhor compreensão do tema proposto, será dada ênfase apenas aos princípios da legalidade tributária, da isonomia e da capacidade contributiva.

3.1.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade, que encabeça a lista dos princípios constitucionais tributários, encontra-se inserido na Constituição Federal, no inciso II do art. 5º: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei” (BRASIL, 2013-G).

Amaro (2013, p. 134), sobre este princípio, afirma:

Esse princípio é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*).

No campo tributário, ele é encontrado no art. 150, I, da Magna Carta, que proclama: “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” (BRASIL, 2013-G).

Ele é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser sabotados caso fosse permitido à administração pública decidir como e de quem cobraria tributos.

Explicita Carrazza (2013, p. 282):

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.

Destarte, o princípio da legalidade serve, ainda, para avaliar a segurança nas relações entre o contribuinte e o fisco, que devem ser disciplinadas em lei, coagindo, assim, tanto o sujeito passivo, como o ativo da obrigação tributária.

Entretanto, Amaro (2013, p. 134) assevera:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem irá pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias.

[...]

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Nesse diapasão, deverá a lei conter: a descrição do fato tributável; a definição da base de cálculo e da alíquota; o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, o sujeito ativo e o prazo para pagamento. Constatase, por conseguinte, que deverá a lei indicar tudo o quanto seja imperioso para a efetivação da relação tributária.

3.1.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

A igualdade de todos perante a lei, inserida no caput do art. 5º, descerra o capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos da Constituição, refletindo o mesmo princípio no art. 19, inciso III, que proíbe a discriminação entre brasileiros. No âmbito tributário, o princípio é particularizado pelo art. 150, II, que prescreve:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 2013-G).

Fernandes (2005, p. 37), com maestria, afiança:

A igualdade é assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais dos Estados democráticos e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicaneamente, decidiu criar. A isonomia há que se expressar, portanto, em todas as manifestações do estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desmembramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade.

Este princípio exige que os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, recebam tratamento isonômico. Melhor expondo, Carrazza (2013, p. 87-88) discorre:

[...] quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Há ainda um segundo aspecto a ser destacado, no qual tal princípio se dirige também ao próprio legislador, na medida em que veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes.

Na ótica de Amaro (2013, p. 160), deve-se dar ênfase a outra face do princípio:

[...] segundo a lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. Celso Bandeira de Mello, reconhecendo a procedência dessa assertiva, analisa a questão de identificar quem são os iguais e quem são os desiguais, ou seja, “que espécies de igualdade veda e que tipo de desigualdades faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?

Deste modo, o constituinte, possibilitou que fossem criados, em sede tributária, mecanismos que consentissem à Administração Pública tributar de forma desigual aqueles que se encontrassem em situação desigual.

É imperioso destacar que o princípio da isonomia encontra-se entrelaçado ao princípio da capacidade contributiva, pois deverão ser tratados “com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir” (AMARO, 2013, p. 160).

3.1.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, o mais importante do presente trabalho, encontra-se expresso no art. 145, § 1º da Constituição Federal:

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 (BRASIL, 2013-G).

Da leitura deste dispositivo emerge, indubitavelmente, a necessidade de uma correlação entre os impostos e a capacidade contributiva. Por isso, em condições objetivas, extrai-se que, quem os realize ou neles se encontre, possa suportar a carga econômica da espécie tributária. Noutras palavras, subtede-se que o sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo suporte a carga tributária, sem que este cumprimento prejudique suas condições mínimas de sobrevivência.

Nesta acepção, Amaro (2013, p. 163) sustenta:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: **onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.** Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que **esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto**); além disso, **quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva** (inadequada à sua capacidade contributiva) **comprometa os seus meios de subsistência**, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (grifei)

Importa ressaltar que esta graduação encontra-se positivada na Constituição de 1988, apenas em relação aos impostos, diferentemente do que rezava a Constituição de 1946⁴.

Entretanto, tal dispositivo tem suscitado discussões no meio doutrinário, uma vez que há os que entendem que diz respeito aos tributos em geral, justificando, assim, a isenção de certas taxas e/ou contribuições de melhorias. Dentre os que comungam desse entendimento, podemos citar Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres.

Idêntico entendimento é esposado por, em Sabbag (2013, p.164):

Nesse passo, conquanto o postulado se nos apresente somente associável a impostos, segundo a literalidade do texto constitucional, entendemos que o princípio da capacidade contributiva deve, evidentemente, ser observado, também por outros tributos, obedecendo, todavia, às peculiaridades de cada espécie tributária.

Ademais, o STF, com base no princípio da razoabilidade, pôs em prática tal interpretação extensiva, aplicando o comando, do mesmo modo, à taxa judiciária progressiva, *in verbis*:

⁴ “Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO. Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077).

Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça. Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do artigo 114 do Código Tributário de Goiás. (ADI 948, Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/1995, DJ 17-03-2000 PP-00002 EMENT VOL-01983-01 PP-00043 RTJ VOL-00172-3 PP-00778) (BRASIL, 2013-M).

O presente princípio está diretamente ligado ao princípio da igualdade e, nas palavras de Carrazza (2013, p. 97-98), “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada Justiça Fiscal”. E ainda discorre:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. 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 (CARRAZZA, 2013, p. 97-8).

Em suma, em situações análogas, o princípio da capacidade contributiva não se resume, apenas, a dar igualdade de tratamento. Na realidade, dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual, qual seja o de não ser tributado além de sua capacidade econômica⁵.

3.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), de acordo com Torres (2006, p. 381), é um dos impostos mais remotos na história da

⁵ Apesar de não ser pacífico, há doutrinares que entendem serem sinônimas as expressões: capacidade contributiva e capacidade econômica. Neste sentido, Eduardo Sabbag afirma: a “capacidade econômica ou contributiva” (*taxable capacity*) é a capacidade de pagar o tributo (*ability to pay*), estando prevista, como importante princípio, no art. 145, § 1º. Da Constituição de 1988” (2013, p.161).

tributação, possuindo relatos da sua reivindicação desde Roma, sob a forma de vigésima sobre heranças e legados. No Brasil havia a décima da herança ou legado (Alvará de 17.06.1809) e, a partir de 1891, coube aos Estados a exigência do imposto *causa mortis*.

A Constituição Imperial Brasileira de 25 de março de 1824, não trouxe um sistema tributário. Tão somente determinou em seu art. 171 que:

Todas as contribuições directas, à excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras(grifei) (BRASIL, 2013-B).

Posteriormente, foi alterada sua competência pela Lei 16, de 12.08.1834, cujo inciso 5º, do art. 10, passando para as Assembleias Provinciais a demarcação das despesas e dos impostos para elas necessários, conquanto estes não prejudicassem as imposições gerais do Estado (FERNANDES, 2005, p. 45).

A Constituição Republicana de 1891 trouxe, em seu art. 9º, n. 3, a repartição das receitas tributáveis entre a União e os Estados-Membros, atribuindo à competência exclusiva aos Estados para decretar impostos sobre transmissão de propriedade.

Entretanto, conforme nos esclarece Fernandes (2005, p. 45), “esta Constituição não trouxe normas reguladoras de eventuais conflitos de competência, ressalta-se que os bens corpóreos móveis e imóveis eram gravados, como por um acordo tácito, pelo Estado-membro onde se achavam situados”.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 conservou a competência privativa dos Estados-membros para a imposição de imposto sobre a transmissão de propriedade. Entretanto, nesta feita, o dividiu em transmissão *causa mortis* (art. 8º, I, b) e transmissão de propriedade imobiliária *intervivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade (art. 8º, I, c).

A Constituição de 1937 em nada inovou, mantendo as disposições nesta área da Carta Magna de 1934.

Posteriormente, a Lei Constitucional nº 3, de 1940, disciplinando sobre a competência territorial, introduziu o § 4º ao art. 23, assim prescrito:

O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causa mortis*,

de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros (grifei) (BRASIL, 2013-J).

A única alteração trazida pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1946, foi em relação aos critérios de resolução do conflito de competência entre os Estados-membros, ampliando o princípio da situação dos bens.

A Emenda Constitucional nº 5, de 1961, alterando a Constituição de 1946, separou o imposto *causa mortis* do *inter vivos*, atribuindo este último aos Municípios (art. 29, III).

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965, no que se refere à reforma do sistema tributário, trouxe significativas alterações ao sistema tributário nacional, criando um imposto único sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e por acessão física. Assim, os impostos sobre transmissão de propriedade *causa mortis* e *inter vivos* transformaram-se em um único imposto, de competência estadual, sobrevivendo a tributar exclusivamente as transmissões de propriedade imobiliária (FERNANDES, 2005, p. 46-47).

Na Constituição Cidadã de 1988, o legislador constituinte manteve a competência estadual em relação aos impostos sobre transmissão *causa mortis* e municipal em relação à transmissão de propriedade *inter vivos* onerosa, separação esta atribuída pela EC/05 de 1961. Entretanto, inovou ao unir ao imposto *causa mortis* o imposto sobre doações, que antes estava embutido no *inter vivos*, o que se justifica pelo fato de ambos consistirem na transmissão gratuita de bens e pela necessidade de se evitar a evasão fiscal possível na doação de bens de pais para os filhos, caso o imposto *inter vivos* fosse menor (TORRES, 2006, p. 381).

A *causa mortis*, nas palavras de Coelho (2006, p. 383),

engordou para abranger não apenas as transmissões de bens imóveis por motivo de morte, mas de quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários. Tomou-se o monte na acepção de uma *universitas rerum* (universalidade de bens). E entregou-se a competência desse vero imposto sobre heranças e doações ao Estado-Membro (art. 155, I).

A matéria encontra-se disciplinada nos artigo 155 da Constituição Federal de 1988, abaixo transcrito:

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

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

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

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

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

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

(grifei) (BRASIL, 2013-G).

Bem como no artigo 156, também da Constituição Federal de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

(BRASIL, 2013-G)

Neste ínterim, inovou a Constituição cidadã ao delegar à lei complementar (art. 155, §1º, III) a definição da competência para tributação do ITCMD quando o doador tiver domicílio no exterior e se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Entretanto, até os dias atuais a matéria não foi editada, assim nas palavras de Alexandre (2013, p. 575): “Os Estados têm se utilizado da autorização do art. 24, § 3º da CF/1988 e exercido a competência legislativa plena, disciplinando a situação por lei própria”.

Registre-se, também, a delegação ao Senado Federal para fixar as alíquotas máximas do imposto transmissor estadual.

3.3 FATO GERADOR

Fato gerador é a circunstância da vida que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 114, dispõe que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 2013-H).

O referido código classifica ainda a obrigação tributária em principal – que é aquela definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (art. 114) – e em acessória – que é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115).

Para Amaro (2013, p. 282), essa postura do CTN encontra-se revestida de “exagerado formalismo, aliado a certo endeusamento do fato gerador”. E ao discorrer sobre as obrigações principais e acessórias, ressalta:

Assim diante da necessidade de classificar – que são outras das exageradas preocupações formais do Código -, as obrigações tributárias (gênero com o qual o diploma pretendeu abranger todos os deveres de satisfazer a exigência de multa por infração de lei!) foram segregados nos dois referidos grupos: a) principais, compreendendo os deveres legais que tenham por objeto o pagamento de tributo (prestação pecuniária de natureza não sancionatória) e o pagamento de penalidade pecuniária (que, como se sabe, é sanção e não tributo); e b) acessórias, que abrangem os demais deveres estabelecidos nas leis tributárias, que não tenham conteúdo pecuniário (AMARO, 2013, p. 282).

A incidência é o fenômeno jurídico da adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência), gerando a obrigação de pagar tributo.

De tal modo, o fato gerador da obrigação tributária pode ser qualquer fato jurídico ou, ainda, um conjunto de fatos jurídicos.

O ato jurídico *strictu sensu* é aquele que deriva de um comportamento humano, nos quais os efeitos jurídicos (criação, conservação, modificação ou extinção de direitos) estão fundamentalmente previstos na lei – que também dá nascimento à obrigação tributária. E, segundo Torres (2006, p. 241), tal ato jurídico assim descrito transforma-se, para efeitos tributários, em fato gerador, não obstante tenha, para o direito provado, a natureza de ato de vontade ou de negócio jurídico.

O fato gerador pode, ainda, se consubstanciar em uma situação jurídica, entendida no sentido estrito de complexo de direitos e deveres protegidos pela ordem jurídica.

Acerca da incidência e do fato gerador, Sabbag (2013, p. 613-614), pondera:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fato quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

[...]

O fato gerador, ou “fato imponível” nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede.

Adentrando no mérito do ITCMD, Sabbag (2013, p. 1.017) esclarece que a transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência do óbito (transmissão *causa mortis*), seja pelo ato da doação (ato de liberalidade).

A palavra transmissão é adotada como sinônimo de sucessão. E normalmente, sucessão significa continuação de uma relação jurídica em outro sujeito (FERNANDES, 2005, p. 72).

O art. 35 do Código Tributário Nacional, acerca do fato gerador no ITCMD, dispõe:

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

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (BRASIL, 2013-H).

Outrossim, há incidência do ITCMD na desigualdade das partilhas realizadas em processos de separação ou divórcio, desde que não onerosas (Fernandes, 2005, p. 98).

Vale citar o ensinamento de Paulsen (2010, p. 713):

Também caracteriza a incidência do imposto sobre a transmissão de bens a título gratuito *inter vivos* [doação] a desigualdade nas partilhas realizadas em processos de separação, divórcio, inventário ou arrolamento, como pode ser verificado na legislação ordinária competente dos seguintes Estados: São Paulo [art. 2º, § 5º, da Lei 10.705/00]; Minas Gerais [art. 1º, IV, da Lei 12.426/96] e Rio de Janeiro [art. 1º, IV, da Lei], em suas redações atuais.

O STF já admitia, antes mesmo da CF/88, a incidência do imposto sobre a transferência de domínio útil. É o que resta cristalizado na Súmula 326 do STF: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão *Inter Vivos* sobre a transferência do domínio útil”.

A Lei Catarinense nº 13.136/04, que trata do ITCMD, em seu art. 2º, dispõe que tem como fato gerador a transmissão *causa mortis* ou a doação a qualquer título de:

Art. 2º - [...]

I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel;

II - direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e

III - bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos.

§ 1º Para efeitos deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

§ 2º Nas transmissões *causa mortis* e nas doações ocorrem tantos fatos geradores quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

§ 3º O imposto também incide:

I - na sucessão provisória, garantido o direito de restituição, caso apareça o ausente; e

II - na partilha antecipada prevista no art. 2.018 do Código Civil.

§ 4º Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão do patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos companheiros, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão (SANTA CATARINA, 2013-C).

Já o Regulamento do ITCMD, aprovado pelo Decreto nº 2884/04, elenca como fato gerador:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, tem como fato gerador a transmissão “causa mortis” ou a doação, a qualquer título, de:

I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel;

II - direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e

III - bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos.

§ 1º Considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos.

§ 2º Nas transmissões “causa mortis” e nas doações ou cessões ocorrem tantos fatos geradores quantos forem os herdeiros, legatários, donatários ou cessionários.

§ 3º Nas transmissões de direitos reais sobre bens móveis e imóveis ocorre o fato gerador na instituição e na extinção da superfície, da servidão, do usufruto, do uso e da habitação (grifei) (SANTA CATARINA, 2013-B).

Assim, com relação à materialidade do ITCMD, a Lei Catarinense, tal qual a Constituição Federal, estabelece taxativamente as hipóteses de incidência do imposto.

3.4 CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

O contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um “título próprio”, e, segundo o entendimento de Jarach (2004), é obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo.

O art. 42 do Código Tributário Nacional reza que o “contribuinte do imposto é qualquer uma das partes na operação tributada, como dispuser a lei” (BRASIL, 2013-H).

Amaro (2013, p. 325) conceitua:

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra [ou com a qual se relaciona] o contribuinte.

Conseqüentemente, a figura do contribuinte é identificável pela simples descrição da materialidade do fato gerador. Em regra, o contribuinte é alguém que tenha praticado um fato.

No entendimento de Ataliba (2003, p. 87-88), o sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias só pode ser posta pelo legislador:

O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada [revelada] pelo fato imponible. No Brasil, é a Constituição [art. 153, § 1º] que obriga tal proceder, identicamente, nos regimes constitucionais que consagram, de modo restritivo para o legislador ordinário, o princípio da capacidade contributiva, como a Itália e a Espanha. Nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada.

Desse modo, o contribuinte é o sujeito passivo direto:

Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória. Assim, sujeito passivo da obrigação tributária principal 'é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária' [art. 121], em consonância com o disposto no art. 113, § 1º, onde a obrigação principal é definida pelo seu conteúdo pecuniário (AMARO, 2013, p. 323).

Segundo Amaro (2013, p. 329), responsável é o sujeito passivo indireto:

Não se confunda o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. O dito tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte ['de direito'], atinge, reflexamente, um terceiro [o chamado contribuinte 'de fato']; por oposição, o tributo direto exige o próprio contribuinte de 'direito' [que acumularia também a condição de contribuinte 'de fato']. Sujeito passivo indireto [que pode, em princípio, estar presente tanto em tributos diretos como em tributos indiretos] é um terceiro que ['de direito' e não 'de fato'] é eleito com devedor da obrigação tributária.

A palavra "responsabilidade", nos dizeres de Machado (2013, p. 154), liga-se à ideia de ter alguém de responder pelo cumprimento de um dever jurídico, estando a responsabilidade ligada ao descumprimento do dever, à sujeição a uma sanção, geralmente de quem tem o dever jurídico.

No direito tributário, a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e um sentido restrito:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Em sentido estrito, é a submissão em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva (MACHADO, 2013, p. 154).

Acerca da responsabilidade em sentido estrito, Sabbag (2013, p. 709-710) assim se manifesta:

Essa responsabilidade pode ser por substituição ou por transferência.

a) Responsabilidade por substituição: quando a lei determina que o responsável [substituto] ocupe o lugar do contribuinte [substituído], desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – responsável – já é o sujeito passivo. Assim, pois o legislador já o "substitui" pelo responsável. Assim podemos concluir que a substituição tributária possui função de arrecadar o tributo por conta do Estado, não considerado o substituto como verdadeiro devedor do tributo.

b) Responsabilidade por transferência: quando, por expressa previsão legal, a ocorrência de um fato posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, que até então era ocupada pelo contribuinte. Nesse caso, “o contribuinte não é ignorado, havendo a mudança do sujeito passivo em momento posterior”. Essa transferência poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo. Esta comporta três situações possíveis: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros.

A expressão responsabilidade tributária encontra-se empregada em sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros, do Código Tributário Nacional; já em sentido restrito, ao tratar do responsável o sujeito passivo diverso do contribuinte, no art. 121, II:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
[...]
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 2013-H).

Cumprе ressaltar, que no caso do ITCMD, em virtude de ausência de dispositivo constitucional, o legislador da entidade tributante tem relativa liberdade para definir o contribuinte deste imposto. Assim, tratando-se de herança, logicamente deve ser contribuinte o herdeiro ou legatário. Versando sobre doação, via de regra, o contribuinte pode ser, tanto o doador como o donatário.

Neste caminho, Fernandes (2003, p. 86) leciona:

Apesar da imprecisão da expressão, como também já observado, temos que é a lei complementar que estabelece contextualmente a sujeição passiva como sendo os herdeiros ou legatários.
De fato, cuidando-se da transmissão de bens e direitos a título gratuito [causa mortis] e esta ocorrendo no exato momento do falecimento do autor da herança, tantos os herdeiros como os legatários são os que estão diretamente ligados ao aspecto material do suposto da norma, sendo elas as pessoas beneficiadas e que obterão aumento em sua riqueza, revelando, assim, serem os titulares da capacidade contributiva.

Sobre o assunto, Alexandre (2013, p. 577) ressaltar: “no caso de doação, fica livre o legislador estadual para definir como contribuinte o doador ou o donatário”.

Sabbag (2013, p. 1096-1097) instrui:

Ao legislador estadual é concedida a faculdade de eleger o responsável tributário. Por exemplo: se, por ocasião da lavratura do instrumento público, o tabelião não exigiu a prova de quitação do imposto de transmissão [e é obrigado a fazê-lo], ele ficará responsável pelo pagamento do tributo [art. 134, VI, do CTN]. No caso da doação, o doador pode ser escolhido para ocupar a posição de responsável tributário, caso o donatário não recolha o imposto.

O art. 5º, da Lei 13.136/04, dispõe que o contribuinte do imposto é:

Art. 5º - [...]

I - o herdeiro, o legatário, o fiduciário ou o fideicomissário, no caso de transmissão *causa mortis*;

II - o donatário ou cessionário, nos casos de doação ou de cessão;

III - o beneficiário de direito real, quando da sua instituição; e

IV - o nu-proprietário, na extinção do direito real (SANTA CATARINA, 2013-C)

Dispõe o art. 6º da Lei Catarinense, como responsáveis tributários solidários o doador ou cedente, quando o donatário ou cessionário não for domiciliado no Estado; o escrivão da vara em que tramita o respectivo processo; e, em caso de negligência no registro, o titular do cartório e/ou do ofício de Registro de Imóveis.

4 ITCMD: CONSTITUIÇÃO, CTN E AS LEIS COMPLEMENTARES Nº 13.136/04.

4.1 ITCMD E A CONSTITUIÇÃO

A instituição do ITCMD encontra-se disposta no artigo 155 da Constituição Federal e tem sua competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal.

Constata-se que a Constituição Federal versou acerca deste tributo de forma bastante sucinta, cingindo-se a receitar dois dos critérios formadores da norma matriz de incidência do imposto, por meio da denominação do sujeito ativo, ente competente para sua instituição (Os Estados e o Distrito Federal) e da definição de sua materialidade (transmissão "*causa mortis*" e doação, de quaisquer bens ou direitos).

O tributo, nas palavras de Alexandre (2013, p. 573), possui natureza iminentemente arrecadatária (fiscal) e não incide sobre as transmissões originárias, como por usucapião (art. 1238 do CC) ou por acessão (art. 1.248 do CC).

Diverso não é o entendimento de Machado (2013, p. 366):

A função do imposto sobre herança e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isso não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração da renda.

Conforme art. 155, § 1º, IV da Constituição Federal, foi entregue ao Senado Federal o encargo de fixar as alíquotas máximas do imposto.

Acerca do assunto o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

O Supremo Tribunal Federal entende que não pode o Estado ou o Distrito Federal editar lei afirmando genericamente que a alíquota do seu ITCMD é igual à alíquota máxima fixada pelo Senado, de forma que se este alterar a alíquota máxima, imediatamente a alíquota estadual se tenha por alterada. Assim, se o Estado quer manter sua alíquota no limite máximo fixado pelo Senado, deve, a cada alteração levada a cabo por este, editar nova lei estadual fixando especificamente a alíquota (RE 218.086-AgR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 17.03.2000). (BRASIL, 2013-O).

Por meio da Resolução 09/1992, o Senado fixou em 8% a alíquota máxima do tributo.

Reservou a Constituição, ainda, à Lei Complementar a definição da estrutura básica da regra de incidência, conforme predisse em seu art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (BRASIL, 2013-G).

Assim, por exigência do art. 146, II, “a”, da CF, acima transcrito, cabe à lei complementar tornar mais precisa a descrição do âmbito constitucional do tributo.

Nas palavras de Machado (2013, p. 366):

A rigor, portanto, o imposto sobre herança e doações ainda não poderia ser instituído à míngua da lei complementar na qual seu âmbito constitucional deve ser detalhado, explicitado, de sorte a evitar que os legisladores dos diversos Estados brasileiros estabeleçam tratamentos diferentes.

O âmbito constitucional do imposto sobre heranças e doações está descrito pelo art. 155, I, da CF de 1988, que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”. E seu fato gerador é descrito nas leis estaduais, assim como na lei do Distrito Federal que o instituem.

Em face das interpretações, sensivelmente diferenciadas, deste dispositivo entre os doutrinadores, surgiram duas correntes doutrinárias, quais sejam: a dicotômica - que confere aplicação restrita às leis complementares - a tricotômica - que lhes atribui um alcance mais amplo.

Os que encabeçam a corrente dicotômica, como Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, defendem a tese de que a interpretação não pode ser literal, uma vez que o alcance amplo que a escrita supostamente confere às leis complementares vai de encontro a princípios basilares de nosso sistema jurídico como o pacto federativo e a autonomia dos municípios.

Neste sentido, Portas (2003, p. 7-8) destaca:

Para a corrente dicotômica, se fossem conferidos à lei complementar poderes para introduzir ilimitadas regras jurídicas no ordenamento, tais regras penetrariam as competências outorgadas pela própria Constituição aos Estados-membros e aos Municípios, esvaziando-as.

Permitir que as leis complementares nacionais trouxessem ilimitadas disposições sobre o exercício das competências tributárias, nas esteiras de raciocínio desta corrente, seria um contra-senso, uma vez que o constituinte teria dedicado diversos dispositivos para delinear pormenorizadamente as competências impositivas tributárias para, em momento subsequente, permitir às leis complementares livre disposição sobre a mesma matéria.

Assim, para a corrente dicotômica, uma norma geral conduzida por lei complementar só deve ser obedecida por Estados e Municípios quando dispuser sobre conflitos de competência ou regular limitação constitucional ao poder de tributar, para não tornar-se inconstitucional ao invadir as competências tributárias de Estados e Municípios.

A seu turno, a corrente tricotômica, a qual se filiam os renomados Hamilton Dias de Souza e Ives Gandra Martins, entende que a lei complementar possui três papéis fundamentais: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Acerca desta corrente, Hamilton (*apud* LUCIANA, 2003, p. 9) assevera:

A corrente tricotômica encontra grande expressão em Hamilton Dias de Souza, para quem a norma geral tem campo próprio de atuação, consistente em completar a eficácia de preceitos expressos e devolver princípios decorrentes do sistema.

Segundo o renomado jurista, a norma geral vem para impor racionalidade ao sistema, possibilitando a convivência de legislações federais, estaduais e municipais e, ao mesmo tempo, estabelecendo uma mínima uniformidade capaz de propiciar uma “formulação jurídica nacional”.

Em entendimento diverso acerca desta corrente, Portas (2003, p. 9) ressalta:

Neste ponto, cumpre-nos discordar de tal entendimento, à medida que, a nosso ver, a conceituação é função da doutrina e não do legislador sendo totalmente dispensável a expressa definição de tributo contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, da mesma forma que prescindível a didática lição trazida no artigo 110 do mesmo código, uma vez que a impossibilidade de se alterar conceitos de direito privado abarcados pela Constituição Federal deflui de seus próprios dispositivos.

Na inteligência de Carraza (2013, p. 1.047), as leis ordinárias buscam fundamento de validade diretamente da Constituição Federal, assim como as leis complementares:

[...] se a lei complementar referida no artigo 146 do Diploma Magno não apontar o norte da Constituição, perderá, por completo, a razão jurídica de existir e, destarte, a ninguém poderá obrigar, muito menos aos legisladores das pessoas políticas, para os quais deve apenas dar orientação, e não fundamento de validade.

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está explícito na Constituição. Não pode inovar, mas, apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências.

Dessa forma, a lei complementar deve se ater as atribuições trazidas pela Constituição, reservando-se aos assuntos delimitados pelo artigo 146.

4.2 ITCMD E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional então em vigor, positivado que fora desde 1966, com status de Lei Complementar, disciplina o imposto nos art. 35 a 42 e deve ser interpretado à luz da atual Constituição da República Federativa do Brasil, visto que a redação do CTN, abaixo transcrita, trata de um único imposto de transmissão, de competência estadual, incidente exclusivamente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos (ALEXANDRE, 2013, p. 573).

Diz o Código Tributário Nacional:

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

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

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões "causa mortis", ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

[...]

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

[...]

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação (BRASIL, 2013-H).

Como conclui Fernandes (2005, p. 60), a disposição do parágrafo único do art. 35 do CTN ganha nova roupagem a partir do Diploma Magno:

Com a outorga constitucional de competência dos Estados-Membros e ao Distrito Federal para, além da tributação das transmissões a título gratuito de bens e direitos imóveis, também tributar as transmissões a título gratuito de bens e direitos móveis, pois isso implicará, conseqüentemente, na apuração da base de cálculo do imposto.

Entender de outra forma a aplicação do referido dispositivo legal seria violar todo o sistema jurídico vigente, especialmente o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, pois podem ocorrer situações em que o montante de dívidas deixadas pelo falecido supere o valor dos bens e direitos transmitidos. Por essa razão é que alguns doutrinadores preferem utilizar a expressão “patrimônio” ao contrário de bens e direitos, pois naquele estariam abatidas as dívidas do falecido.

Ocorre que a Carta Magna previu a instituição de dois impostos de transmissão, um estadual (ITCMD), objeto do presente trabalho, e outro municipal (ITBI), sujeitando a incidência do primeiro às transmissões a título gratuito (*causa mortis* e doação) e do segundo às transmissões a título oneroso.

Com tais arranjos, completavam-se também os critérios do sujeito passivo - os herdeiros ou legatários - e parte do critério quantitativo, pela indicação da base de cálculo. Entretanto, tais critérios deveriam ser observados pela lei de instituição do imposto, incluindo também a complementação do critério quantitativo com a fixação da alíquota incidente, dentro dos limites fixados pelo Senado.

Importante destacar que as legislações estaduais, em sua grande maioria, reproduzem o art. 35 do CTN. E ainda, e de suma importância para o presente trabalho, cumpre informar que algumas dessas legislações estaduais incluem os donatários e os usufrutuários em sua redação. Nesse sentido, confirmam-se, dentre outras, as leis paulista, baiana, catarinense, fluminense, gaúcha, mineira, goiana, e cearense (10.705/2000, 4.826/1989, 13.136/2004, 1.427/199, 8.821/1989, 14.941/2003, 11.651/1991 e 11.527/1988, respectivamente em suas redações atuais) (FERNANDES, 2005, p. 61-62).

Discorrendo sobre o assunto, Fernandes (2005, p. 119) ressalta: “no caso de transmissão de bens a título gratuito *intervivos*, o contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributária, como dispuser a lei ordinária”.

O lançamento, via de regra, conforme disposto art. 147, do Código Tributário Nacional, é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro.

Neste sentido, Alexandre (2013, p. 578) destaca:

Na sistemática de lançamento do ITCMD, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base em informações prestadas pelo

próprio sujeito passivo (quando este declara o valor do bem transferido) ou por terceiros (quando, por exemplo, é usado o valor decorrente da avaliação judicial).

A hipótese se resume, com precisão, à definição constante no art. 147 do Código tributário Nacional, demonstrando que o tributo é lançado por declaração, o que não impede, respeitado o prazo decadencial, o lançamento de ofício de valores não pagos quando, por exemplo, fatos geradores ocorrerem e forem omitidos da autoridade fiscal.

Neste entendimento, Fernandes (2005, p. 119) ressalta:

Segundo o art. 147, *caput*, do CTN, ocorre esse tipo de lançamento quando o sujeito passivo “presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”. Normalmente, o administrado fornece elementos mediante declaração, informando ao Fisco, na forma da lei, os dados que interessam para o ato do lançamento.

Entretanto, nos casos de transmissão de bens a título gratuito *intervivos*, mais precisamente a doação, que é o que importa no presente trabalho, é o particular quem constrói a norma individual e concreta e antecipa o pagamento do imposto, sob condição resolutória, razão pela qual cuida-se de lançamento por homologação.

4.3 ITCMD E A LEI COMPLEMENTAR Nº 13.136/04

O art. 150, I, da Constituição Federal e, conseqüentemente, o art. 97 do Código Tributário Nacional, referem-se à necessidade de instituição de lei pela pessoa competente, neste caso estadual, para instituir e regular o tributo, não satisfazendo o mandamento constitucional nem a edição de normas gerais por meio de lei complementar federal, nem a edição de lei orçamentária ou de diretrizes orçamentárias (BALEEIRO, 2006, p. 105).

Cumpra a lei complementar completar e esclarecer as disposições relativas à limitação ao poder de tributar. Repetindo com Baleeiro:

A lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando a sua execução de acordo com os fins que inspiram o legislador constituinte.

Na mesma linha de entendimento, Carrazza escreve (2013, p. 1.090):

(...) "regular as limitações ao poder de tributar" não é o mesmo que criar, ampliar restringir ou anular essas limitações, que, sendo constitucionais, estão *sob reserva de emenda constitucional*. A lei complementar pode, apenas, regulá-las, isto é, dar-lhes condições de plena eficácia, e, ainda assim, quando instada a fazê-lo, pela Constituição Federal.

As limitações ao poder de tributar já existem na Constituição. A lei complementar em tela deve apenas dar-lhes fiel cumprimento, facilitando-lhes a execução.

Cada Estado tem sua legislação acerca do ITCMD, conquanto todos tratem de aspectos jurídicos comuns, com algumas variáveis na prescrição tributária, como em relação à hipótese de incidência, bases de cálculo e alíquotas. Tal fato decorre da ausência de lei complementar prescrevendo sobre os preceitos gerais, conforme preconiza o art. 146, III, da Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o assunto:

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. **Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988** -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (STF. Primeira Turma. RE nº 236.931-8/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJU de 29/10/1999) (grifei) (BRASIL, 2013-P).

Com isso, diante da falta de lei federal sobre normas gerais de tributação do ITCMD, os Estados exerceram a competência plena para atender as suas necessidades, resultando numa ausência de uniformidade concernente aos fatos geradores.

No Estado de Santa Catarina, a primeira norma a dispor sobre incidência do Imposto sobre Transmissão "*Causa Mortis*" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD foi a Lei 7.540, de 30 de dezembro de 1988. Após passar por várias alterações, pelas Leis 8.159/90, 8.760/92 e 10.789/98, em relação às alíquotas, isenções, prazos, parcelamentos, dentre outros, a citada Lei foi revogada.

Atualmente, o tema, no Estado, encontra-se regulado pela Lei 13.136/04, com as alterações dadas pela Lei 14.967/09, que passou a dispor em seu artigo 2º:

Art. 2º - O imposto de que trata o art. 1º desta Lei, tem como fato gerador a transmissão causa mortis ou a doação a qualquer título, de:
I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel;
II - direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e

III - bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos (SANTA CATARINA, 2013-C).

Importante destacar que a transmissão de propriedade ou domínio útil e de direito a ele atinente, sito no estado, se sujeita ao imposto, ainda que o relativo a inventário ou arrolamento seja lavrado em outro Estado ou no exterior; e, no caso de doação, ainda que o doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência neste Estado.

O sujeito passivo do ITCMD é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação, ou seja, aquele a quem a lei determina o dever jurídico da prestação pecuniária, oferecendo ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro. O devedor, convencionalmente, é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

A aludida lei, diferentemente do que ocorre no Estado de São Paulo – Lei 10.705/00, que relaciona como contribuintes do imposto, apenas: o herdeiro, o legatário, o fiduciário, o donatário e o cessionário –, é objetiva no sentido de determinar, em seu art. 5º, o contribuinte do imposto e o fato gerador:

Art. 5º - [...]

I - o herdeiro, o legatário, o fiduciário ou o fideicomissário, no caso de transmissão causa mortis;

II - o donatário ou cessionário, no caso de doação ou de cessão;

III - o beneficiário de direito real, quando de sua instituição; e

IV - o nu-proprietário, na extinção do direito real. (SANTA CATARINA, 2013)

Apesar de a lei estabelecer a incidência do ITCMD tanto na constituição quanto na baixa do usufruto - constata-se que tal fato acaba sendo altamente oneroso - já que não se trata de doação, ou seja, não se transfere a propriedade a alguém, mas apenas se dá o direito de usufruir por um tempo determinado de um bem como se fosse seu.

Corroborando este entendimento, Alvim (*apud* CARRAZA, 2013, p. 1.100) doutrina:

Admissível, pois, tanto a doação de bens ou de direito. Sobre ambas poderá incidir o imposto em tela. A doação de direitos enquadra-se na ideia de *vantagens*, acenada no precitado art. 538. É necessário, porém, que tais vantagens tenham natureza patrimonial [é dizer, possam ser reduzidas ao denominador comum da moeda] e que o patrimônio do donatário experimente um aumento.

Tendo em vista as variáveis locais e regionais, cada Estado possui um regramento próprio para determinar o valor venal de seus imóveis. Tal fato decorre de diversos fatores tais como: localização do imóvel, serviços públicos.

Ordinariamente os Estados-Membros fazem uso do valor constante no cadastro imobiliário dos Municípios para fins de cobrança do IPTU, se situado em zona urbana, e o da União no cálculo do ITR, se tratar-se de zona rural.

A lei catarinense n. 13.136/04 não tratou de maneira diversa ao dispor, em seu art. 7º, que “a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito, ou do valor do título ou crédito transmitido”, sendo considerado este “na data em que forem apresentadas ao Fisco as informações relativas ao lançamento do imposto” (SANTA CATARINA, 2013-C).

Na esteira desse entendimento, trago a colação do seguinte julgado do nosso Egrégio Tribunal:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD - ART. 155, I, DA LEX MATER - COMPETÊNCIA ESTADUAL - BASE DE CÁLCULO - VALOR VENAL DOS BENS OU DIREITOS - EXEGESE DO ART. 6º DA LEI ESTADUAL N. 7.540/88 - ALÍQUOTAS - PRINCÍPIOS DA PESSOALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - DESPROVIMENTO DO APELO. As provas no mandado de segurança, à exceção da regra do parágrafo único do art. 6º da Lei n. 1.533/51, devem acompanhar a inicial (cf. ROMS 8844/RS, Min. Humberto Gomes de Barros). Ex vi do art. 155, I, da Carta Magna, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Os Estados-membros, em atendimento ao comando constitucional e ao limite de 8% estabelecido pelo Senado Federal (Resolução 9/92 em consonância com o art. 155, § 1º, IV, da CF/88), possuem competência para fixar a base de cálculo do referido imposto, inclusive suas alíquotas progressivas, em observância aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva. Consoante o art. 6º da Lei Estadual n. 7.540/88, **"a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, ou valor dos títulos ou créditos, transmitidos ou doados"**. Portanto, não se mostra ilegal a tomada, como base de cálculo, do balanço patrimonial das empresas, uma vez que o valor das cotas expresso no contrato social se mostra muito aquém do valor real do referido patrimônio. (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 1999.010004-9, de Criciúma, rel. Des. Francisco Oliveira Filho, j. 10-11-2003) (BRASIL, 2013-S).

A constituição do usufruto pode se dar a título oneroso ou gratuito, sendo que desta última forma, a esfera de tributação será de competência estadual.

Poderá a reserva do usufruto ser em favor do transmitente-doador, com a transmissão da nua-propriedade para outrem, ou quando o proprietário do bem

institui o usufruto em favor de outrem, reservando para si a nua-propriedade. E sua extinção se dará quando a propriedade se consolidar na pessoa do nu-proprietário.

Nos casos de constituição e extinção de direito real sobre bem móvel ou imóvel (usufruto), a base de cálculo do imposto, de acordo com o § 2º do art. 7º, será reduzida para 50% (cinquenta por cento) do valor do bem. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. ITCMD. IRRETROATIVIDADE DA LEI. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ANÁLISE DE OFÍCIO. "[...] É vedado à parte inovar os pedidos em sede de apelação, porquanto a análise recursal restringe-se às questões discutidas ou aventadas na instância de primeiro grau, mesmo aquelas não decididas' (Ap. Cív. n. 2006.044071-4, de Balneário Camboriú, rel. Des. Fernando Carioni). Porém, se a inovação recursal for atinente à questão de ordem pública deve ser conhecida" (TJSC, AC n. 2009.074081-9, rel. Des. Vanderlei Romer, j. 19.3.10). INSTITUIÇÃO DO USUFRUTO OCORRIDO SOB A ÉGIDE DA LEI. N. 7.540/88. RECOLHIMENTO SOBRE O VALOR INTEGRAL. EXTINÇÃO CONCRETIZADA EM 2007 SOB A VIGÊNCIA DA LEI N. 13.136/04, EM QUE SE ALTEROU A FORMA DE PAGAMENTO, EXIGINDO-SE A METADE DO IMPOSTO NA INSTITUIÇÃO E METADE NA SUA EXTINÇÃO. INVIABILIDADE DE APLICAÇÃO DA NOVA FÓRMULA A FATOS GERADORES ANTERIORES. PAGAMENTO INTEGRAL SATISFEITO NO PRIMEIRO MOMENTO. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VIOLAÇÃO AO ART. 202, III, DO CTN. **"A lei nova exige metade do imposto na instituição do usufruto e metade na sua extinção.** Se o contribuinte recolheu a integralidade da exação, nos termos da lei antiga, o direito da Fazenda já foi satisfeito pelo sujeito passivo, nada mais podendo ser-lhe exigido. Com efeito, na hipótese de tanto a instituição como a extinção do usufruto ocorrerem na vigência da Lei 13.136/2004, o imposto seria devido em ambas as ocasiões, calculado sobre base de cálculo reduzida, conforme art. 7º, § 2º ("na instituição e na extinção de direito real sobre bens imóveis, bem como na transmissão da nua-propriedade, a base de cálculo do imposto será reduzida para cinquenta por cento do valor venal do bem"). Sucede que o donatário não fez uso da isenção prevista no art. 8º, II, da Lei 7.540/88, recolhendo, naquela ocasião, a integralidade do imposto relativo à transmissão. Nesse caso não poderia ser-lhe exigido o recolhimento de mais 50%, por ocasião da extinção do direito real, pois corresponderia a um gravame tributário maior do que seria suportado na hipótese de tanto a transmissão da nua-propriedade como a sua recomposição ocorrerem na vigência da mesma lei. Tal exigência contrariaria o princípio da isonomia, insculpido no art. 150, II, da Constituição Federal, que proíbe instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Com efeito, a diferença de tratamento tributário não decorreria da situação do próprio sujeito passivo, mas apenas da circunstância de a instituição do usufruto (transmissão da nua-propriedade) ter ocorrido na vigência de uma lei e a sua extinção (consolidação da propriedade plena) ter ocorrido na vigência de outra lei" (Consulta n. 060/2008 do COPAT). INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FIXAÇÃO QUE DEVE TER POR BASE OS CRITÉRIOS DO ART. 20, §§ 3º e 4º, DO CPC. Os honorários advocatícios deverão ser fixados, em regra, nos moldes do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC, levando em conta grau de zelo do respectivo profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e a importância da causa, bem como o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA REFORMADA. RECURSO PROVIDO. (TJSC, Apelação Cível n. 2008.038326-9, de Lages, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 20-11-2012). (BRASIL, 2013-T)

Interessante destacar que tal base de cálculo não é uniforme nos Estados da Federação, nos Estados de São Paulo e de Minas Gerais, Leis 10.705/00 (art. 9º, § 2º, “3”) e 14.941/03 (art. 4º, § 2º, III), respectivamente, a base de cálculo é equivalente a 1/3 do valor do bem na instituição do usufruto, por ato não oneroso (da Lei 10.705/00).

Consoante, anteriormente citado, o Senado Federal, através da Resolução 09/92, determinou a alíquota máxima, no caso de ITCMD, o percentual de 8%. A Lei Gaúcha, através das alterações introduzidas pela Lei nº 13.337/09, em seu art. 18, passou a dispor a alíquota de 4% para os casos de transmissão *causas mortis* e de 3% nos casos de transmissão por doação. O Estado de Minas Gerais, conforme disposto na Lei 14.941/03, prevê uma alíquota de 5% sobre o valor total fixado para a base de cálculo dos bens e direitos recebidos em doação ou em face de transmissão *causa mortis*.

Na lei catarinense n. 13.136/04, a alíquota fixada pelo art. 9º, abaixo transcrito, é de 1% a 8%:

Art. 9º As alíquotas para cobrança do imposto são:

I - **um por cento** sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

II - três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);

III - cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);

IV - sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e

V - **oito por cento** sobre a base de cálculo, quando:

a) o sucessor for:

1) parente colateral; ou

2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus.

b) o donatário ou o cessionário:

1. for parente colateral; ou

2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.

Parágrafo único. Para fins de cálculo do imposto, na hipótese de sucessivas doações ou cessões entre o mesmo doador ou cedente e o mesmo donatário ou cessionário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, nos últimos doze meses, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores anteriormente submetidos à tributação, deduzindo-se os valores do imposto já recolhidos (SANTA CATARINA, 2013-C).

Observa-se que, no caso da doação, as possibilidades de isenção encontram-se previstas no inciso III, do art. 10º, a seguir:

Art. 10º - [...]

III - o herdeiro, o legatário ou o donatário que houver sido aquinhado com um único bem imóvel, relativamente à transmissão causa mortis ou à doação deste bem, desde que cumulativamente:

a) o imóvel se destine à moradia própria do beneficiário;

b) o beneficiário não possua qualquer outro bem imóvel; e

c) o valor total do imóvel não seja superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

IV - o herdeiro, o legatário ou o donatário, quando o valor dos bens ou direitos recebidos não exceder ao equivalente a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), observado o disposto no parágrafo único do art. 9º;

V - o donatário ou o cessionário, qualquer que seja o valor dos bens ou direitos, em se tratando de sociedade civil sem fins lucrativos, devidamente reconhecida como de utilidade pública estadual; e

VI - o donatário ou o cessionário de bens móveis ou imóveis destinados à execução de programa oficial de moradias para famílias com renda mensal de até cinco salários mínimos ou ao assentamento de agricultores sem-terra, abrangendo a doação do bem:

a) à entidade executora do programa; ou

b) aos beneficiários, pela entidade executora, se for o caso. (SANTA CATARINA, 2013-C)

Verifica-se, entretanto, que como o valor de isenção está expresso em real e não sofreu atualização, diferentemente do que ocorre com o valor dos imóveis, que são corrigidos pelo CUB (Custo Unitário Básico) – índice adotado nas transações imobiliárias - é muito difícil que algum imóvel se enquadre nesta faixa de isenção (R\$ 20.000,00). Em 11/2004, data da edição da Lei 13.136/04, o valor do CUB era de R\$ 815,94, e, atualmente (11/2013) é de 1.307,65, representando uma variação de 60,26%.

No Estado de São Paulo, art. 6º da Lei 10.705/00, é isento de imposto a transmissão de imóvel que não ultrapasse o equivalente a 2.500 UFESP (Unidade fiscal do estado de São Paulo), sendo o valor da unidade atualmente 19,37, os imóveis até R\$ 48.425,00 alcançam a isenção, bem como os casos de extinção quando tiver sido o nu-proprietário o instituidor.

No RS, o art. 7º da Lei 8.821/89, atualizada pela Lei 14.136/12, prevê que o valor da isenção é corrigido pela UFIR (Unidade fiscal de referência). Assim, imóveis abaixo de 25.000 UFIR's, algo em torno de R\$ 60.165,00 estão isentos. Tal qual a lei paulista, a gaúcha também prevê a isenção do imposto nos casos de extinção, nesta feita se tiver sido pago o tributo na transmissão e se ocorrer entre os mesmos transmitente e recebedor.

Por todo o exposto, se constata que a Legislação estadual inovou e criou a figura da duplicidade da tributação sob o mesmo fato gerador.

4.4 *BIS IN IDEM* E A EXTINÇÃO DO USUFRUTO NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO CONJUGAL

Quando uma pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador ocorre o chamado "*bis in idem*".

Alexandre (2013, p. 193), ao tratar do fenômeno, esclarece:

Nos casos em que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, aparecem no mundo os fenômenos do *bis in idem* ou da bitributação. Inicialmente, duas questões puramente terminológicas devem ser esclarecidas. Em primeiro lugar, na referência a "*bis in idem ou bitributação*", o vocábulo "ou" não quer aproximar os conceitos, mas sim, de forma disjuntiva, demonstrar que os institutos são excludentes, dadas as notórias diferenças explanadas a seguir. Em segundo lugar, apesar de a terminologia aparentar se referir apenas aos casos de dupla incidência [*bis in idem ou bitributação*], toda a teoria em torno dos institutos é aplicável a quaisquer casos de múltiplas incidências [mais de uma não importando o número].

Ressalta-se que quem tem competência para instituir tributo sobre um determinado fato gerador pode fazê-lo através de uma só ou de várias normas. Entretanto, o *bis in idem* equivale a uma exigência sem fato gerador, pelo que poderia incorrer em inconstitucionalidade caso restassem violados os princípios da legalidade.

O mandamento evidencia que nem sempre a aplicação do preceito resulta no melhor direito, e quanto a isso é plausível conceber a ideia de que a interpretação equivocada desvirtua a lei, perpetrando o conflito de hermenêutica, em virtude do pouco conhecimento de certos institutos quando conjugados no sistema jurídico.

O usufruto, atualmente restrito as relações familiares conforme exposto no capítulo 2 – por isso, é dada especial atenção, neste trabalho, à constituição e extinção do usufruto em favor de um dos cônjuges nas dissoluções conjugais – se trata de uma doação de direito a título temporário.

Logo, não é perpétuo sendo o seu tempo de duração por prazo certo ou vitalício, - e uma vez decorrido o prazo ou o evento morte, ocorre a consolidação na pessoa do nu-proprietário, até ali retentor unicamente do que se pode dizer "casco" da propriedade, por estar esta despida de alguns de seus predicados, e uma vez possuir meramente a disposição, ou o "jus abutendi", pois o "jus utendi et fruendi", a significar o direito de uso e gozo, são próprios do usufrutuário - e muito menos definitivo.

Está na própria essência do conceito do usufruto a sua transitoriedade e, conseqüentemente, seu retorno ao patrimônio do nu-proprietário. O próprio art. 1.410 do Código Civil estabelece, expressamente, as suas formas de extinção.

Portanto, ao se constituir o usufruto, surge o fato gerador, e, como ele é transitório e temporário, sua extinção não cria novo fato gerador.

Aliás, a nossa própria lei estadual, ao definir os fatos geradores em seu art. 2º, não elenca a extinção do usufruto como passível de gerar o tributo, quem o faz é o regulamento.

Nas palavras de Carvalho Filho (2005, p. 42), “o poder regulamentar é a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e permitir a sua efetiva aplicação”. Entretanto, a Constituição não atribuiu ao regulamento o mesmo escalonamento da norma legal, neste sentido faço uso da lição de Justen (2008, p.115):

É pacífico o entendimento de que o regulamento não pode infringir a lei. O regulamento tem hierarquia normativa inferior ao da lei, de modo que a contradição com a norma legal acarreta a invalidade do dispositivo nele contido. Nenhum doutrinador defende a tese de que uma norma legal poderia ser derogada por meio de dispositivo regulamentar.

Os regulamentos, em matéria tributária, desdobram os comandos legais, tornando-os mais exatos, específicos, facilitando sua execução. Todavia, sem jamais modificar a lei tributária, a respeito, conforme as lições de Carrazza (2013, p. 417):

Se a lei tributária for omissa, suas lacunas não poderão ser suprimidas pelo regulamento. Logo, o regulamento tem a função de simplesmente *aclarar* a lei que o exige. Deve determinar-lhe o verdadeiro sentido, sem, entretanto, introduzir-lhe disposições novas. Por aí vemos que o regulamento não pode criar *dever novo* ou *proibição nova*, mas, apenas, tornar plenamente aplicável a lei tributária que o vincula. Tenhamos sempre presente que o regulamento agrega concreção à lei, mas jamais amplia – tão pouco cerceia – direitos.

Assim, a lei apenas cria uma figura dúbia no seu art. 5º, inciso V, ao arrolar o nu-proprietário como sujeito passivo, na extinção do direito real.

Contudo, tal dispositivo não encontra amparo no texto constitucional, e nem no Código Tributário Nacional.

Vale ressaltar que a matéria tributária tem de seguir o princípio da legalidade, não podendo a Autoridade Fiscal extrapolar os limites da Lei, impostos pela Carta Magna e pelo CTN.

Carrazza (2013, p. 274), ao discorrer sobre o princípio da legalidade destaca:

O legislador, ao elaborar a lei, deve, obviamente, obedecer à Constituição. Não nos demoraremos, porém, em demonstrar esta acaciana verdade. O que queremos enfatizar é que não é só ele que deve fazê-lo. Mais até que o legislador, o *administrador público* e o *juiz* – por não serem *senhores*, mas *servidores* da lei – **estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus magnos princípios**. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções (grifei).

E arremata (2013, p. 278):

Impede salientar que, em matéria tributária, esse princípio exige não só que os tributos sejam criados por meio de lei, senão também que existam mecanismos revisores da legalidade da tributação, assim na esfera administrativa, que na esfera judicial.

Assim, sendo o usufruto uma doação de direitos provisória e transitória, com a obrigatoriedade de retorno ao nu-proprietário, é evidente que sua extinção não é causa de novo fato gerador, caracterizando sua exigência a existência do fenômeno do *bis in idem*, que é vedado pela constituição.

No tocante a este entendimento trago a colação, excertos da decisão proferida pela Comarca de Varginha, em sede do Mandado de Segurança nº 070706127.914-7, a qual o juiz de Direito Dr. Antônio Carlos Parreira se reporta ao voto do Ex. Rel. Des. Capanema de Almeida, do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, na apelação cível nº 78.132/04, julgado em 18.05.1989, quando ficou assentado que:

Se a lei faz incidir o imposto *inter vivos* na transmissão de bens imóveis ou na cessão de direitos a eles relativos, não se deve estendê-lo ao simples caso de renúncia de usufruto, pois renunciar não é transferir, nem ceder, ocorrendo tão-somente a consolidação plena da propriedade nas mãos do nu-proprietário, uma vez que o direito de fruição não pode ficar sem titular. (BRASIL, 2013-N).

No mesmo voto, brilhantemente, o eminente Desembargador Capanema asseverou:

Note-se que a renúncia do usufruto se opera unilateral e potestativamente pelo usufrutuário, que se desveste pura e simplesmente de um direito seu. Se dessa renúncia advém a consolidação plena da propriedade nas mãos do nu-proprietário, isto se dá, apenas, por uma atração natural da nua propriedade sobre o direito de fruição, desde que este – com a renúncia do usufrutuário – não pode ficar sem titular, solto e vagando a esmo. Há, assim, consolidação da propriedade, não, transmissão dela, como não há cessão do direito real, no caso. Em outras palavras, ao renunciar, o usufrutuário não está destinando os seus direitos de fruição ao nu-proprietário, mas, somente, se desalijando deles, que fluem naturalmente para o nu-proprietário (BRASIL, 2013-R).

Trouxe à tona, ainda, o douto julgador o voto proferido pelo Min. Rel. Cunha Peixoto, na ocasião de apreciação de tal matéria pelo Supremo Tribunal Federal, quando da vigência da Carta Política anterior, ocasião na qual ficou assentado o seguinte:

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

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

Ora, não só a Constituição – art. 23, nº I -, como o art. 35 do Código Tributário Nacional, estabelecem, como fato gerador do imposto de transmissão, a transferência de bens imóveis ou de direitos reais.

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

Não se pode equiparar a extinção do usufruto com sua transferência, principalmente para efeito de tributo, pois as leis fiscais devem ser aplicadas em sentido rigoroso, estrito, de sorte a não se lhe restringir ou dilatar o sentido (BRASIL, 2013-N).

Como visto, este entendimento encontra-se pacificado nos Tribunais mineiros. No julgamento da Apelação Cível nº 40.339, o Desembargador Relator Dr. Régulo Peixoto já sublinhou ser incabível a incidência de tributo sobre a extinção de usufruto, (cf. "Jurisprudência Mineira", v. 60, pp. 88-90) (Parreira, MS 070706127.914-7).

O Informativo Notarial Paulista nº 220, de dezembro de 2012, trouxe com destaque a decisão normativa CAT-SP nº 3, de 26.02.2010, DOE 27.02.2010, assim proferida:

Diante da redação da Lei do ITCMD, conclui-se que o imposto somente deve incidir na instituição do usufruto, não no momento da extinção ou renúncia do direito real de usufruto.

[...]

Assim, quando ocorreu por parte do proprietário de terras a concessão de usufruto houve transmissão de direito real para outrem e incidência do ITCMD.

Por outro lado, quando ocorre a renúncia ao usufruto, ou se requer a extinção desse o que existe, de fato, segundo confirma o artigo 1410 do Novo Código Civil é o cancelamento do usufruto, não transmissão do imposto estadual.

Para estes casos, portanto, o cancelamento de usufruto é caso de não incidência do imposto, pois essa hipótese não encontra respaldo na Constituição Federal e na Lei Paulista que instituiu o ITCMD, podendo as partes interessadas reivindicar judicialmente, se necessário, a não incidência do mesmo.

Importa destacar, que em relação à extinção da reserva do usufruto nos casos de doação, o TAT – Tribunal Administrativo Tributário de Santa Catarina (Nº Processo: 1170000048746, Pe/SEF nº 1284), vem decidindo que não incide o ITCMD em razão de inoccorrência do fato jurídico gerador do imposto:

Repito, na reserva de usufruto inexistente a transmissão da posse do bem gravado. Diferente da instituição e da extinção de usufruto, situações em que a posse do bem muda de titularidade, na reserva de usufruto esse fato não ocorre. A posse do bem não é transferida, o que muda é a denominação do detentor do bem. Antes era proprietário, e com a reserva de usufruto (gravame) passa a ser usufrutuário. Ou seja, antes detinha o domínio pleno, e ao resolver transferir para outrem apenas a nua propriedade do bem, e reservar para si a posse, passar a ser detentor de apenas esta. Com estas considerações,

DECIDO: conhecer do recurso e dar-lhe provimento, para cancelar o crédito tributário notificado, em razão de inoccorrência do fato jurídico gerador do imposto, na reserva de usufruto. Foi acompanhada no voto pelos demais Conselheiros (SANTA CATARINA, 2013-D).

Corroborando, o entendimento da COPAT - Comissão Permanente de Assuntos Tributários de Santa Catarina - enunciado na consulta nº 088/07:

Sendo assim, tem-se que a doação de bem imóvel gravado com usufruto feita ao usufrutuário resulta na extinção do usufruto. Mas, especificamente nesse caso, a extinção do direito real não configura transmissão de posse do imóvel, porque o detentor da posse continua sendo a mesma pessoa, antes ele detinha o direito de uso e gozo, em razão do direito real, agora é o proprietário desse imóvel, em virtude da doação a ele feita.

Desta forma, em relação à extinção do usufruto ora em questão, não há tributação do ITCMD, em virtude de não se alterar a pessoa que detém a posse do respectivo imóvel, motivo pelo qual não há transmissão da posse desse bem, hipótese que configuraria fato gerador do imposto.

Isto posto, responde-se ao consulente que sobre a: i) doação, incide o ITCMD sobre a transmissão da propriedade plena do imóvel e não apenas sobre a nua propriedade; e ii) extinção do usufruto na situação apresentada não incide o ITCMD, em vista de o mesmo não configurar transmissão da posse, porque a pessoa que detinha a posse do imóvel em razão do usufruto é a mesma que agora a detém em razão da propriedade.

A exigência do ITCMD, conforme largamente discorrido, na instituição do usufruto nas dissoluções conjugais é legítima, porém a sua nova exigência quando da extinção mostra-se eivada de inconstitucionalidade⁶.

Admitir outro entendimento significa tratar de forma diferenciada contribuintes na mesma situação, ferindo o princípio da isonomia tributária.

Por exemplo, se é realizado o usufruto, pago o ITCMD e o usufrutuário falece, não ocorre novo fato gerador.

Mas se é realizado o usufruto, pago o ITCMD e o usufrutuário renúncia, a autoridade tributária exige novo pagamento, sob o mesmo fato gerador, o que é inadmissível.

⁶ O Regulamento do ITCMD, aprovado pelo Decreto 2.884/04, criou o fato gerador na extinção do usufruto. Como o texto não encontra amparo nem na CF nem no CTN fere o princípio da legalidade, extrapolando os limites da lei.

5 CONCLUSÃO

Verificou-se, no decorrer do trabalho, que a Constituição Federal de 1988, ao autorizar os entes da federação a instituírem tributos, determinou que o legislador ordinário devesse individualizá-los, se possível, conforme as características financeiras de cada indivíduo.

Dessa forma, aplicam-se os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, uma vez que se tributa de forma mais onerosa quem tem maior capacidade contributiva.

Dentre os tributos autorizados, consta no rol constitucional o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), a ser instituído pela legislação de cada Estado-membro e do Distrito Federal.

Por envolver situações pouco frequentes no cotidiano do povo, o ITCMD se revelou ser desconhecido da maioria da população, sendo, inclusive, pouco observado e aperfeiçoado pela administração pública responsável pelos tributos.

O usufruto, contido no conjunto de relações imobiliárias um pouco mais raras para a população em geral, vislumbrou uma imposição tributária pouco justa, por mero despreparo acerca do tema.

Poderia ser uma excelente oportunidade de se aplicar uma tributação social economicamente justa e eficaz, porém há pouco manejo da situação que envolve o fato gerador em questão.

O usufruto tem, como ideia central, a manutenção da coisa. O usufrutuário tem para si transmitido o direito de alienação e esgotamento do bem. Este se mantém reservado ao nu-proprietário, o verdadeiro dono da coisa.

Conclui-se, portanto, que a legislação que detalha a aplicação do ITCMD de alguns Estados, por falta de abordagem mais linear sobre o tema, gera diferenciação na maneira de se definir a fixação da base de cálculo, alíquotas, forma de avaliação do bem imóvel, entre outros aspectos.

Cada Estado-membro possui peculiaridades legislativas em razão da ausência de uma legislação geral que defina tais aspectos, o que traz muitas controvérsias na hora da apuração e pagamento do ITCMD.

Por fim, sendo o usufruto uma doação de direitos provisória e transitória, com a obrigatoriedade de retorno ao nu-proprietário, é evidente que sua extinção

não é causa de novo fato gerador, caracterizando sua exigência a existência do fenômeno do bis in idem, que é vedado pela constituição.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. 10 ed. rev. e acresc.. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. ver. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. **Código Civil**, 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 09 set. 2013-A.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil**, 25 de março de 1824. Livro 4 de Leis, Alvarás e Cartas Imperiais, Rio de Janeiro, RJ, 22 abr. 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-B.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, 24 de fevereiro de 1891. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-C.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, 16 de julho de 1934. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-D.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, 10 de novembro de 1937. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 10 nov. 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-E.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, 18 de setembro de 1946. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 19 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-F.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 6 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 09 set. 2013-G.

_____. **Código Tributário Nacional**. 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>, Acessado em: 20 out. 2013-H.

_____. **Lei do Império nº 16**, 12 de agosto de 1834. Coleção de Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 12 ago. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> . Acesso em: 10 jun. 2013-I.

_____. **Lei constitucional nº 3**, 18 de setembro de 1940. Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 20 set. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-J.

_____. **Emenda Constitucional n. 5**, 21 de novembro de 1961. Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 22 nov. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-K.

_____. **Emenda Constitucional n. 18**, 01 de dezembro de 1965. Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 06 dez. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 jun. 2013-L.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade 948/GO**. Relator Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, Acessado em: 20 set. 2013-M.

_____. Supremo Tribunal Federal, **RE 83.955/RJ**, Primeira Turma, unânime, Rel.: Ministro Cunha Peixoto, DJU. 29 de setembro de 1976. Disponível em: <http://juris.stf.gov.br> Acesso em: 18 set. 2013-N.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 218.086-AgR**, Rel. Min. Sydney Sanches, Diário de Justiça. Julgado em: 17.03.2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, Acesso em: 20 out. 2013-O.

_____. Supremo Tribunal Federal, **RE 236.931-8/SP**, 1ª Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 29 de outubro de 1999. Disponível em: <http://juris.stf.gov.br> Acesso em: 18 set. 2013-P.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Comarca de Varginha. **MS 070706127.917-7**, Dr. Antônio Carlos Parreira, DJ 24 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www4.tjmg.jus.br/juridico>. Acesso em: 18 set. 2013-Q.

_____. Tribunal De Justiça De Minas Gerais, **Apelação Cível nº 78.132/04**. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br>, Acesso em: 20 out. 2013-R.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, **AC em MS 1999.010004-9**, Rel. Des. Francisco Oliveira Filho, DJ 10 de novembro de 2003. Disponível em: <http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 18 set. 2013-S.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, **AC 2008.038326-9**, Rel. Des. Francisco Oliveira Neto, DJU 20 de novembro de 2012. Disponível em: <http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 18 set. 2013-T.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

COMISSÃO Permanente de Assuntos Tributários de Santa Catarina (COPAT).

Enunciado nº 088/07. Disponível em:

http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Consultas/2007/Con_07_088.htm. Acesso em: 14 set. 2013.

COORDENAÇÃO da Administração Tributária do Estado de São Paulo (CAT).

Decisão Normativa CAT-SP nº 3, de 26.02.2010 – DOE 27 de fevereiro de 2010.

Informativo Notarial Paulista. Disponível em:

<http://arisp.wordpress.com/2010/03/01/decisao-normativa-cat-3-de-26-2-2010/>.

Acesso em: 18 set. 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**, v. 4: direito das coisas. 17ª edição atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002). São Paulo: Saraiva, 2006.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação** - ITCMD. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **Código civil comentado**. v. XIII. coordenador Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2004.

GOMES, Orlando, 1909 – 1988. **Direitos Reais**. 19 ed. Atualizada por Luiz Edson Fachin. – Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: Direito das Coisas**. V.5, 6 ed. São Paulo: Saraiva 2011.

JARACH, Dino. **O fato oponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2 ed. ver. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

JOBIM, Geraldo. **Legislação tributária e negociação imobiliária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008.

JUSTEN, Marçal, Filho. **Curso de direito administrativo**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

KASER, Max. **Direito privado romano**. tradução de Samuel Rodrigues e Ferdinand HAMMERLE. Revisão de Maria Armada de Saint-Maurice. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

LOBO, Paulo. **Direito civil: Parte Geral**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MONTEIRO, Washington de Barros 1910 - 1999. **Curso de direito civil**. v.3: direito das coisas – Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINAS GERAIS. **Lei 14.941/03, de 29 de dezembro de 2003**. Altera e acresce dispositivo à Lei 12.426 de 27 de dezembro de 1996 que, Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD e dá outras providências. Diário Oficial [do] Estado, Belo Horizonte, MG, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br.br>. Acesso em: 08 set. 2013.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Usufruto**. 2 ed. rev e ampl. Rio de Janeiro: Aide, 1986.

PARREIRA, Antonio Carlos. Não incide imposto de transmissão sobre a extinção do usufruto. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1379, 11 abr. 2007 . Disponível em: <http://jus.com.br/jurisprudencia/16759>. Acesso em: 18 set. 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PENTEADO, Luciano de Camargo. **Direito das coisas**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: direitos reais, v. IV. 17 ed. Rio de Janeiro Forense, 2002.

PORTAS, Luciana Zechin. A lei complementar em matéria tributária. In. PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Bezorsa (Orgs.). **Leis complementares em matéria tributária**: aspectos práticos atuais. São Paulo: Manoel, 2003.

ROCHA, Silvio Luís Ferreira da. **Curso avançado de direito civil**. v. 3 São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**, v. 5: direito das coisas. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei 8.821/89, de 27 de janeiro de 1989**. Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, RS, 28 jan. 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis>. Acesso em: 08 set. 2013.

_____. **Lei 13.337/09, de 30 de dezembro de 2009**. Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, RS, 30 dez. 2009. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis>. Acesso em: 08 set. 2013.

_____. **Lei 14.136/12, de 30 de novembro de 2012**. Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, RS, 03 dez. 2012. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/Legis>. Acesso em: 08 set. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTA CATARINA. Comissão Permanente de Assuntos Tributários de Santa Catarina - **consulta nº 088/07**. Blumenau, SC, 19 set. 2007. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Consultas/2007/Con_07_088.htm. Acesso em 14 set. 2013-A.

_____. **Decreto nº 2884/04. 30 de dezembro de 2004**. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Decretos/2004/Dec_04_2884.htm, Acesso em: 20 out. 2013-B.

_____. **Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004**. Altera e acresce dispositivo à Lei 7.540 de 30 de dezembro de 1988 que, Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD e dá outras providências. Diário Oficial [do] Estado, Florianópolis, SC, 25 nov. 2004. Disponível em: <http://www.legislacao.sef.sc.gov.br.br>. Acesso em: 08 set. 2013-C.

_____. Tribunal Administrativo Tributário de Santa Catarina, **Processo: 1170000048746**, Pe/SEF nº 1284. Disponível em: <https://tributario.sef.sc.gov.br>. Acesso em 14 set. 2013-D.

São Paulo. **Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Diário Oficial [do] Estado, São Paulo, SP, 28 dez. 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br.br>. Acesso em: 08 set. 2013.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 25 ed. Rio de Janeiro: Forense 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 461 p.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**. v. 5: direitos reais. 3ª ed. atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002) – São Paulo: Atlas, 2007.

VIVAN, Gilceu Antonio. **Transmissão de imóvel com reserva de usufruto**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 37, 1 dez. 1999. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/571>. Acesso em: 08 set. 2012.

WALD, Arnaldo. **Direito das coisas**. 10ª edição revista, atualizada e aum. e atual. de acordo com a Constituição de 1988 com a colaboração do professor Álvaro Villaça de Azevedo. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1995.