



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**DJAILDO QUARESMA DOS SANTOS JÚNIOR**

**UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE A INSTITUIÇÃO E  
EXTINÇÃO DO USUFRUTO**

**CAMPINA GRANDE - PB**

**2021**

**DJAILDO QUARESMA DOS SANTOS JÚNIOR**

**UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE A INSTITUIÇÃO E  
EXTINÇÃO DO USUFRUTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Área de concentração:** Direito civil e tributário

**Orientador:** Prof. Dr. Fábio Severiano do Nascimento

**CAMPINA GRANDE - PB**

**2021**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S237u Santos Junior, Djaildo Quaresma dos.

Uma análise sobre a incidência do ITCMD sobre a instituição e extinção do usufruto [manuscrito] / Djaildo Quaresma dos Santos Junior. - 2021.

24 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2021.

"Orientação : Prof. Dr. Fábio Severiano do Nascimento , Coordenação do Curso de Direito - CCJ."

1. ITCMD. 2. Direito civil. 3. Direito tributário. 4. Direito das coisas. I. Título

21. ed. CDD 347

**DJAILDO QUARESMA DOS SANTOS JÚNIOR**

**UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE A INSTITUIÇÃO E  
EXTINÇÃO DO USUFRUTO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Graduação em  
Direito da Universidade Estadual da  
Paraíba, como requisito parcial à obtenção  
do título de Bacharel em Direito.

**Área de concentração:** Direito civil e  
tributário

Aprovada em: 04 / 06 / 2021.

**BANCA EXAMINADORA**

DocuSigned by:  
*Fabio Severiano do Nascimento*  
D04E493D15CF4A1...

---

Prof. Dr. Fábio Severiano do Nascimento (orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Assinado digitalmente na forma da Lei 11.419/2006 por MONICA LUCIA CAVALCANTI DE ALBUQUERQUE DUARTE MARIZ em: 07/06/2021 15:11.

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Monica Lucia Cavalcanti de Albuquerque Duarte Mariz-Nóbrega (examinadora)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

*Raissa de Lima e Melo*

---

Prof.<sup>a</sup> Ma. Raïssa de Lima e Melo (examinadora)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

## Felicidade

Só a leve esperança, em toda a vida,  
Disfarça a pena de viver, mais nada;  
Nem é mais a existência, resumida,  
Que uma grande esperança malograda.

O eterno sonho da alma desterrada,  
Sonho que a traz ansiosa e embevecida,  
É uma hora feliz, sempre adiada  
E que não chega nunca em toda a vida.

Essa felicidade que supomos,  
Árvore milagrosa que sonhamos,  
Toda arreada de dourados pomos,

Existe, sim, mas nós não a alcançamos;  
Porque está sempre apenas onde a pomos  
E nunca a pomos onde nós estamos.

Vicente de Carvalho

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>06</b>
<b>2</b>	<b>NOÇÕES GERAIS DE USUFRUTO.....</b>	<b>07</b>
<b>3</b>	<b>IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO <i>CAUSA MORTIS</i> E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD).....</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>O ITCMD NA INSTITUIÇÃO E EXTINÇÃO DO USUFRUTO.....</b>	<b>12</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>20</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>21</b>

# UMA ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO ITCMD SOBRE A INSTITUIÇÃO E EXTINÇÃO DO USUFRUTO

## AN ANALYSIS ON THE INCIDENCE OF THE “TAX OF TRANSMISSION BY DEATH AND DONATION OVER ANY GOODS OR RIGHTS” ON THE INSTITUTION AND EXTINCTION OF THE USUFRUCT

Djaildo Quaresma dos Santos Júnior<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente trabalho visa à perscrutação da incidência do imposto sobre transmissão *Causa Mortis* e doação sobre quaisquer bens ou direitos (ITCMD) na instituição e na extinção do usufruto. Inicialmente faremos uma exposição acerca do instituto do usufruto, apresentando sobre essa matéria os tópicos de maior relevância para este trabalho. Começando pela conceituação de usufruto, passaremos, então, às suas características, e em seguida classificaremos o instituto com base em diversos critérios; ato contínuo, analisaremos o objeto do usufruto e às hipóteses de sua extinção, finalizando o capítulo tratando do princípio da *saisine*. No segundo capítulo faremos uma exposição acerca do ITCMD, discorrendo sobre a competência para instituí-lo e sobre as hipóteses de sua incidência; abordaremos também a legislação paraibana que regula o imposto, além de tratar da sua base de cálculo, do seu fato gerador e da sua alíquota. Por fim, faremos uma discussão sobre a incidência do ITCMD nas hipóteses de instituição e extinção do usufruto, buscando expor as várias visões sobre o tema, bem como trazer jurisprudência que trata da matéria.

**Palavras-Chave:** ITCMD. Usufruto. Incidência. Constitucionalidade.

### ABSTRACT

This study aims to investigate the subject of the incidence of the “tax of transmission by death and donation over any goods or rights” (ITCMD, Portuguese acronym) on the institution and extinction of the usufruct. Initially we will make an exposition about the regulation of the usufruct, presenting the most relevant topics on the subject to this study. Starting by its definition, we will then pass to its characteristics and then we will classify it based on many criteria; right after, we will analyse the usufruct’s object and its hypothesis of extinction, ending the chapter presenting the *droit de saisine*. In the second chapter we will make an analysis on the ITCMD, discussing about who’s competent to establish it and about its hypothesis of incidence; we will also address the legislation of the Paraíba State that govern that tax, in addition to deal with its calculation basis, its triggering event and its aliquot. In the end, we will discuss the incidence of the ITCMD in the hypothesis of the institution and the extinction of the usufruct, aiming to reveal the many views on the subject, as well as to bring jurisprudence that deals with the matter in study.

**Keywords:** ITCMD. Usufruct. Incidence. Constitutionality.

---

<sup>1</sup> Aluno de Graduação em Direito na Universidade Estadual da Paraíba - Campus I  
E-mail: djqsjr@gmail.com

## 1 INTRODUÇÃO

A fim de arrecadar recursos com o intuito de investir em obras que visam ao bem comum, o Estado tem a prerrogativa de impor tributos aos seus cidadãos, de modo que todos os entes da federação receberam da Constituição Federal competência legislativa para criar e regular tributos em sua esfera de jurisdição. Por outro lado, com o fito evitar abusos por parte do Poder Público, o poder de tributar é limitado, devendo ele restringir-se às hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal (e nas constituições estaduais ou distrital) e nas leis.

Tendo isso em conta, no presente trabalho dissertaremos acerca de um tributo específico, qual seja, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e, mais especificamente, da sua incidência no que diz respeito ao instituto do usufruto, nos momentos de sua instituição e extinção. Ocorre que a incidência do referido imposto nas situações indicadas é alvo de grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial, o que tem gerado, inclusive, a edição de legislações estaduais diametralmente discrepantes quanto à regulamentação da matéria.

Por óbvio, as incertezas que pairam sobre o tema podem causar prejuízos patrimoniais, pois, a depender do entendimento sobre a legitimidade da cobrança do imposto, pode acontecer que, de um lado, o ente federativo fique sem receber uma tributação que lhe é devida, ou, de outro, que o cidadão acabe tendo que pagar um imposto ilegal, podendo ser o caso até mesmo de inconstitucionalidade da cobrança do tributo.

Por essa razão, faz-se necessário que o tema seja esclarecido, e, com isso em mente, buscaremos ao longo deste trabalho responder à seguinte questão: a instituição e a extinção do usufruto configuram fato gerador do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD)? Na tarefa de resolver esse problema, definimos como objetivo geral deste trabalho o propósito de analisar a incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) na instituição e extinção de usufruto.

Outrossim, ao longo deste trabalho, buscaremos alcançar os objetivos específicos de analisar os argumentos e justificativas favoráveis e contrários à cobrança do ITCMD na instituição e extinção de usufruto; constatar se a instituição e a extinção de usufruto configuram fato gerador para a incidência do ITCMD; e verificar a legalidade e a constitucionalidade da cobrança do ITCMD quando da ocorrência de instituição e de extinção de usufruto.



## 2 NOÇÕES GERAIS DE USUFRUTO

O usufruto é um direito real, assim estabelecido no inciso IV do art. 1.225 do Código Civil de 2002. (BRASIL, 2002, *online*). O já revogado Código Civil Brasileiro de 1916 definia o usufruto, em seu artigo 713, como “o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade”. Malgrado o vigente Código Civil, de 2002, não ter conceituado o instituto sob análise, a definição do antigo Código continua sendo válida. Trata-se de um direito real que dá ao usufrutuário o poder de usar e gozar de um bem alheio durante um período de tempo (tem, portanto, caráter temporário). (BEVILÁQUA, 1933, p. 278 *apud* GAGLIANO E PAMPLONA FILHO, 2019).

Definições mais didáticas e abrangentes nos são dadas por doutrinadores civilistas. Segundo preleciona Gonçalves (2020, p. 462), “*usufruto* é o direito de usar uma coisa pertencente a outrem e de perceber-lhe os frutos, ressalvada sua substância (*usus fructus est ius alienis rebus utendi fruendi, salva rerum substantia*)”. Ressalte-se que o usufruto tem finalidade primordialmente assistencial e alimentar, restringindo-se praticamente às relações familiares (GONÇALVES, 2020).

Da definição de usufruto é possível extrair as suas principais características, dentre as quais podemos destacar as seguintes (GONÇALVES, 2020): dá ao usufrutuário o poder de usar e fruir do bem, sem permitir, no entanto, que se altere a sua substância; é direito real sobre coisa alheia; tem caráter temporário; é inalienável e impenhorável. Por fim, ressalte-se que o usufruto tem caráter personalíssimo ou *intuitu personae*.

O usufruto pode ser classificado segundo vários critérios. Seguiremos neste trabalho a classificação exposta pelos autores Gagliano e Pamplona Filho (2019), os quais aduzem que o usufruto pode ser classificado quanto à origem, quanto ao objeto, quanto ao alcance ou extensão, e quanto à duração. Analisemos a seguir cada uma delas.

Classificando o usufruto quanto à origem, pode ele ser voluntário ou convencional, legal, ou constitucional. O usufruto voluntário ou convencional é a modalidade de ocorrência mais frequente, e é constituído quase sempre por meio de um contrato. Como a própria terminologia já indica, é um tipo de usufruto instituído pela livre manifestação da vontade das partes envolvidas. O usufruto voluntário pode dar-se por alienação, por retenção ou por disposição de última vontade. Ocorre por alienação quando o proprietário concede o direito real de usufruto do bem a outrem, mas mantém para si a nua -propriedade. Dá-se por retenção quando, ao contrário do ocorre no usufruto por alienação, sucede-se a transferência de domínio da nua-propriedade a uma pessoa, por meio de doação, enquanto o doador reserva

para si o direito de usufruto. (FERREIRA, 2007). E por disposição de última vontade, nos termos do artigo 1.921 do Código Civil, *in verbis*: “O legado de usufruto, sem fixação de tempo, entende-se deixado ao legatário por toda a sua vida.” (BRASIL, 2002, *online*).

O usufruto legal, por outro lado, como o seu próprio nome também indica, não é instituído pela vontade das partes, mas por determinação da lei. Um ótimo exemplo desse tipo de usufruto está contido no artigo 1.689, *caput* e inciso I do Código Civil, o qual prescreve que o pai e a mãe, enquanto no exercício do poder familiar, são usufrutuários dos bens dos filhos.

Já o usufruto constitucional é uma modalidade especial de usufruto prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos: “Art. 231 [...] § 2º As terras tradicionalmente ocupadas pelos índios destinam-se a sua posse permanente, cabendo-lhes o usufruto exclusivo das riquezas do solo, dos rios e dos lagos nelas existentes.” (BRASIL, 1988, *online*). Esta espécie de usufruto favorece os indígenas, que podem usufruir permanente e exclusivamente das terras tradicionalmente por eles ocupadas.

Continuando na classificação dos já mencionados autores, quanto ao objeto o usufruto pode ser próprio ou impróprio. Usufruto próprio é aquele que tem bens infungíveis e inconsumíveis por objeto, como, por exemplo, o usufruto de uma casa de praia. Por outro lado, o usufruto impróprio é aquele que tem por objeto bens consumíveis, a exemplo do usufruto de um capital aplicado ou de títulos de crédito, sendo conhecido, também, por meio da expressão “quase usufruto”. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2019, p. 549).

Na classificação do usufruto quanto ao seu alcance ou à sua extensão, pode ele ser universal ou particular/singular. Usufruto universal é aquele que abrange uma universalidade de bens, como é o caso de um patrimônio ou um estabelecimento comercial, por exemplo. Já o usufruto particular ou singular incide apenas em certos e determinados bens, como em uma casa ou em um automóvel, *e.g.*

Por fim, quanto à duração, o usufruto pode ser temporário ou vitalício. Temporário, se houver termo final pré-determinado; e vitalício, se for estabelecido até a morte do usufrutuário. Em qualquer caso, o usufruto não pode ser sucessivo, ou seja, não pode ser transmitido a terceiro após a morte do beneficiário.

Tratando do que pode ser objeto do usufruto, o Código Civil determina 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” (art. 1.390). Carlos R. Gonçalves se aprofunda ao tratar do objeto do usufruto. Comentando o dispositivo de lei acima transcrito, diz o ilustre civilista:

O usufruto tem, assim, um campo de incidência bastante amplo, recaindo sobre bens móveis ou imóveis individualmente considerados, sejam corpóreos ou incorpóreos, seja um patrimônio todo inteiro ou parte dele, abrangendo-lhe no todo ou em parte os frutos e utilidades. Ao se referir à possibilidade de o usufruto recair sobre um patrimônio inteiro, o dispositivo ora transcrito viabiliza a sua incidência sobre uma universalidade, como, por exemplo, uma empresa ou determinado patrimônio. (2020, p. 468).

O Código Civil, ainda a tratar do objeto do usufruto, estabelece que este se estende aos acessórios da coisa e seus acréscidos, salvo disposição em contrário. (art. 1.392). Assim, se o usufruto tiver como objeto, *v.g.*, um imóvel agrícola, o usufruto abrangerá a lavoura, os animais, as pertenças etc. (GONÇALVES, 2020).

Tratando agora da extinção do usufruto, o artigo 1.410 do Código Civil elenca as hipóteses de sua extinção, *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, 2002, *online*)

Sobre a renúncia, os autores Gagliano e Pamplona Filho (2019) prelecionam que esta modalidade de extinção de usufruto é ato unilateral do usufrutuário, que independe da ciência ou concordância do nu-proprietário. A renúncia por ser expressa ou tácita, devendo sempre ser inequívoca. Ressalte-se que, quando a renúncia for feita sobre imóvel com valor superior a 30 (trinta) salários mínimos, ela deverá ser feita por meio de escritura pública. (CC, art. 108).

Sobre a extinção do usufruto por morte do usufrutuário, é importante destacar que a esta, *i.e.*, a morte, extinguirá o usufruto ainda que ele tenha sido estabelecido com determinado termo. Destarte, se o usufrutuário vier a falecer antes do advento do termo

estabelecido, o usufruto ainda assim será extinto, e o direito de usufruto não se transmitirá aos seus herdeiros. Por outro lado, ocorrendo a morte do nu-proprietário antes do fim do usufruto, este não será extinto, seguindo o direito de propriedade, com o usufruto, aos seus sucessores. (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2019).

Para o presente estudo é importante tratarmos sobre o princípio da *saisine* ou, na expressão francesa, *droit de saisine*, o qual cuida do momento da transmissão de bens em caso de falecimento. O princípio estabelece que a sucessão ocorre no exato momento da morte, quando “o próprio defunto transmite ao sucessor a propriedade e a posse da herança”. (GONÇALVES, 2019, p. 41). Trata-se de uma ficção jurídica, pois seu intuito é evitar que o patrimônio do *de cuius* fique sem titular enquanto se aguarda a transferência definitiva dos bens aos herdeiros (GONÇALVES, 2019, p. 41 e GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2019).

O princípio ora estudado foi positivado no ordenamento jurídico pátrio no artigo 1.784 do Código Civil, o qual prescreve que “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. (BRASIL, 2002, *online*). Gagliano e Pamplona Filho (2019, p. 74) entendem ser o princípio da *saisine* “a regra fundamental do Direito Sucessório, pela qual a morte opera a imediata transferência da herança aos seus sucessores legítimos e testamentários”. Deste modo, ocorrendo a morte do autor da herança, ocorre imediatamente a abertura da sucessão, e, em virtude do princípio da *saisine*, os herdeiros já se tornam desde logo condôminos e copossuidores dos bens deixados.

### **3 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)**

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) é instituído para os casos de transferência de domínio de quaisquer bens ou direitos a título gratuito. A Constituição Federal de 1988 o disciplina nos seguintes termos:

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

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

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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;  
 [...].  
 (BRASIL, 1988, *online*).

Como se pode extrair do texto supratranscrito, a Constituição Federal conferiu competência legislativa aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ITCMD. Entretanto, em se tratando de doador com domicílio ou residência no exterior, bem como quando o *de cujus* era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, a competência para disciplinar a transmissão dos bens ou direitos será de lei complementar. Geralmente o imposto é instituído por meio de lei ordinária, assim como eventuais revogações ou modificações que venham a ocorrer. No Estado da Paraíba, o imposto é instituído e disciplinado pela Lei Estadual n.º 5.123, de 27 de janeiro de 1989, a qual já passou por diversas atualizações em seu texto até aqui. O artigo 1º da referida lei traz o seguinte teor: “Art. 1º Fica instituído o Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD.” (PARAÍBA, 1989, *online*)

A respeito da base de cálculo de um tributo, é esta “a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.” (BALEEIRO, 2015, p. 38 *apud* SCHILTE, 2018, p. 27). Em relação ao ITCMD, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a base de cálculo utilizada é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38). O doutrinador tributarista Kiyoshi Harada ensina que “usualmente, como acontece no Estado de São Paulo, é aceito o valor venal do IPTU ou o valor fundiário do ITR, conforme o bem se localize na zona urbana ou na rural.” (2020, p. 532).

Partamos agora à definição do fato gerador de um imposto. Segundo Harada (2020, p. 694), o fato gerador pode ser definido como uma situação abstrata, descrita em lei, que quando ocorre em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Deste modo, “fato gerador” pode ser entendido em duas esferas: na esfera abstrata da norma descritiva do ato ou do fato, e na esfera da concretização daquele ato ou fato descrito.

Embora usual, a expressão “fato gerador” é alvo de duras críticas, justamente pela confusão que se pode fazer entre os seus dois sentidos (o abstrato e o concreto). Por essa razão, muitos doutrinadores preferem usar as expressões “hipótese de incidência” ou “hipótese tributária” para designar a descrição legislativa de um fato, e “fato imponível” ou

“fato jurídico-tributário” ou, ainda, “hipótese de incidência realizada” para designar o fato concreto, localizado no tempo e no espaço. (HARADA, 2020). Não obstante, a expressão “fato gerador” tornou-se consagrada pelo uso, sendo ainda hoje o termo mais utilizado pelos doutrinadores e usado expressamente inúmeras vezes pelo próprio Código Tributário Nacional.

No tocante ao ITCMD, o fato gerador deste imposto é a transmissão por morte ou por doação de quaisquer bens ou direitos (art. 35 do CTN). Relativamente à propriedade imobiliária, a transmissão ocorre com o registro do título de transferência no registro de imóveis competente no caso de doação (art. 1.245 do CC), e no momento da abertura da sucessão, na hipótese de transmissão *causa mortis* (art. 1.784 do CC). Nas transmissões por morte, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (parágrafo único, art. 35, CTN).

Sobre a alíquota de um imposto, pode-se conceituá-la como sendo o “percentual, fixado privativamente por lei, com que determinado tributo incide sobre a coisa tributada.” (SIDOU, 2016, p. 72). O legislador utiliza-se de diversas técnicas para orientar o cálculo dos tributos; algumas são mais simples, outras, mais complexas. Na maior parte dos casos, porém, o tributo a pagar é um percentual sobre o valor de uma operação ou de um imóvel, sobre o preço de um bem, sobre o montante da renda ou da remuneração. (PULSEN, 2020, p. 250).

A fixação de alíquotas máximas do ITCMD foi atribuída ao Senado Federal (art. 155, § 1º, IV, da CF). Não obstante, enquanto não for baixada a Resolução do Senado Federal sobre a matéria, os Estados e o Distrito Federal podem fixar as alíquotas que bem entenderem, desde que respeitem a capacidade econômica do contribuinte. (HARADA, 2020, p. 533).

#### **4 O ITCMD NA INSTITUIÇÃO E EXTINÇÃO DO USUFRUTO**

Aqui é onde incide o ponto de maior controvérsia, porquanto há quem entenda ser devida a cobrança do ITCMD tanto na instituição como na extinção do usufruto, mas há, também, entendimento diverso, no sentido de que o imposto não seria devido em situações de usufruto; há, ainda, quem defenda que o imposto só seria devido no momento da instituição do instituto jurídico, mas não no de sua extinção.

A título de exemplo, no Estado de Santa Catarina tem-se firmado o entendimento de que o ITCMD é devido em dois momentos: no da instituição ou reserva do usufruto e no de sua extinção. Esse entendimento foi ratificado pelo Estado de Santa Catarina, cuja Secretaria de Estado da Fazenda editou a seguinte nota:

[...] o fato gerador do imposto sobre transmissão do direito real de usufruto alcança (i) o momento de sua instituição ou reserva, quando os poderes de dispor e reaver são alienados a terceiro e os poderes de usar e gozar são mantidos na pessoa do ex-proprietário ou alienados a terceiros, bem como (ii) o momento de sua extinção, quando os poderes de uso e gozo são consolidados na pessoa do nu-proprietário, podendo ou não ser coincidente com a pessoa que o instituiu.

Desse modo, tem-se bem claro que a competência tributária atribuída pelas diversas Constituições alcança todas as transmissões de direitos reais de usufruto, seja sua instituição ou reserva, seja sua extinção.

Assim, observado no mundo fenomênico dos fatos a hipótese abstratamente prevista em lei, ocorre o fato gerador do tributo. Vale dizer, observada a instituição ou reserva de usufruto, ocorre o fato gerador do imposto, assim como também ocorre seu fato gerador quando observada sua respectiva extinção.

(SANTA CATARINA. Nota técnica n.º 01/2020. Incidência do ITCMD na reserva, instituição e extinção de usufruto. 2020, *online*).

Vê-se, portanto, que o entendimento é de que existe transferência do direito real de usufruto no momento de sua instituição ou reserva, bem como no de sua extinção, razão por que seria legítimo, assim, realizar a cobrança do imposto nesses dois momentos, caracterizando cada um deles fatos geradores autônomos de incidência tributária. No entanto, este posicionamento tem sofrido fortes críticas e tem se tornado cada vez menos aceito, ao ponto de vários Estados já terem feito atualizações legislativas com o condão de modificar esta realidade, como veremos mais à frente.

Uma das principais críticas que se costuma fazer sobre a incidência do ITCMD em dois momentos relacionados ao usufruto - na instituição ou reserva e na extinção - é a de que esta situação configuraria bitributação. Contudo, antes de prosseguirmos, é preciso esclarecer que o uso do termo “bitributação” para o tema em análise é impróprio. Trata-se, na verdade, da ocorrência de *bis in idem*. Vejamos a diferença entre os dois institutos:

Bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir o tributo sobre o mesmo fato jurídico. Já o *bis in idem* é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizada pela Constituição. (CASSONE, 1995 *apud* SCHILTE, 2018, p. 39).

No entanto, devido ao amplo uso do termo “bitributação” nas decisões judiciais que tratam da matéria ora estudada, e pelo fato de que no presente estudo não se abordará a

bitributação propriamente dita, as expressões “bitributação” e “*bis in idem*” serão aqui tratadas como sinônimos.

Feita a devida ressalva, é de salientar que o entendimento de que a cobrança do ITCMD em dois momentos distintos do usufruto (instituição e extinção) configura bitributação tem ganhado cada vez mais aceitação. A título de exemplo, vejamos a seguinte decisão, em sede de apelação cível, proferida pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

AGRAVO INTERNO. DECISÃO MONOCRÁTICA PROFERIDA EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DESTA CORTE, ESTANDO ASSIM EMENTADA: “APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. RENÚNCIA A USUFRUTO. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS – ITD. BITRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA. Precedentes do TJRJ.” AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. (...) De fato, o usufruto é um direito real (art. 1225, IV do CC/02) intransmissível e sua extinção não pode ser fato gerador de imposto de transmissão, sob pena de ocorrer bitributação, uma vez que, com a cessação do usufruto não há transferência de propriedade. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou neste sentido quando analisava caso semelhante ao dos autos, que tratava da não incidência do ITD sobre a extinção de fideicomisso (...) Como bem ponderado pela Douta Procuradoria de Justiça, no caso dos autos, “o usufruto foi constituído no momento da transmissão do bem imóvel, tendo sido gravado na escritura pública de compra e venda, momento em que já foi recolhido o ITD referente aos direitos que recame sobre o referido imóvel. Neste viés, não é possível exigir novamente o mesmo tributo em momento posterior, eis que, com a extinção, não há transmissão de nenhum direito sobre o bem imóvel, mas tão somente a consolidação de um direito que já pertencia aos proprietários desde o momento da aquisição do bem.” Assim, não há reparos a serem feitos na sentença que concedeu a ordem para afastar a exigência de pagamento do ITD sobre a renúncia de usufruto de bem imóvel.”  
(TJRJ, Apelação Cível nº 0403784-34.2008.8.19.0001, Relator Des. JORGE LUIZ HABIB, Décima Oitava Câmara Cível, DJe em 15/06/2012).

No Estado da Paraíba, a redação original da Lei Estadual n.º 5.123/1989, ao tratar das hipóteses de incidência do ITCMD, definia, em seu artigo 3º, inciso IV, que o imposto incidia sobre “a instituição de usufruto ou a sua extinção”. No entanto, com a inovação trazida com o advento da Lei Estadual n.º 10.507/15, o inciso supracitado passou a prever em sua redação apenas “a instituição do usufruto”, retirando a incidência, portanto, do momento da extinção. Outrossim, a referida lei acresceu ao artigo 4º da Lei Estadual n.º 5.123/1989 o inciso V, com o seguinte teor: “Art. 4º O imposto não incide sobre: V - a extinção ou a renúncia aos direitos do usufruto.” Posteriormente, a Lei Estadual n.º 11.301/19 veio a alterar, ainda, o conteúdo do inciso, que passou a ter a seguinte redação: “V - a extinção ou a renúncia aos direitos do



usufruto, exceto para os casos em que a sua instituição tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2015.” (PARAÍBA, 1989, *online*).

De igual modo, outros Estados editaram leis consagrando regra semelhante, como é o caso dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, por exemplo. A Lei Estadual paulista n.º 10.705/2000, que dispõe sobre o ITCMD no estado, atualizada pela Lei n.º 16.050/2015, traz, em seu artigo 6º, *caput* e inciso I, alínea *f*, a seguinte norma: “artigo 6º - Fica isenta do imposto: I - a transmissão “causa mortis”: *f*) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;”. (SÃO PAULO, 2000, *online*). Igualmente, a lei carioca de n.º 7.174/2015, que dispõe sobre o ITCMD no Estado, e cuja edição veio a substituir a Lei Estadual n.º 1.427/1989, estabelece norma praticamente idêntica em seu artigo 7º, *caput* e inciso III, *verbis*: “Art. 7º O imposto não incide: III - na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;”. (RIO DE JANEIRO, 2015, *online*).

Observa-se que, bem como no caso da lei paraibana como no das demais leis estaduais apresentadas, as mudanças legislativas extinguindo a incidência do ITCMD na extinção do usufruto ocorreram recentemente, há apenas 6 (seis) anos, o que demonstra tanto que trata-se de um entendimento ainda não consolidado, como que esta é uma tendência que deve tornar-se cada vez mais comum nas legislações estaduais e aceita nos tribunais doravante.

Este entendimento, que tem levado às mudanças legislativas, decorre da interpretação de que na extinção do usufruto não ocorre propriamente a transmissão do bem, mas somente a consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário. A transmissão, portanto, ocorre somente no momento da doação com reserva de usufruto, sendo o fato gerador a transferência da propriedade ocorrida pela doação em si, e não pela instituição do usufruto. Neste sentido, vejamos as seguintes decisões do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPETRANTE QUE PRETENDE O RECONHECIMENTO DA INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NO CASO DE EXTINÇÃO DO USUFRUTO POR RENÚNCIA DO USUFRUTUÁRIO. DIREITO PASSÍVEL DE RECONHECIMENTO, EM TESE, PELA VIA DO MANDAMUS. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO MENCIONADO NA ESPÉCIE DOS AUTOS, QUE TRATA DE EXTINÇÃO DO USUFRUTO POR RENÚNCIA DA USUFRUTUÁRIA. INEXISTÊNCIA DE TRANSMISSÃO DE BEM OU DIREITO. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO SE ENQUADRA NA MOLDURA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. 1) No caso em estudo, a impetrante não está postulando a declaração da inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, mas, ao revés, busca obter o reconhecimento da inexigibilidade do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação na hipótese de extinção do usufruto em razão da renúncia da

usufrutuária, circunstância que, segundo defende, não configura fato gerador do tributo em apreço. Logo, a providência judicial pretendida é, em tese, passível de reconhecimento pela via do mandamus. 2) Segundo entendimento predominante no âmbito deste Tribunal, no Mandado de Segurança é válida a indicação de autoridade que, em que pese não tenha praticado o ato coator, tem atribuição para corrigir a ilegalidade apontada, e até mesmo de estabelecer orientações a serem observadas pelos órgãos de fiscalização correspondentes, mormente porque é a máxima autoridade fazendária estadual. 3) Não é exigível o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD quando houver extinção do usufruto por renúncia do usufrutuário, uma vez que o fato gerador do tributo em referência é a transmissão, causa mortis ou por doação, de quaisquer bens ou direitos, o que não se verifica quando da referida renúncia. 4) O ato da renúncia, na verdade, importa no fenômeno da ‘consolidação’, uma vez que o proprietário passa a exercer a plenitude de seus direitos, não se operando, desta feita, a transmissão de bens ou direitos. 5) Concessão a segurança.

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

AGRAVO INTERNO. DECISÃO MONOCRÁTICA PROFERIDA EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DESTA CORTE, ESTANDO ASSIM EMENTADA: “APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. RENÚNCIA A USUFRUTO. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS E DIREITOS – ITD. BITRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA. Precedentes do TJRJ.” AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. (...) De fato, o usufruto é um direito real (art. 1225, IV do CC/02) intransmissível e sua extinção não pode ser fato gerador de imposto de transmissão, sob pena de ocorrer bitributação, uma vez que, com a cessação do usufruto não há transferência de propriedade. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou neste sentido quando analisava caso semelhante ao dos autos, que tratava da não incidência do ITD sobre a extinção de fideicomisso (...) Como bem ponderado pela Doutra Procuradoria de Justiça, no caso dos autos, “o usufruto foi constituído no momento da transmissão do bem imóvel, tendo sido gravado na escritura pública de compra e venda, momento em que já foi recolhido o ITD referente aos direitos que recame sobre o referido imóvel. Neste viés, não é possível exigir novamente o mesmo tributo em momento posterior, eis que, com a extinção, não há transmissão de nenhum direito sobre o bem imóvel, mas tão somente a consolidação de um direito que já pertencia aos proprietários desde o momento da aquisição do bem.” Assim, não há reparos a serem feitos na sentença que concedeu a ordem para afastar a exigência de pagamento do ITD sobre a renúncia de usufruto de bem imóvel.

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

Agravo Interno. Apelação Cível. Extinção de usufruto. Não identificado fato gerador de ITCMD. Art. 1º da Lei Estadual nº 1.427/89. Exação descabida. Enunciado nº 7 do Conselho da Magistratura do TJRJ. Jurisprudência do STJ e desta Corte. Decisão mantida. Desprovimento do recurso. (...) Na extinção de usufruto não há qualquer transmissão de propriedade ou de direitos reais. Ocorre, outrossim, a consolidação da propriedade em favor do nu-proprietário. Assim, na extinção ou renúncia de usufruto, não há qualquer das hipóteses de incidência do ITCMD expostas na

legislação colacionada acima. O mesmo pode ser dito com base nos fatos geradores inseridos no art. 35, I, CTN: “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;” No art. 11, I da Lei Estadual nº 1.427/89 aborda-se apenas a questão referente à base de cálculo do tributo, não sendo possível depreender da leitura do dispositivo a existência de fato gerador na extinção de usufruto.

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

Igual entendimento teve o Supremo Tribunal Federal, em julgamento de Recurso Extraordinário no qual a parte recorrida era o Estado do Rio de Janeiro, e cuja ementa transcrevemos abaixo:

EMENTA: USUFRUTO DECORRENTE DE DOAÇÃO A TERCEIRO. Com a morte do donatário, extingue-se o usufruto e consolida-se a propriedade na pessoa do nu-proprietário, não sendo devido o imposto de transmissão causa mortis. Recurso conhecido e provido.

(...)

VOTO

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(RE nº 83.835-RJ, Min. Rel. CUNHA PEIXOTO, Primeira Turma, STF, Aud. Publ. de 29/09/1976. *apud* SCHILTE, 2018, p. 46).

Na Paraíba, a 6ª Vara da Fazenda Pública de João Pessoa aplicou a mesma inteligência, nos termos que se seguem:

Em caso de morte de usufrutuário e, conseqüentemente, extinção do usufruto, não há transmissão de propriedade, sendo, portanto, inconstitucional a cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis (ITCD) pelo Estado nestes casos. Este foi o entendimento do juiz Aluizio Bezerra Filho, da 6ª Vara da Fazenda Pública da Capital, ao declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 3º da Lei Estadual nº 5.123/89, e do inciso IV do artigo 9º da Lei estadual nº 10.136/2013. Na sentença (...), o magistrado acolheu o pedido da Ação para afastar a incidência do ITCD na extinção do usufruto e determinar ao Cartório Imobiliário o cancelamento da cobrança.

(...)

Aluizio Bezerra lembrou, ainda, que no caso da doação há a transferência da propriedade do bem ao destinatário. Já no usufruto, o proprietário transfere apenas a posse direta. "O usufruto não pode ser transferido por meio de contrato de doação, herança ou legado, de modo que a sua extinção não constitui fato gerador do ITCD, por não implicar transmissão de bens ou direitos", enfatizou.

Na sentença, o juiz esclareceu que a edição da Lei nº 5.123/89 estabeleceu a cobrança do ITCD nos atos jurídicos de usufruto ou da sua extinção. Ele afirmou que a violação ao Código Civil é clara quando confere ao usufrutuário a condição de proprietário, enquanto o CC definiu o mesmo, apenas, como detentor de posse. (PARENTE, 2019, *online*).

Fica claro, portanto, que não ocorre qualquer transferência de direito real quando da extinção do usufruto, mas tão somente a consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário, razão por que o advento da extinção não pode ser considerado fato gerador do ITCMD, cuja incidência exige necessariamente a ocorrência de transmissão de bem ou direito. Este entendimento tem sido a principal razão para que os Tribunais tenham acatado as contestações decorrentes da cobrança deste tributo, bem como pelas alterações legislativas que expomos mais acima.

No entanto, diante deste entendimento, torna-se pertinente questionar a legitimidade, *i.e.*, a legalidade e a constitucionalidade da incidência do ITCMD em qualquer caso de usufruto, seja em sua instituição/reserva ou em sua extinção. Isso porque, se considerarmos que no usufruto não ocorre transferência de propriedade, mas apenas a cessão temporária dos direitos de usar e gozar do bem, direitos estes que eventualmente deverão, necessariamente, consolidar-se na pessoa do nu-proprietário (pois dele nunca deixaram de ser, ainda que indiretamente), e considerando, ainda, que o ITCMD só pode incidir nos casos em que há efetiva transmissão - *causa mortis* ou por doação - de bens ou direitos, logo, podemos

concluir que, malgrado tenham as legislações estaduais mais vanguardistas excluído a extinção do usufruto das hipóteses de incidência de cobrança do ITCMD, falharam ao manter a instituição e reserva de usufruto como fato gerador do referido imposto.

A respeito da constitucionalidade da incidência do ITCMD sobre a instituição ou reserva e sobre a extinção do usufruto, temos jurisprudência no sentido de que esta hipótese deveria ser declarada inconstitucional, pelo fato de que a competência constitucionalmente atribuída aos Estados e ao Distrito Federal confere a estes entes poder para criar tributos sobre “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos” (art. 155, I, CF/1988), mas não sobre usufruto, o qual, como já vimos, não gera qualquer tipo de transmissão.

Foi com este entendimento que o juiz Aluízio Bezerra Filho, da 6ª Vara da Fazenda Pública da Capital, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 3º, que estabelece que “incluem-se entre as hipóteses definidas no artigo anterior, além de outras estabelecidas em regulamento: a instituição de usufruto;” (PARAÍBA, 1989, *online*) e do inciso IV do artigo 9º (este, com redação dada pela Lei estadual nº 10.136/2013), o qual institui que “contribuinte do imposto é: na instituição de usufruto ou sua extinção, respectivamente, o usufrutuário ou beneficiário da extinção;” (PARAÍBA, 1989, *online*), ambos da Lei Estadual nº 5.123/89, como podemos ver do trecho abaixo transcrito:

Aluízio acrescentou, ainda, que o Estado da Paraíba, ao editar as normas, legislou sem competência para a questão, visto que a Constituição Federal outorgou aos Estados a competência para criação de tributos sobre "transmissão causa mortis e doação", mas não de usufruto. Este extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis pela renúncia ou morte do usufrutuário, conforme destacou o magistrado. (PARENTE, 2019, *online*).

Esta concepção é perfeita esclarecida pelo eminente jurista Hugo de Brito Machado, nos seguintes termos:

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

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

Na constituição do usufruto, o que se dá é a instituição do direito de usar, gozar, e fruir, e na extinção do usufruto o que se dá é o fim desse direito. Assim, nos Estados

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

(MACHADO, 2015, p. 50 *apud* SCHILTE, 2018, p. 35).

Assim sendo, a compreensão de que a cobrança do ITCMD é indevida não apenas no momento da extinção do usufruto, mas tampouco o é no momento de sua instituição, é corolário lógico da inteligência de que não ocorre qualquer transferência no instituto do usufruto, bem como do fato de que carece competência legislativa constitucional aos Estados e Distrito Federal para criar imposto com incidência sobre a instituição/reserva e extinção do usufruto.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho fizemos uma análise acerca da incidência do ITCMD na instituição e extinção do usufruto, buscando responder à pergunta “a instituição e a extinção do usufruto configuram fato gerador do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD)?”, tendo em vista que respostas diferentes dadas a essa pergunta podem vir a causar prejuízo patrimonial ao cidadão ou ao Estado.

Para tanto, definimos como objetivo geral deste estudo a tarefa de analisar a incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) na instituição e extinção de usufruto; e como objetivos específicos, analisar os argumentos e justificativas favoráveis e contrários à cobrança do ITCMD na instituição e extinção de usufruto, constatar se a instituição e a extinção de usufruto configuram fato gerador para a incidência do ITCMD, e verificar a legalidade e a constitucionalidade da cobrança do ITCMD quando da ocorrência de instituição e de extinção de usufruto.

Vimos que o usufruto é um direito real instituído no Código Civil que tem como objeto a cessão dos direitos de usar e fruir de um bem, sem, contudo, transferir a propriedade ao usufrutuário. O direito de usufruto é sempre temporário e personalíssimo (*intuitu personae*), de modo que não pode ser cedido nem herdado. Vimos também que o ITCMD é um imposto de competência estadual que só incide nos casos em que há efetiva transmissão de propriedade por motivo de morte ou por doação.

Ademais, analisamos que o tema da incidência do ITCMD sobre a instituição e extinção do usufruto ainda é ponto de muito controvérsia, havendo estados que cobram o tributo nos dois momentos, e outros que atualizaram sua legislação para retirar a incidência do imposto no momento da extinção, deixando-a, contudo, no da instituição. Expomos, ainda, o entendimento dos que rechaçam a aplicação do ITCMD a qualquer momento do usufruto, já havendo, inclusive, a declaração incidental de inconstitucionalidade da cobrança do imposto em relação ao usufruto aqui no Estado da Paraíba.

Ao realizarmos a análise do tema, por todo o entendimento doutrinário e jurisprudencial apresentados, bem como pelas inovações legislativas que já caminham em certo sentido, chegamos à conclusão de que a cobrança do ITCMD por partes dos Estados e do Distrito Federal nos adventos da instituição e da extinção do usufruto carece de legitimidade, tanto por não terem competência constitucional para instituir o imposto, como por não gerar o usufruto qualquer transmissão de bens ou direitos.

Disto isso, conseguimos responder à pergunta inicial, porquanto, diante de tudo o que foi exposto, parece-nos ter ficado evidente que a cobrança do ITCMD na instituição e extinção do usufruto não é devida, haja vista que neste instituto civil não ocorre qualquer transmissão de propriedade, requisito caracterizador essencial do fato gerador deste tributo, como tampouco a cobrança encontra validade na Constituição Federal, por ter a Carta Magna atribuído competência aos Estados e Distrito Federal para criar imposto sobre transmissão de bens e direitos, e não sobre o usufruto.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília-DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm)>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995. *apud* SCHILTE, 2018, p. 39.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FERREIRA, Sandro Alexandre. **Caso de usufruto que não se extingue por morte no direito brasileiro**. Jus.com.br. Setembro de 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10439/caso-de-usufruto-que-nao-se-extingue-por-morte-no-direito-brasileiro>>. Acesso em: 30 de maio de 2021.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil : direitos das sucessões**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. volume 7.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil : direitos reais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. volume 5.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro : direito das coisas**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. volume. 5.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro : direito das sucessões**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. volume. 7.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **O usufruto e a questão tributária que suscita**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 236, jun 2015, p. 50. *apud* SCHILTE, 2018, p. 35.

PARAÍBA. **Lei n.º 5.123 de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos**. Diário Oficial do Estado, João Pessoa-PB, 28 de janeiro de 1989. Disponível em: <<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/66-leis/itcd/6138-lei-n-5-123-de-27-de-janeiro-de-1990>>. Acesso em 29 de maio de 2021.

PARENTE, Gabriela. **Justiça afasta cobrança de ITCD em casos de extinção de usufruto pela morte do usufrutuário**. Tjpb.jus, notícias, 25 de junho de 2019. <<https://www.tjpb.jus.br/noticia/justica-afasta-cobranca-de-itcd-em-casos-de-extincao-de-usufruto-pela-morte-do-usufruario>>. Acesso em: 31 de maio de 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

RIO DE JANEIRO. **Lei n.º 7.174 de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro-RJ, 28 de dezembro de 2015. Disponível em:



<<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>>. Acesso em: 30 de maio de 2021.

SANTA CATARINA. **Nota técnica n.º 01/2020. Incidência do ITCMD na reserva, instituição e extinção de usufruto.** Secretaria de Estado da Fazenda, Diretoria de Administração Tributária, Gerência de Tributação. Florianópolis, 21 de setembro de 2020. Disponível em:

<[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas\\_tecnicas/2020/nota\\_tecnica\\_20\\_001.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas_tecnicas/2020/nota_tecnica_20_001.htm)>. Acesso em: 29 de maio de 2021.

SÃO PAULO. **Lei n.º 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.** Assessoria técnico-legislativa, São Paulo-SP, 28 de dezembro de 2000. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>>. Acesso em: 30 de maio de 2021.

SCHILTE, Júlia Brenda Brandão. **Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) : incidência na extinção do usufruto.** Trabalho de conclusão de curso (graduação), Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito. Rio de Janeiro, 2018.

SIDOU, J. M. Othon et al (Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ). **Dicionário Jurídico : Academia Brasileira de Letras Jurídicas.** 11. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 2016.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha mãe, Darci Bezerra Quaresma, por motivos que vão além do que posso expressar com palavras, pois estas jamais poderiam fazer jus à benevolência e à graça que dela tenho recebido imerecidamente ao longo de toda a minha vida, razão por que resumo o meu agradecimento a apenas: muito obrigado.

Ao meu pai, Djaildo Quaresma dos Santos (*in memoriam*), de quem herdei o nome, a fisionomia e o temperamento, e quem sei que ficaria muito feliz e orgulhoso por ver-me formado em Direito.

À minha irmã, Samara Lowisi Bezerra Quaresma, por uma vida juntos.

E, se existe um Deus lá em cima a nos observar, a Ele também, pelo dom da vida e da existência e pela inteligência com que me agraciou.

Aos meus amigos e colegas da faculdade, pelo apoio mútuo em vários momentos do curso.

Também ao meu orientador, Prof. Dr. Fábio Severiano do Nascimento, pela paciência e compreensão de me orientar nas circunstâncias em que se deu o desenvolvimento deste trabalho.

Sem vocês, nada disso seria possível.