

Jorge Américo: ITCMD e doação sobre a extinção do usufruto

O ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), inovação trazida pela Constituição de 1988, tem por hipótese de incidência a transmissão não onerosa de bens ou direitos — em virtude do falecimento do seu titular ou em decorrência de cessão gratuita —, conforme



De acordo com ensinamento de Eduardo Sabbag, 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 da morte (transmissão causa mortis), ainda ou doação (ato de liberalidade)." [1]*

Trata-se de um tributo de competência estadual, mas que possui alguns parâmetros gerais delimitados pela Constituição, que estabelece que a) no caso de bens imóveis e direitos associados, a sua instituição cabe ao Estado em que se encontrar situado o bem, nos termos do artigo 155, §1º, I; b) no caso de bens móveis, a regra é que o Estado em que se processar o inventário ou o arrolamento (na transmissão *causa mortis*), ou onde tiver domicílio o doador (artigo 155, §1º, II, CF), é que deterá a competência para sua instituição; e, por sua vez, c) as alíquotas máximas são fixadas pelo Senado, de acordo com a dicção do artigo 155, § 1º, IV, CF.

Determina ainda o texto constitucional que o imposto terá competência para sua instituição regulada por lei complementar se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (artigo 155, §1º, III) [2].

Destaque-se, ademais, recente alteração por meio da Emenda Constitucional nº 126/2022, a determinar que o imposto *"não incidirá sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino"* [3].

Em tempos pandêmicos, diante dos inevitáveis questionamentos e riscos trazidos pelos efeitos devastadores da Covid-19, despontaram questões acerca do planejamento sucessório — o que inclui, indiscutivelmente, o planejamento fiscal a este atrelado. Diante desse contexto, revela-se oportuna a discussão acerca da legalidade da cobrança de ITCMD sobre a extinção do usufruto [4], direito real intransmissível, o que tem suscitado o interesse dos contribuintes, já que é um instrumento muito usado em casos de planejamento sucessório, tratando-se de uma opção comumente considerada quando se pretende organizar, de forma antecipada, a distribuição do patrimônio familiar.

Nesse sentido, pode-se afirmar que *"o 'fio condutor' entre o direito das sucessões e o direito tributário é a propriedade"* [5], pois, conforme assevera Ana Paula Martins Albuquerque:

"Só se transferem bens e direitos pertencentes a alguém. A ideia central da sucessão deriva, portanto, da conceituação de propriedade e, como tal, sendo dela um reflexo, depende do tratamento legislativo da propriedade. Assim, tanto mais amplo será o direito sucessório quanto maior for o âmbito da propriedade privada no sistema legislativo. E vice-versa, tanto mais restrita será a transmissão sucessória quanto mais restrita for o tratamento da propriedade privada na lei. E é exatamente aí que outro conceito, qual seja o da dignidade da pessoa humana se encaixa perfeitamente. Esse conceito exige tratamento igualitário e de dignificação dos valores espirituais e morais inerentes ao ser humano. Não se resume na proteção ao direito à vida privada, à intimidade, à honra e à imagem. Tem alcance muito maior. No campo tributário, impede que a atuação fiscal e a cobrança do tributo sejam feitas para diminuir, por mínima que seja a ação praticada, a dignidade, em seu conceito maior, de cada cidadão." [6]

Ora bem. O usufruto é direito real sobre coisa alheia, por meio do qual o proprietário transmite ao usufrutuário o direito à posse, ao uso, à administração e à percepção dos frutos de um determinado bem, quer seja móvel ou imóvel, nos termos no Código Civil, artigo 1.225, inciso IV, e artigo 1.394.

Silvio de Salvo Venosa explica que o *"usufruto é um direito real transitório que concede ao 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 a sua substância"* [7].

No caso de Pernambuco, é de se notar que a Lei Estadual nº 13.974/09 (e suas alterações), que regulamenta o ICD [8] no estado, não traz qualquer previsão expressa de incidência do tributo na hipótese de extinção do usufruto, mas o Fisco estadual entende ser devida a cobrança do imposto.

Note-se que uma eventual equiparação da extinção do usufruto à doação implicaria ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece que *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"*. Portanto, uma vez que o usufruto é um instituto de direito privado, a sua definição, conteúdo e alcance não podem ser alterados por normas tributárias.



Vittorio Cassone, acerca da interpretação a ser dada ao referido artigo do Código Tributário Nacional, esclarece que:

"O artigo 110 contém uma norma de limitação no âmbito do artigo 109 e especialmente da atuação do legislador fiscal. Precisamos recordar que estamos analisando uma lei normativa, ou seja, uma lei dirigida, primeiramente, ao legislador e por via indireta ao contribuinte. Como norma dirigida ao legislador ordinário, o artigo 109 lhe proíbe manipular as formas de direito privado para efeitos tributários (o que é desnecessário dizer, porque ele não o poderia fazer para outros efeitos), salvo — e esta é a ressalva que se contém no artigo 110 — quando essas formas do direito privado sejam utilizadas para definir ou limitar a competência tributária. Parece-nos necessária a ressalva — seja qual for a conclusão que se adote quanto ao artigo 109 — de que ela vem complementar, porque caso contrário teríamos uma lei ordinária sobrepondo-se à Constituição. Se a Constituição se refere a uma figura do direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional." [9].

E, nesse ponto, o entendimento há muito assente do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco é que, de fato, não há respaldo legal para a incidência do ITCMD sobre a hipótese de extinção de usufruto (Agravo de Instrumento 0012465-95.2019.8.17.9000, relator Evio Marques da Silva, julgado em 28/05/2020, DJe; Apelação / Remessa Necessária 494770-80003542-53.2015.8.17.0001, relator Alfredo Sérgio Magalhães Jambo, 3ª Câmara de Direito Público, DJe 14/12/2018; Embargos de Declaração 383374-70121837-59.2009.8.17.0001, relator José Ivo de Paula Guimarães, 2ª Câmara de Direito Público, DJe 07/01/2016; Apelação / Remessa Necessária 383374-70121837-59.2009.8.17.0001, relator José Ivo de Paula Guimarães, 2ª Câmara de Direito Público, DJe 29/10/2015; Apelação 375667-20027881-47.2013.8.17.0001, relator Fernando Cerqueira Norberto dos Santos, 1ª Câmara de Direito Público, DJe 28/08/2015; Apelação 61429-7, relator José Fernandes de Lemos, 5ª Câmara Cível, DJe 04/10/2003).

Por sua vez, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo é igualmente farta no mesmo sentido (TJ-SP; Apelação Cível 3014857-54.2013.8.26.0451; relatora Teresa Ramos Marques; 10ª Câmara de Direito Público; Foro de Piracicaba — 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 12/10/2020; TJ-SP; Apelação / Remessa Necessária 1046814-64.2018.8.26.0053; relator Magalhães Coelho; 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes — 16ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/03/2019; TJSP; Apelação Cível 1019676-59.2017.8.26.0053; relator Marcos Pimentel Tamassia; 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central — Fazenda Pública/Acidentes — 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/04/2018; TJ-SP; Apelação Cível 1018585-65.2016.8.26.0053; relator Antonio Celso Faria; 8ª Câmara de Direito Público; Foro Central — Fazenda Pública/Acidentes — 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 19/10/2016).

Não é dado, portanto, equiparar a extinção do usufruto a uma doação, sob pena de se exceder os limites da competência tributária (TJ-SP; Remessa Necessária Cível 1039002-68.2018.8.26.0053; relator (a): Marrey Uint; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central — Fazenda Pública/Acidentes — 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/06/2019; Data de Registro: 03/06/2019), não podendo o ITCMD ser cobrado *"quando do cancelamento ou extinção do usufruto, pois ausente previsão legal. Não figura entre as hipóteses de incidência previstas em lei a extinção do usufruto. Não se trata de transmissão de bem 'causa mortis', sequer de doação, tratando-se, em verdade, de consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário"* (TJ-SP, Agravo de Instrumento 2005787-78.2020.8.26.0000; relator (a): Flora Maria Nesi Tossi Silva; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de Guarulhos

— 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/04/2020; Data de Registro: 08/04/2020).

Cite-se, ainda, julgado do TJ-DF (Tribunal de Justiça do Distrito Federal), que não destoa dos precedentes acima referidos, ao estabelecer que *"o usufruto, por se tratar de um direito real transitório em que se concede ao titular o direito de usar e gozar a coisa por certo tempo, não engloba o direito de dispor, alienar, reivindicar ou buscar a coisa. Logo, não há que se falar em transmissão da propriedade. Tampouco se reconhece a transferência de propriedade quando há a morte de um dos usufrutuários e a transferência do direito de usufruir do bem na totalidade ao usufrutuário sobrevivente. 3. Não há a incidência do fato gerador do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), o qual requer a transmissão de propriedade, quando há apenas a transferência de parte do direito real de gozo a quem já era usufrutuária do bem. 4. Recurso conhecido e desprovido"* (TJ-DF, Apel./RN 0703928-91.2020.8.07.0018, DJ 24/03/2021).

Com efeito, com a extinção do usufruto não se altera a titularidade dominial do direito real existente, de forma que sua extinção não caracteriza fato gerador apto a ensejar cobrança do ITCMD (TJ-MG – Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.15.028077-4/002, relator(a): Des.(a) Edgard Penna Amorim, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 02/07/2019, publicação da súmula em 09/07/2019).

De fato, o que ocorre é apenas a transferência, aos nus proprietários, do direito de usar e gozar, ou seja, efetivam-se todos os atributos da propriedade em favor do proprietário, que poderá exercer todos os direitos dela decorrentes.

Hugo de Brito Machado leciona que:

"A vigente Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre 'transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos'. O âmbito constitucional desse imposto, portanto, é indiscutivelmente uma transmissão de quaisquer bens ou direitos. Assim, podemos afirmar com segurança que sem ocorrer a transmissão de bens ou direitos não ocorre fato compreendido no âmbito de incidência do imposto em questão. E conforme já exposto neste artigo, na constituição, assim como na extinção do usufruto, não ocorre a transmissão de nenhum bem ou direito.

Na constituição do usufruto o que se dá é a instituição do direito de usar, gozar e fruir, e na extinção o que se dá é o fim desse direito. Assim, nos estados cujas leis disciplinadoras do imposto em questão não se referem ao usufruto, as autoridades administrativas não podem cobrar esse imposto, seja na constituição, seja na extinção do usufruto como hipótese de incidência do imposto em referência, o que se tem são leis contrárias à CF, que por isto mesmo padecem de validade jurídica." [\[10\]](#)

A seu turno, Kiyoshi Harada acentua que a extinção do usufruto é uma hipótese de não incidência pura, e não de isenção, como erroneamente algumas legislações estaduais, a exemplo da Lei nº 10.705/2000 que instituiu o ITCMD no estado de São Paulo, costumam referir [\[11\]](#).

O usufruto é, pois, direito real transitório em que se concede ao titular apenas o direito de usar e gozar a coisa por um determinado período. Não engloba o direito de dispor, alienar, reivindicar ou buscar a coisa, de modo que não se pode falar em transmissão da propriedade. Veja-se, inclusive, que não há a transferência de propriedade quando, eventualmente, há a morte de um dos usufrutuários e, por conseguinte, ocorre a transferência do direito de usufruir do bem na totalidade ao usufrutuário sobrevivente. Na mesma linha de raciocínio, é de se destacar que também no caso de renúncia ao usufruto não há transmissão do bem, não se justificando, portanto, a incidência do ITCMD.

Enfim, resta claro que a extinção do usufruto não pode ser equiparada à transmissão de bem *causa mortis*, tampouco se pode dizer que restaria configurada uma doação. Enquanto no caso da doação há a transferência da propriedade do bem ao destinatário, no usufruto, a seu turno, o proprietário transfere apenas a posse direta. E, por sua vez, como o usufruto não pode ser transferido por meio de doação, herança ou legado, a sua extinção não constitui fato gerador do ITCMD, por não implicar transmissão de bens ou direitos, padecendo de flagrante inconstitucionalidade as legislações estaduais que preveem a sua cobrança nessa hipótese.

Referências bibliográficas

ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) NA RENÚNCIA NO PROCESSO DE INVENTÁRIO: OFENSA AOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE PROPRIEDADE E DE HERANÇA. Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza – CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

HARADA, Kiyoshi. Extinção do usufruto como hipótese de isenção do ITCMD. Disponível em:

<https://tributario.com.br/harada/extincao-do-usufruto-como-hipotese-de-isencao-do-itcmd/>

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

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

STF. Supremo Tribunal Federal. Acessível em www.stf.jus.br

TJDFT. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Disponível em www.tjdft.jus.br

TJMG. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Disponível em www.tjmg.jus.br

TJPE. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Disponível em: www.tjpe.jus.br

TJSP. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Disponível em www.tjsp.jus.br

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil, Direitos Reais, 8ª Edição, ed. Atlas, SP, 2008.

[1] SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.1277.

[2] A matéria foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108 SP (Tema de Repercussão Geral nº 825), de Relatoria do ministro Dias Toffoli, tendo sido fixada a tese de que "*é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, §1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional*". Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945> .

[3] BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[4] O Código Civil estabelece as hipóteses de extinção do usufruto em seu artigo 1.410.

[5] ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) NA RENÚNCIA NO PROCESSO DE INVENTÁRIO: OFENSA AOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE PROPRIEDADE E DE HERANÇA. Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza – CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3363.pdf> .

[6] *Idem, ibidem.*

[7] VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil, Direitos Reais, 8ª Edição, ed. Atlas, SP, 2008, p. 453.

[8] A nomenclatura pode variar, denominando-se, por exemplo, ITCMD (São Paulo e Santa Catarina), ICD (Pernambuco), ITD (Rio de Janeiro) ou ITCD (Minas Gerais), a depender do Estado.

[9] CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2004, p. 287, *apud* ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins, *op. cit.*

[10] MACHADO, Hugo de Brito. O Usufruto e a questão tributária que suscita. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 236, p. 48 a 52.

[11] HARADA, Kiyoshi. Extinção do usufruto como hipótese de isenção do ITCMD. Disponível em:



<https://tributario.com.br/harada/extincao-do-usufruto-como-hipotese-de-isencao-do-itcmd/>