

A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NA EXTIÇÃO DO USUFRUTO NO ESTADO DE SÃO PAULO

THE NON-INCIDENCE OF THE TAX ON INHERITANCE AND DONATION ON ANY ASSETS AND RIGHTS IN THE EXTINGUISHMENT OF THE USUFRUCT

THIAGO MORAES TONELLI

Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especializado em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela Universidade Paulista – UNIP. Professor seminarista do IBET. Advogado e Consultor jurídico na área do direito tributário. tttonelli.adv@outlook.com.br

OSVALDO SANTOS DE CARVALHO

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Consultor na área tributária. Professor dos Cursos de Mestrado, Especialização e Extensão do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Convidado em diversos cursos de pós-graduação em matéria tributária. Consultor-colaborador da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). os-carvalho@uol.com.br

Resumo: O presente estudo tem como escopo tratar das competências legislativa e tributária dos Estados e Distrito Federal para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, elucidando sua materialidade, as limitações constitucionais ao poder de tributar e as normas gerais em direito tributário, tal como retratadas na Constituição Federal de 1988, perpassando pela Lei Federal Nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 e a Lei Federal Nº 10.406 de 10, de Janeiro de 2002, a fim de abordar o fato jurídico tributário do ITCMD e os direitos reais, especialmente no que atine a não incidência do imposto em comento no caso de extinção do usufruto, tal como consta na legislação do Estado de São Paulo.

Palavras-chaves: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos; extinção do usufruto; não incidência.

Abstract: This article aims to delimit the legislative and tax competences of the States and the Federal District to establish the Tax on Transmission Cause of Death and Donation – ITCMD, elucidating its materiality, the constitutional limitations in taxing and the general rules, such as portrayed in the Federal Constitution of 1988, passing through Federal Law Nº 5.172 of October 25, 1966 and Federal Law Nº 10.406 of January 10, 2002, in order to address the tax legal fact of the ITCMD and the rights in rem, especially the non-incidence of this tax in the event of extinction of the usufruct, as stated in the legislation of the State of São Paulo.

Keywords: Tax on Inheritance and Donation of Any Assets and Rights; extinction of the usufruct; non-incidence.

Sumário: 1. Introdução - 2. A competência tributária dos Estados acerca do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD): 2.1. Competência legislativa e ausência lei complementar em normas gerais de direito tributário sobre o ITCMD; 2.2. Dos princípios e sobreprincípios delimitadores ao exercício das competências tributária e legislativa - 3. O ITCMD e as diretrizes interpretativas previstas no Código Tributário Nacional (CTN) - 4. A regra-matriz de incidência tributária (RMIT) do ITCMD na legislação do Estado de São Paulo: 4.1. Considerações acerca dos direitos de propriedade e usufruto; 4.2. Os critérios da RMIT do ITCMD na Lei Estadual Nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000 e o direito de usufruto; 4.3. Decreto Estadual Nº 46.655 de 01 de abril de 2002 e Decisão Normativa Nº 03 de 26 de fevereiro de 2010 da Coordenação da Administração Tributária (CAT) - 5. Considerações finais - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A competência tributária dos Estados para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de quaisquer bens e direitos está prevista no Art. 155, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), com a redação dada pela Emenda Constitucional Nº 3/93.

Não obstante, o poder constituinte originário em antecipação a eventual conflito de competência horizontal, prescreveu que o ITCMD relativo; “a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal” e “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”, nos termos do Art. 155, §1º, I e II, da CF/88.

Outro traço marcante deste imposto é a ausência de lei complementar delimitando esta espécie tributária de forma equânime com relação aos Estados e o Distrito Federal, o que não obsta, todavia, que os entes federados exerçam sua competência legislativa, nos termos dos Arts. 24, I, §3º da CF/88 e 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Interessa-nos, entretanto, para fins de delimitação do presente estudo, perquirir acerca dos critérios da hipótese e do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do imposto em comento, tal como postos pela legislação do Estado de São Paulo, a fim de elucidar as peculiaridades que permeiam os instrumentos legais e infra legais que serão oportunamente abordados no decorrer deste artigo, bem como perpassar acerca dos institutos jurídicos da propriedade e do usufruto para então elucidarmos a não incidência do ITCMD sobre a extinção do usufruto.

O tema em voga além de relevante envergadura acadêmica tem assumido o protagonismo no âmbito dos Tribunais pátrios em razão de diversas legislações Estaduais que imputam o recolhimento do ITCMD nestes casos, da fiscalização que tem se intensificado em busca de recursos e até mesmo pelo crescente interesse dos contribuintes pelo planejamento sucessório.

2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS ACERCA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)

A Constituição Federal atual em face à de 1967 (CF/67) estabeleceu relevante marco histórico na repartição da competência tributária até então conferida exclusivamente aos Estados e ao Distrito Federal para “instituir o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis” (Art. 24, I, da CF/67), segregando as transmissões não onerosas *causa mortis* e doação, conferindo-as aos Estados e ao Distrito Federal (Art. 155, I, da CF/88), das transmissões onerosas e conferindo-as aos Municípios (Art. 156, II, da CF/88).

Do enunciado prescrito contido no Art. 155, I, da CF/88, podemos, então, extrair duas materialidades sobre as quais devam recair o ITCMD; a) transmissão de qualquer bem ou direito havido por “*causa mortis*”; e, b) transmissão de qualquer bem ou direito por doações.

Destarte, muito embora não haja propriamente uma definição no âmbito constitucional daquilo que venha a ser o signo “transmissão”, tem-se que este possui conteúdo semântico coincidente com o de transferência, mediante ato ou negócio jurídico não onerosos que promovam a transmissão de quaisquer bens e direitos, por meio de “doação”¹ e “*causa mortis*”,² que referem-se, aquela a um negócio jurídico havido entre doador e donatário e esta em razão da sucessão da herança deixada pelo *de cuius* aos herdeiros.³

É de suma importância destacar que a competência tributária e competência legislativa são duas espécies de enunciados prescritivos complementares: “a primeira delas é a que acabamos de mencionar, que dispõe sobre a competência tributária; a segunda, diversamente, é veículo de instituição do tributo, de exercício da competência, portanto”.⁴

2.1. Competência legislativa e ausência lei complementar em normas gerais de direito tributário sobre o ITCMD

Ainda no domínio constitucional, o poder constituinte originário outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência legislativa concorrente para legislar sobre direito tributário (Art. 24, I), incumbindo a União neste específico campo de atuação limitar-se a edição de normas gerais (Art. 24, §2º). E, na falta destas, deterão os entes federados a competência legislativa plena (Art. 24, §3º), o que também foi assegurado no Art. 34, *caput* e §3º, do Ato das disposições constitucionais transitórias (ADCT).⁵

¹ Disciplinada pelo Art. 538 e seguintes da Lei Federal Nº 10.406 de 10, de janeiro de 2002.

² Disciplinada pelo Art. 1.784 e seguintes da Lei Federal Nº 10.406/02.

³ OLIVEIRA, Euclides Benedito de; AMORIM, Sebastião Luiz Amorim. *Inventários e partilhas: direito das sucessões: teoria e prática*. 23. ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito. 2013. p. 344.

⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses. 2020. p. 268-269.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed.

No desenvolver do tema não nos compete investigar acerca da omissão do legislador federal em editar o veículo introdutor de normas que os Arts. 24, § 1º e 146, III, alínea “a”, da CF/88 fazem alusão, sob pena de adentrarmos em campo alheio à ciência do direito, bastando a constatação de que inexistente no sistema do direito positivo, lei complementar de caráter nacional sobre o ITCMD e que os entes federados em comento, se valerem da prerrogativa constitucional suscitada acima para instituir o imposto em seu território.

Isto porque, toda linguagem científica que preze pela qualidade das proposições emitidas acerca do objeto analisado deve ater-se ao padrão filosófico adotado para se debruçar sobre aquele e as incisões metodológicas que “são epistemológicas: não modificam, nem condicionam o dado físico, apenas delimitam o campo de experiência do sujeito cognoscente, constituindo seu objeto”.⁶

2.2. Dos princípios e sobreprincípios delimitadores ao exercício das competências tributária e legislativa

Nessa toada cumpre indagar brevemente acerca do alcance da dita “competência legislativa plena” que gozam os entes federados em questão. De proêmio ressaltamos que a materialidade atribuída pelo constituinte aos entes federados é em si uma limitação ao poder de tributar, decotando fatos que não concernem ao seu campo de atuação e que, portanto, estão fora de sua competência tributária.

Em um segundo momento, ao nos voltarmos aos princípios e sobreprincípios, “normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”,⁷ podemos observar um vasto rol de enunciados prescritivos na Carta Magna que servem de suporte fático para congregar normas jurídicas que asseguram direitos e garantias individuais aos administrados, reverberando diretamente na competência tributária dos entes federados como limitações ao poder de tributar.

É o caso dos Princípios da Legalidade e Tipicidade Tributária, os quais, no direito tributário, decorrem do Art. 150, I, da CF/88, prescrevendo limites objetivos aos Estados e ao Distrito Federal, ao vedar a exigência ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. Ambos compelem o interprete a buscar enunciados prescritivos (dados aptos a concretizar o fato jurídico tributário, ou seja, os critérios material, espacial e temporal da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, os quais abordaremos em tempo) na lei ou no veículo introdutor de normas que lhe faça vezes.

E, por consectário, os Sobreprincípios da Segurança Jurídica e Certeza do Direito estão implícitos no texto constitucional e são valores que o legislador buscou salvaguardar com a correta aplicação dos princípios ressaltados acima, posto que,

Porto Alegre: Livraria do Advogado. ESMAFE. 2014. p. 353.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito; o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2013. p. 45.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Princípios e sobreprincípios na aplicação do direito*, Instituto brasileiro de estudos tributários, São Paulo, ©2019, [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Princ%C3%ADpios-PBC.pdf>, acessado em: 20 de novembro de 2022.

assegurará com isso, a estabilidade nas relações jurídicas e a não surpresa dos administrados em não ser compelido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei que assim determine.

3. O ITCMD E AS DIRETRIZES INTERPRETATIVAS PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

A Lei Federal Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 à época de sua edição disciplinou, nos Artigos 35 a 42, da Seção III, o “Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos”, sem, contudo, trazer disposições específicas sobre o ITCMD, posto que tal imposto não figurava na Constituição de 1947 então vigente.

Embora formalmente ordinária e materialmente complementar, a Lei Nº 5.172/66 foi recepcionada pela CF/88 com status de lei complementar, entretanto, o mesmo não ocorre com todos seus enunciados prescritivos. É o caso do Art. 35,⁸ pois conforme bem rememora Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o imposto tal como ideado no CTN não mais existe. A CF88 atribuiu aos Estados um imposto *causa mortis* amplo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos”.⁹

No entanto, respeitada a repartição constitucional de competência entre as transmissões onerosas (Art. 156, I, da CF/88) e não onerosas (Art. 155, I, da CF/88) de bens e direitos a eles relativos, o regramento do CTN permanece aplicável ao imposto em análise em relação às disposições contidas nos Arts. 35, par. ún., 38 e 42,¹⁰ nos termos do Art. 34, §5º, da CF/88.¹¹

Por seu turno, o Art. 96, do CTN prescreve que a expressão “legislação tributária” compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”, excluindo-se, portanto, da expressão legislação tributária toda e qualquer norma infra legal, em observância ao princípio estrita legalidade.

A referida assertiva é ratificada pelo teor do Art. 99, do CTN, o qual delimita o conteúdo e o alcance dos decretos restringindo-os “aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”, nos estritos limites do Art. 97, do mesmo Códex, aplicando-

⁸ 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.

⁹ CALMON, Sacha Navarro Coêlho. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015. p. 461.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2021. p. 402.

¹¹ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] §5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

se o mesmo raciocínio *ubi eadem ratio, ibi eadem legis* às normas complementares, prescritas no Art. 100, da lei em voga.

Do mesmo modo, em observância as limitações constitucionais ao poder de tributar e a repartição de competência delineadas na CF/88, o legislador infraconstitucional inseriu nos Arts. 109¹² e 110,¹³ do CTN, enunciados prescritivos que asseguraram freios e contrapesos à competência tributária dos entes federados, vedando a alteração da definição, conteúdo e o alcance de institutos e formas de direito privado; naquele para coibir o abuso de formas, facultando ao legislador a atribuição dos efeitos tributários respectivos, e; neste vedando a referida alteração para ampliar a competência tributária dos entes federados.¹⁴

4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT) DO ITCMD NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO

Neste ponto cumpre-nos discorrer acerca da regra-matriz de incidência tributária, elucidando, inicialmente, que se trata de uma fórmula, ao passo que corresponde a concretização de determinados dados eleitos pelo legislador como relevantes para o sistema de referência, no caso o direito positivo.

É precisamente neste preceito lógico que se observa a necessidade de a norma jurídica em sentido estrito corresponder a expressão da “unidade mínima e irredutível de significação do deôntico”,¹⁵ que se manifesta em uma estrutura hipotético-condicional apta a regular condutas intersubjetivas.

Na hipótese normativa estão contidos os critérios material, espacial e temporal, que tem o escopo de identificar o fato jurídico tributário.

O critério material se consubstancia na representação do núcleo da hipótese normativa, descrevendo-o pela conjugação de determinado verbo e seu complemento. Por sua vez nos critérios espacial e temporal, estarão contidas coordenadas de espaço e tempo, delimitando o lugar e o momento de ocorrência do critério material. Auferidos os critérios em comento, reputar-se-á verificado o fato jurídico hipoteticamente descrito na hipótese normativa.

A configuração do fato jurídico tributário dá ensejo ao fato jurídico relacional, regido pelas previsões contidas no conseqüente normativo da regra-matriz de incidência tributária, mais especificadamente pelos critérios quantitativo e pessoal.

¹² Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

¹³ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹⁴ CALMON, Sacha Navarro Coelho. Conceito, vigência, interpretação, integração e aplicação da legislação tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito, (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET. 2010. p. 434.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses. 2015. p. 45.

Naquele estarão previstas a; base de cálculo, com a dúplici função de mensurar o fato jurídico tributário e confirmar, infirmar ou afirmar,¹⁶ o critério material da hipótese normativa, e; a alíquota, que congregada à base de cálculo conferirá a precisa grandeza econômica do fato jurídico. Este, por sua vez, compõe-se da bilateralidade, inerente da relação jurídica entre sujeito ativo, o detentor do direito subjetivo de exigir o adimplemento da obrigação e o sujeito passivo, compelido no dever jurídico de adimplir a obrigação.

Uma vez satisfeitos os direitos e deveres correlatos, desaparece o liame entre os sujeitos e, conseqüentemente extingue-se a obrigação, nos termos do Art. 156, do CTN.

É precisamente na lei em sentido estrito que deve intérprete perquirir acerca dos referidos critérios da hipótese e do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária de determinado tributo, no caso em apreço do ITCMD, instituído pela Lei Estadual Nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000.

4.1. Considerações acerca dos direitos de propriedade e usufruto

O adequado deslinde do objetivo ora proposto no presente estudo demanda incursão acerca dos direitos reais, especialmente o de propriedade e usufruto. O direito real pode ser compreendido, em suma, como a relação jurídica na qual o sujeito ativo, detentor do direito, pode colher da coisa, os proveitos que esta proporcionar, exclusivamente e em oposição ao sujeito passivo.¹⁷

Consagrado nos Artigos 5º, XXII e XXIII, e 170, II e III, da CF/88, o direito de propriedade é absoluto, vez que assegurada sua plenitude, desde que desenvolvido em prol da função social, atendendo objetivos econômicos, sociais e ambientais, tais como o aproveitamento racional e adequado do solo, preservação do meio ambiente, dentre outros.

A propriedade é em sua essência o direito nuclear dos demais direitos reais que a orbitam, pressupondo impreterivelmente sua existência, pois representam limitações daquele que subsiste independentemente de outro direito real.

O legislador infraconstitucional tipificou um rol de direitos reais no Art. 1225, da Lei Federal Nº 10.406/02 e embora não tenha definido o direito de propriedade supramencionado, andou bem ao fazê-lo indiretamente no Art. 1.228, caput, qualificando o proprietário como o detentor da “faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

Por sua vez, o direito de usufruto constante no rol em questão, confere ao detentor o “direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos”, conforme preconiza o

¹⁶ *Ibidem*. p. 248.

¹⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil, 3: direito das coisas*. 42. ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 24.

Art. 1.394, da Lei Federal 10.406/02 Neste sentido, é *mui* oportuna a lição do saudoso jurista, Washington de Barros Monteiro:¹⁸

“[...] o usufruto pressupõe coexistência de dois sujeitos: o usufrutuário e o nu-proprietário. Ao primeiro se conferem o uso e o gozo da coisa, e ao segundo pertence sua substância. Tem este a nua-propriedade, o domínio despojado de seus elementos vivos, os que se atribuem ao primeiro, o usufrutuário”.

A instituição do usufruto mediante doação, desde que conte com aceitação expressa ou tácita do donatário, pode ser realizada por instrumento público ou particular, sendo imperioso seu registro no Cartório de Registro de Imóveis para que a transmissão surta seus efeitos legais, conforme preconizam os Arts. 539, 541, 1227 e 1391 do Código Civil e Art. 167, I, itens 7 e 33, da Lei Federal Nº 6.015 de 31 de dezembro de 1973.

Dentre as várias características do usufruto (causa, objeto, extensão e duração) nos afigura relevante para fins de análise dos limites do exercício da competência legislativa concorrente em matéria tributária dos Estados e Distrito Federal para instituir o ITCMD, tomar nota acerca de sua duração que será: vitalícia ou temporária.

Será vitalícia perdurando enquanto viver o usufrutuário ou em razão da ocorrência de algumas das causas legais de sua extinção. Temporária, pelo termo de sua duração. Findo os quais, extinguir-se-á o direito de usufruto, nos termos do Art. 1.410, da lei 10.406/02.¹⁹

Havendo a extinção do usufruto que grava os bens, por qualquer de suas modalidades, o direito real de propriedade que é uno, volta a ser pleno, consolidando-se nas mãos do nu-proprietário.

4.2. Os critérios da RMIT do ITCMD na Lei Estadual Nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000 e o direito de usufruto

Os critérios da hipótese; material; espacial, e; temporal estão previstos respectivamente nos Artigos 2; 3, I, II e III, e; 4, da Lei Estadual Nº 10.705/00.

No que concerne especificamente ao direito de usufruto, haverá a incidência nas transmissões não onerosas de qualquer bem ou direito *causa mortis* por sucessão legítima, testamentária ou provisória; ou, ainda por meio de doações, relativas a transmissão de propriedade de bem imóvel ou direito a ele relativo, situado no Estado de São Paulo, ainda que o inventário seja processado em outro Estado e, nos casos

¹⁸ *Ibidem*, p. 394.

¹⁹ 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).

de doação, ainda que as partes não tenham domicílio ou residência no Estado, no átimo em que se operar a transferência destes (bens ou direitos).

Por seu turno os critérios do consequente: pessoal e quantitativo, estão previstos nos Artigos 7, 9 e 16, da lei em questão, sendo pertinente destacar que nos casos de transmissão da nua-propriedade ou do usufruto, a base de cálculo corresponderá, respectivamente, a dois terços do valor venal do bem ou a um terço deste,²⁰ os quais congregados a alíquota de 4%, conferirão a precisa compostura da obrigação tributária entre o sujeito passivo e o titular do exercício da competência tributária, o Estado de São Paulo, sujeito ativo.

Ainda, no que importa ao tema proposto, o Artigo 6º, da Lei Estadual, isenta; as transmissões “*causa mortis*” na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor, e; as doações cujo montante não exceda a 2.500 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESP).²¹

Neste sentido, cumpre salientar, *a latere*, que a isenção, não obstante conste no Art. 175, II, do CTN, como causa de exclusão do crédito tributário, tal acepção é dotada de atecnia. Isto porque parte-se da premissa de que não há a constituição do crédito tributário para que posteriormente a norma isentiva atue excluindo este.

Isso porque a isenção é norma jurídica que opera na estrutura da regra-matriz de incidência tributária, mutilando os critérios do antecedente ou do consequente normativo, sem, contudo, eliminá-los do campo de incidência da norma jurídica tributária, não dando ensejo, portanto, a constituição da obrigação tributária.²²

Trocando em miúdos, não há uma “disputa cronológica de incidência” entre as normas em comento. Há a incidência da norma de isenção que compromete a eficácia técnica sintática da norma que imputa exação tributária, mas para tanto os critérios da hipótese ou do consequente normativo que se busca isentar, devem estar previstos na competência tributária do ente federado.

Contudo, segundo suscitado alhures, havendo a extinção do direito real de usufruto não se opera qualquer transmissão de direitos *causa mortis* ou doação, mas sim sua consolidação na pessoa do nu-proprietário, que volta a ser detentor da propriedade plena, configurando caso de não incidência da norma tributária, posto que tal situação não se amolda ao critério material da hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária do imposto em voga.

²⁰ Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo). [...] § 2º - Nos casos a seguir, a base de cálculo é equivalente a: [...] 3. 1/3 (um terço) do valor do bem, na instituição do usufruto, por ato não oneroso; 4. 2/3 (dois terços) do valor do bem, na transmissão não onerosa da nua-propriedade.

²¹ Artigo 6º, I, alínea “f” e II, alínea “a”, da Lei Estadual Nº 10.705/00, respectivamente.

Tais conclusões denotam a inconstitucionalidade da isenção prevista no Art. 6º, I, “f”, da Lei Estadual em voga, vez que os enunciados prescritivos abarcam situação que não corresponde ao fato jurídico tributário do ITCMD.

4.3. Decreto Estadual Nº 46.655 de 01 de abril de 2002 e Decisão Normativa Nº 03 de 26 de fevereiro de 2010 da Coordenação da Administração Tributária (CAT)

O decreto em voga ao disciplinar a matéria preceitua em seu Artigo 31 o seguinte:

“Artigo 31 - O imposto será recolhido (Lei 10.705/00, Art. 17, com alteração da Lei 10.992/01, e 18):

I - Na transmissão "causa mortis", no prazo de 30 (trinta) dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento;

II – Na doação:

[...]

c) nos momentos indicados no §3.º, se houver reserva do usufruto, do uso ou da habitação sobre o bem, em favor do doador;

[...]

§ 3.º - Na hipótese prevista na alínea "c" do inciso II, o imposto será recolhido:

1 - Antes da lavratura da escritura, sobre o valor da nua-propriedade;

2 - Por ocasião da consolidação da propriedade plena, na pessoa do nu-proprietário, sobre o valor do usufruto, uso ou habitação;

3 - Facultativamente, antes da lavratura da escritura, sobre o valor da propriedade”.

Ocorre que, tal disposição, em um primeiro momento, contraria a canhestra isenção prevista no Art. 6, I, alínea “f”, da Lei Estadual Nº 10.705/00, pois tendo o nu-proprietário instituído o usufruto à terceiro mediante doação e, incorrendo este em alguma das causas de extinção do usufruto, previstas no Art. 1.410, da Lei Federal Nº 10.406/02, não haveria a concretização do “fato jurídico tributário”, em razão da mutilação do pretense critério material pela norma de isenção.

Não obstante, no âmbito do Poder Executivo, a Decisão Normativa Nº 03 de 26 de fevereiro de 2010 da Coordenação da Administração Tributária (CAT) exterioriza o entendimento do ente tributante em questão, nos seguintes termos:

“[...]

6 - Embora possa ser cindido quanto ao seu exercício, o direito de propriedade é uno e, em virtude da própria natureza temporária do usufruto, em última análise, o verdadeiro proprietário do bem é o titular da nua-propriedade, já que a extinção do usufruto é inevitável. E, nesse sentido, em decorrência da falta de previsão na legislação paulista, a extinção do usufruto, pela morte (ou renúncia) do usufrutuário, não é hipótese de incidência do ITCMD.

7 - Note-se, porém, que o fato de a extinção do usufruto não ser hipótese de incidência do ITCMD não traz implicações nas situações em que houve doação do bem imóvel com reserva de usufruto, em favor do doador, em que, sob a permissão estabelecida pelo § 3º do Artigo 31 do Decreto 46.655/2002,

o imposto não foi recolhido integralmente. Caso em que o donatário escolheu pagar o ITCMD em dois momentos distintos, efetuando, antes da lavratura da escritura, apenas o recolhimento sobre o valor da sua propriedade, isto é, 2/3 (dois terços) do valor do bem.

8 - Nesse caso, com a morte do usufrutuário (ou com a renúncia ao usufruto), consolida-se a propriedade plena na pessoa do nu-proprietário (donatário) e, nessa oportunidade, deverá ser recolhida a parcela restante do imposto referente à doação ocorrida anteriormente (e não referente à extinção do usufruto), que terá como base de cálculo o valor correspondente ao usufruto, isto é, 1/3 (um terço) do valor do bem, devidamente corrigido.

9 - Feitas essas considerações, cabe-nos analisar as questões relativas às isenções previstas pelo Artigo 6º da Lei 10.705/2000.

9.1 - Em primeiro lugar, as isenções constantes do Artigo 6º, incisos I e II, da Lei 10.705/2000 não se aplicam à extinção do usufruto, tendo em vista que esse fato não é hipótese de incidência do ITCMD (itens 2 a 6).

9.2 - Em relação à doação de bem imóvel com reserva de usufruto, o fato gerador do ITCMD ocorre quando da celebração do contrato ou ato de doação, e é nesse momento que se deve analisar a possibilidade de aplicação da isenção prevista no inciso II do Artigo 6º da Lei 10.705/2000 (relativa à transmissão por doação). Ou seja, é no momento da doação que se deve verificar o valor efetivamente doado. Estará isenta do imposto toda doação cujo valor transmitido a cada donatário for inferior a 2.500 UFESPS (valor total do imóvel quando existir apenas um donatário).

9.3 - Sendo hipótese de isenção, situação que deve estar consignada no respectivo instrumento de doação, juntamente com o valor do bem e o fundamento legal que deu base ao benefício (§ 2º do Artigo 6º do Decreto 46.655/2002), não há que se falar em prova de pagamento do imposto ou “comprovante de isenção” no momento da posterior consolidação da propriedade plena na pessoa do nu-proprietário (donatário), em virtude da morte (ou renúncia) do usufrutuário.

9.4 - Não sendo hipótese de isenção, o donatário, se não efetuou o pagamento integral do ITCMD quando da doação, deverá efetuar e comprovar o pagamento da parcela final do imposto, relativa ao 1/3 faltante, devido na consolidação da propriedade plena, em virtude da morte (ou renúncia) do usufrutuário (§3º do Artigo 31 do Decreto 46.655/2002)”.

Portanto, o ato normativo infralegal vai além das previsões da Lei Estadual Nº 10.705/00 e do Decreto Estadual Nº 46.655/2002, pois institui imposto sem previsão em lei *stricto sensu*.

Isto porque, a Lei Estadual no Art. 9º, §2º, itens 3 e 4, estabelece a base de cálculo do imposto em frações do valor do bem, em razão de se tratar de benefício fiscal, que corresponde a mera redução de base de cálculo por opção do legislador infraconstitucional quando do exercício da competência tributária concorrente para instituição do ITCMD no Estado de São Paulo, encontrando, inclusive amparo no Art. 145, §1º, da CF/88.

Deste modo, as disposições tanto do decreto, como da decisão normativa em questão afrontam os Arts. 150, I e 155, II, da CF/88, ao passo que o determinam, em detrimento da lei a qual estão subordinados, a exação do ITCMD, distorcendo o conteúdo dos institutos de direito privado (doação, sucessão hereditária e propriedade) utilizados na CF/88, ampliando a competência tributária do ente federado, em ofensa aos Arts. 99, 100, I e 110 do CTN.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As normas jurídicas contidas na CF/88 que estabelecem a competência tributária e legislativa dos entes federados e os princípios e sobreprincípios que servem de fundamento de validade influem na atividade legiferante dos agentes competentes para editar normas introdutoras e introduzidas no sistema do direito positivo, orientando diretamente no percurso gerador de sentido destas.

A Lei Nº 5.172/66, formalmente ordinária foi recepcionada com status de lei complementar pela CF/88, entretanto, não dispôs especificamente acerca do ITCMD, de modo que coube aos Estados e o Distrito Federal a edição das leis instituidoras do imposto em comento no seu território.

Todavia, o CTN em conformidade com os fundamentos de validade previstos na CF/88, tratou de reafirmar limites constitucionais ao poder de tributar, delimitando o alcance e conteúdo de atos infralegais expedidos pelo poder executivo, subordinando-os as leis em sentido estrito, nos termos dos Arts. 97, 99, 100, 109 e 110.

O Estado de São Paulo se valendo da competência legislativa concorrente em matéria tributária editou a Lei Estadual Nº 10.705/00 instituindo o ITCMD em seu território, prevendo, dentre diversos fatos jurídicos tributários, a transmissão do direito de usufruto ou da nua propriedade por ato não oneroso, estabelecendo as bases de cálculo em 1/3 ou 2/3 do valor venal do bem, respectivamente. E, isentou os contribuintes nos casos de transmissão *causa mortis*, na extinção do usufruto em decorrência do falecimento do usufrutuário, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor.

Por sua vez, no âmbito infralegal, o Decreto Estadual Nº 46.655/2002 e a decisão normativa Nº 3/10 da CAT preveem a exação do ITCMD nos casos de extinção do usufruto, em detrimento da isenção prevista no art. 6º, I, alínea “F”, da Lei Estadual Nº 10.705/00 e da competência tributária conferida aos entes federados para instituir o imposto ora analisado.

O direito real de propriedade é uno, não obstante possa ser cindido, como nos casos em que o detentor deste direito, institui em favor de terceiro o direito de usufruto. Nestes casos, estaremos diante do nu-proprietário, detentor do domínio, despojado do *jus utendi* e *jus fruendi*, pois transferidos ao usufrutuário, titular da posse direta, uso, administração e percepção dos frutos do bem.

Havendo a extinção do usufruto por qualquer de suas modalidades não haverá a transmissão deste (em razão de seu caráter transitório) ao nu-proprietário, mas a consolidação da propriedade plena na pessoa deste, por disposição expressa do Artigo 1410, da Lei Federal Nº 10.406/02.

Destarte, a previsão de isenção constante no Artigo 6, I, alínea “f”, da Lei Estadual Nº 10.705/00 é inconstitucional por isentar fato que não está compreendido na competência tributária para instituição do ITCMD.

O Artigo 31, §2, item 2, do Decreto Estadual Nº 46.655/2002 e o entendimento exarado na Decisão Normativa Nº 3/10 da CAT, são igualmente inconstitucionais, por seu conteúdo extrapolar a previsão contida no Artigo 6, I, alínea “f”, da Lei Estadual Nº 10.705/00 e em razão de instituir tributo sem previsão legal, em detrimento aos Artigos 150, I e 155, I, da CF/88 e 97, 99, 100 e 110 do CTN.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 18 de dezembro de 2022.

_____. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao. Acesso em: 18 de dezembro de 2022.

_____. *Decreto Nº 46.655, de 01 de abril de 2002*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 28-12-00, alterada pela Lei Nº 10.992, de 21-12-01. Diário Oficial – Executivo, São Paulo, SP, de 02 de abril de 2002. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html>.

_____. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado. Acesso em: 18 de dezembro de 2022.

_____. *Lei Nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973*. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 31 de dezembro de 1973. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16015compilada.htm. Acesso em: 18 de dezembro de 2022.

_____. *Lei N° 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 11 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 18 de dezembro de 2022.

_____. *Lei N° 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 – Executivo, São Paulo, SP, de 29 de dezembro de 2000. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 19 de dezembro de 2022.

_____. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. *Decisão Normativa CAT N° 3 de 26 de fevereiro de 2010*. Diário Oficial – Executivo, São Paulo, SP, de 27 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denorm032010.aspx>. Acesso em: 20 de dezembro de 2022.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses. 2013.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses. 2015.

_____. *Princípios e sobreprincípios na aplicação do direito*, Instituto brasileiro de estudos tributários. São Paulo. ©2019. [s.d.]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Princ%C3%ADpios-PBC.pdf>. Acessado em: 16 de Dezembro de 2022.

CALMON, Sacha Navarro Coêlho. Conceito, vigência, interpretação, integração e aplicação da legislação tributária. In: MACHADO, Hugo de Britto (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2021.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil, 3: direito das coisas*. 42. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses. 2006.

OLIVEIRA, Euclides Benedito de; AMORIM, Sebastião Luiz Amorim. *Inventários e partilhas: direito das sucessões: teoria e prática*. 23. ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito. 2013.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. ESMAFE. 2014.

