

**PARECER**

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD) – NÃO INCIDÊNCIA NA EXTINÇÃO DO USUFRUTO – INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 13.136/2004 AO CASO CONCRETO – DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

**DA CONSULTA**

---

1. Consulta-nos o Sr. xxxxxxxx acerca da incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Qualquer Bens ou Direitos (ITCMD) por ocasião da extinção do usufruto, em decorrência do falecimento dos usufrutuários.
2. Informa que procurou o Registro de Imóveis da Comarca de xxxxx/SC requerendo a averbação do cancelamento do usufruto, em razão do óbito dos usufrutuários. Em resposta, o Cartório lhe exigiu o recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, ou o reconhecimento do direito à imunidade ou isenção, devidamente emitido pela Fazenda Estadual.
3. Diante disso, por considerar que a hipótese não se trata de transmissão *causa mortis* ou doação, mas, sim, de mera extinção de usufruto, apresentou requerimento à Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina para emissão de declaração de dispensa do recolhimento do referido imposto, o qual restou indeferido, nos seguintes termos:

**TEIXEIRA FILHO**  
**A D V O G A D O S**

[...]

No caso, pretende-se atualmente providenciar a baixado respectivo usufruo junto ao dito registro imobiliário. Entretanto, tal fato repercute na exigência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, haja vista as disposições legais constantes de sua legislação. É o que dispõe o RITCMD/SC - Regulamento do ITCMD de Santa Catarina (Decreto nº 2.884, de 30.12.2004), conforme adiante:

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

...

II - direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e

...

§ 3º Nas transmissões de direitos reais sobre bens móveis e imóveis ocorre o fato gerador na instituição e na extinção da superfície, da servidão, do usufruto, do uso e da habitação.

Esclarece-se que casos envolvendo a baixa de usufruto, originários de escrituras anteriores à vigência da lei do ITCMD atual (Lei nº 13.136, de 25.11.2004, com efeitos a partir de 01.03.2005), tem recebido parecer favorável no sentido de se dispensar o recolhimento do ITCMD, com base nas disposições da Consulta nº 060/2008, de 17.06.2008, da COPAT - Comissão de Assuntos Tributários, por parte desta SEF - Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina. Tal interpretação, entretanto, somente tem sido favorável naqueles casos em que já realizado o recolhimento integral do imposto no momento de lavratura de escritura de doação com reserva de usufruto; não é a hipótese, porém, do presente processo.

Ocorre que, no caso em espécie, trata-se de uma extinção de usufruto (baixa de usufruto) originária de uma escritura de compra e venda com instituição de usufruto; em tal situação entendo ser devida tributação pelo ITCMD (recolhimento com extinção de usufruto, com redução da base de cálculo em 50%). A razão disto é porque neste caso ocorreram duas operações, quais sejam: I - uma de transmissão **onerosa**, que é a compra e venda propriamente dita; II - e uma segunda transmissão, esta **não onerosa**, cujo evento implicou num segundo fato gerador. Note-se que estamos tratando de dois eventos havidos dentro de um único ato, que foi a escritura de compra e venda, com instituição de usufruto. No caso, até prova em contrário, na mencionada escritura houve um único recolhimento de imposto, relativamente o fato gerador da transmissão onerosa (compra e venda); já para o segundo fato gerador, de transmissão não onerosa (instituição de usufruto), não houve qualquer recolhimento aos cofres públicos estaduais. Como nada se pagou pela instituição do usufruto, entendo que agora se deva exigir a tributação pela baixa (extinção) de usufruto que se pretende promover.

Diante do exposto, o meu parecer é pelo **indeferimento** do pleito. Levando-se em consideração a regulamentação do atual ITCMD, tal extinção poderá ser promovida com a redução em cinquenta por cento da base de cálculo a ser utilizada.

4. Assim, a consulta tem por objeto esclarecer, sob o aspecto jurídico-tributário, a questão da exigibilidade ou não da cobrança do ITCMD, em relação ao cancelamento do usufruto, pela morte dos usufrutuários.

## DO PARECER

---

### DA NÃO INCIDÊNCIA DO ITCMD NA EXINÇÃO DO USUFRUTO

5. Como costuma acontecer a qualquer tributo, importa, para delinear a exigibilidade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, o exame de todos os aspectos essenciais que compõem a sua hipótese de incidência, que GERALDO ATALIBA quantifica como sendo quatro: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal; e c) aspecto espacial (*Hipótese de Incidência Tributária*, 2ª ed., RT, SP, 1975, p. 81).

6. Para o deslinde do caso em tela, importa o destaque de um destes aspectos: o **aspecto material**.

7. Aspecto material, segundo o mesmo ATALIBA, vem a ser o que “*contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i. – hipótese de incidência) consiste. É a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.*” (obra citada, p. 111).

8. E o aspecto material da hipótese de incidência do ITCMD está definido no próprio texto constitucional, quando, ao tratar dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, dispõe no art. 155, inciso I, da Constituição Federal (*na redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93*):

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

I - **transmissão causa mortis e doação**, de quaisquer bens ou direitos; [...]

**TEIXEIRA FILHO**  
**A D V O G A D O S**

(grifou-se)

9. Portanto, o aspecto material do ITCMD, pode ser definido como a **transmissão causa mortis** e a **doação de bens e direitos**, o que importa afirmar que se trata de imposto sobre **acréscimo patrimonial** decorrente: **i)** do recebimento de herança ou legado; ou, **ii)** do recebimento a título de doação de bens ou direitos. Fora dessas hipóteses não há que se cogitar a incidência do ITCMD.

10. Pois bem. Consoante narrado acima, o Consulente requereu ao Registro de Imóveis a averbação do cancelamento/extinção do usufruto sobre o imóvel de matrícula nº xxxxx, em razão da morte dos usufrutuários, sendo-lhe exigido o recolhimento do ITCMD, ou o reconhecimento do direito à imunidade ou isenção, devidamente emitido pela Fazenda Estadual.

11. Diante disso, o Consulente requereu à Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina a emissão de declaração para a dispensa do recolhimento do referido imposto, o que foi **indeferido** pela Autoridade Impetrada, com suposto arrimo na Lei Estadual nº 13.136/2004 e no Regulamento do ITCMD - RITCMD/SC (Decreto nº 2.884, 2004), nos seguintes termos:

[...]

*No caso, pretende-se atualmente providenciar a baixado respectivo usufruo junto ao dito registro imobiliário. Entretanto, tal fato repercute na exigência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, haja vista as disposições legais constantes de sua legislação. É o que dispõe o RITCMD/SC - Regulamento do ITCMD de Santa Catarina (Decreto nº 2.884, de 30.12.2004), conforme adiante:*

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

...

*II - direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e*

...

# TEIXEIRA FILHO

## ADVOGADOS

§ 3º Nas transmissões de direitos reais sobre bens móveis e imóveis ocorre o fato gerador na instituição e na extinção da superfície, da servidão, do usufruto, do uso e da habitação.

*Esclarece-se que casos envolvendo a baixa de usufruto, originários de escrituras anteriores à vigência da lei do ITCMD atual (Lei nº 13.136, de 25.11.2004, com efeitos a partir de 01.03.2005), tem recebido parecer favorável no sentido de se dispensar o recolhimento do ITCMD, com base nas disposições da Consulta nº 060/2008, de 17.06.2008, da COPAT - Comissão de Assuntos Tributários, por parte desta SEF - Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina. Tal interpretação, entretanto, somente tem sido favorável naqueles casos em que já realizado o recolhimento integral do imposto no momento de lavratura de escritura de doação com reserva de usufruto; não é a hipótese, porém, do presente processo.*

[...]

*Diante do exposto, o meu parecer é pelo **indeferimento** do pleito. Levando-se em consideração a regulamentação do atual ITCMD, tal extinção poderá ser promovida com a redução em cinquenta por cento da base de cálculo a ser utilizada.*

12. Consoante dispõe a legislação estadual que trata do ITCMD (Lei Estadual nº 13.136/2004 e Decreto nº 2.884/2004), o Estado de Santa Catarina, por ficção jurídica, equiparou a **extinção do usufruto**, por renúncia ou morte do usufrutuário, à doação pura e simples, para fins da incidência do ITCMD. Veja-se:

### Lei nº 13.136/2004:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD -, passa a reger-se pelo disposto nesta Lei.

Art. 2º O imposto de que trata o art. 1º desta Lei, tem como fato gerador a transmissão causa mortis ou a doação a qualquer título, de:

I - propriedade ou domínio útil de bem imóvel;

**II - direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e**

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

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

[...]

## TEIXEIRA FILHO

### A D V O G A D O S

Art. 12. **Depende da comprovação do pagamento do imposto**, da concessão do parcelamento ou do reconhecimento do direito à imunidade ou isenção:

I - a lavratura de escritura de inventário, de partilha, de separação e divórcio consensuais e de doação:

a) de bem imóvel, bem como a de **instituição** ou de **extinção** da superfície, da servidão, **do usufruto**, do uso e da habitação; (grifou-se)

(Fonte: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei\\_04\\_13136.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2004/lei_04_13136.htm))

.....

#### **Decreto nº 2.884/2004 (RITCMD):**

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

...

II - **direitos reais sobre bens móveis e imóveis; e**

...

§ 3º **Nas transmissões de direitos reais sobre bens móveis e imóveis ocorre o fato gerador na instituição e na extinção da superfície, da servidão, do usufruto, do uso e da habitação.** (grifou-se)

(Fonte: <http://server03.pge.sc.gov.br/legislacaoestadual/2005/002884-005-0-2005-004.htm>)

13. Entretanto, como visto, o ITCMD é exigível tão somente quando ocorre a **transmissão da propriedade** de bens ou direitos, em razão de falecimento ou de doação (art. 155, I, da CF/88). No caso do usufruto há apenas a **transferência temporária** do direito de uso e gozo do bem, **sem a transmissão da propriedade.**

14. Não bastasse, é conhecido o princípio da hermenêutica segundo o qual, na interpretação do texto constitucional, ao contrário do que ocorre com a legislação ordinária, se deve respeitar, o mais possível, a linguagem técnica em que ele está vazado. (STF. RE 85.373/SP. Rel. Min. Moreira Alves. RTJ 83.505)

15. Assim, cumpre ao intérprete do Direito buscar no próprio sistema jurídico a delimitação do conteúdo constitucional. Isto pois, o Direito é um

sistema harmônico cuja interpretação deve ser feita de forma conexa com todos os seus ramos.

16. Nesse sentido, os conceitos de doação e usufruto podem ser encontrados no Direito Civil consoante dispõe o art. 538 (**doação**) e art. 1.225, IV, c/c art. 1.394 (**usufruto**), todos do Código Civil. Confira-se:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, **transfere do seu patrimônio** bens ou vantagens para o de outra.

.....

Art. 1.225. São direitos reais:  
[...]

IV - o usufruto;

.....

Art. 1.394. O usufrutuário tem **direito à posse**, uso, administração e percepção dos frutos. (grifou-se)

17. Além do mais, nas lições de SÍLVIO DE SALVO VENOSA, "*usufruto é um direito real transitório que concede a seu titular o poder de usar e gozar durante certo tempo, sob certa condição ou vitaliciamente de bens pertencentes a outra pessoa, a qual conserva a sua substância*" (*Direito Civil, Direitos Reais*, 8ª edição, ed. Atlas, SP, 2008, p. 453)

18. Com efeito, a doação não se confunde com o usufruto, uma vez que, enquanto na doação ocorre a transmissão da propriedade, na instituição ou na extinção de usufruto apenas ocorre a transferência da posse direta do bem.

19. Nesse contexto, não se pode equiparar os institutos da doação e do usufruto para fins de incidência do ITCMD (*de acordo com o permissivo constitucional – art. 155, I, da Carta Magna*), modificando conceitos de Direito Civil, por violação ao disposto no art. 110 do CTN, que trata sobre a limitação geral para o exercício de competências tributárias:

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. (grifou-se)

20. Assim, como visto, se a Constituição Federal definiu como fato gerador do ITCMD a transmissão da propriedade, por meio do recebimento de herança ou legado; ou, do recebimento a título de doação de bens ou direitos, não se pode transmutar a natureza jurídica dos conceitos de direito privado para fins de cobrança de tributo, como ocorre no caso concreto, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade (art. 5º, II c/c art. 150, I, da CF/88 e art. 97 o CTN)

21. Nessa linha, confira-se da jurisprudência dos Tribunais de Justiça:

REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITCMD. **EXIGÊNCIA DO TRIBUTO POR OCASIÃO DO PEDIDO DE EXTINÇÃO DE USUFRUTO**. INCIDÊNCIA FUNDADA NO QUE DISPUNHA A LEI ESTADUAL N. 7.540/88, REGULAMENTADA PELO DECRETO N. 6.002/90, QUE ELEGEU COMO HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA A INSTITUIÇÃO DE DIREITOS REAIS. **IMPROPRIEDADE. TRIBUTO QUE, QUE POR DISPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL, SOMENTE INCIDE SOBRE A TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE, POR DOAÇÃO OU MORTE (ART. 155, I). CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DO USUFRUTO. ATO QUE, POR SI SÓ, NÃO CONSTITUI FATO GERADOR (STF, RE 83.855/RJ, REL. CUNHA PEIXOTO)**. EXIGÊNCIA, EM LEI POSTERIOR, DO TRIBUTO POR OCASIÃO DA EXTINÇÃO DO GRAVAME. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO (TJSC, AC 2008.038326-9). TRIBUTO, ADEMAIS, SE EXIGÍVEL FOSSE, HÁ MUITO PRESCRITO. REMESSA DESPROVIDA. (TJSC. Reexame Necessário nº 0309343-88.2016.8.24.0018, de Chapecó. Rel. Des. RICARDO ROESLER. Terceira Câmara de Direito Público. Julgado em 14/11/2017). (grifou-se)

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD. QUOTAS DE SOCIEDADE EMPRESARIAL DOADAS COM USUFRUTO EM PROL DO DOADOR. TRANSFERÊNCIA PLENA DA PROPRIEDADE NÃO PERFECTIBILIZADA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PARA A PRONTA INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO PROVIDO. Inexistindo a transferência plena da propriedade dos bens ou direitos doados, não há falar na ocorrência do fato gerador do ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Afinal, **o fato jurígeno em relação ao ITCMD é a efetiva transmissão de bens e direitos plenos, seja por morte, seja por doação**, desde que sem a reserva havida no caso dos autos, onde, somente com a morte do doador, ou com a renúncia deste ao usufruto,



## TEIXEIRA FILHO

### ADVOGADOS

consumar-se-á a efetiva doação, momento no qual, então, dar-se-á a ocorrência do fato imponible do tributo em foco. (TJSC. Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2012.018475-0, da Capital. Rel. Des. JOÃO HENRIQUE BLASI. Segunda Câmara de Direito Público. Julgado em 30/04/2013). (grifou-se)

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITCMD – BASE DE CÁLCULO – **CANCELAMENTO/EXTINÇÃO DE USUFRUTO** – Pretensão mandamental voltada à concretização da propriedade plena do imóvel objeto de matrícula 49.153 sem a necessidade de recolhimento do ITCMD ou, subsidiariamente, garantir que o recolhimento seja feito com base no valor do bem que consta no ITR – admissibilidade – a base de cálculo do ITCMD quando se trata de usufruto por ato não oneroso corresponde a 1/3 do valor do bem na instituição do usufruto (art. 9º, §2º, da Lei Estadual nº 10.705/2000), **não podendo, porém, ser cobrado quando do cancelamento/extinção do usufruto por falta de previsão legal** – alteração da base de cálculo do tributo pelo Decreto nº 55.002/2009, que conferiu nova redação ao art. 16, parágrafo único, do RITCMD (Decreto nº 46.655/2002), vinculando-a ao valor apurado pelo Instituto de Economia Agrícola (IEA) – ilegalidade – inteligência do art. 97, incisos II e IV cc. §1º, do CTN – sentença de parcial concessão da ordem de segurança reformada para fins de conceder integralmente a segurança. Recurso dos impetrantes provido. Reexame necessário e apelo voluntário da FESP desprovidos. (TJSP. Apelação/Reexame Necessário nº 1000051-09.2015.8.26.0506. Rel. Des. PAULO BARCELLOS GATTI. Quarta Câmara de Direito Público. Foro de Ribeirão Preto. 2ª Vara da Fazenda Pública. Julgado em 03/07/2017. Publicado em 06/07/2017) (grifou-se)

APELAÇÃO CÍVEL. Mandado de Segurança. **ITCMD. Cancelamento de usufruto, sem recolhimento do imposto. Admissibilidade. Tributo que deve incidir apenas nos casos de transmissão causa mortis e doação, nos termos do art. 155, da CF.** Concessão da segurança em primeiro grau. Manutenção da r. sentença. Precedentes. Recurso não provido. (TJSP. Apelação nº 1018585-65.2016.8.26.0053. Rel. Des. ANTONIO CELSO FARIA. Oitava Câmara de Direito Público. Foro Central. Fazenda Pública/Acidentes. 6ª Vara de Fazenda Pública. Julgado em 19/10/2016. Publicado em 20/10/2016) (grifou-se)

Reexame necessário. Dúvida registral. Requerimento de cancelamento de usufruto por morte da usufrutuária. Exigência de comprovação de recolhimento do imposto de transmissão ou apresentação de certificado declaratório de não incidência, expedido pela Fazenda Estadual. Sentença de improcedência da dúvida. Parecer da douta procuradoria pela confirmação da sentença. **A extinção do usufruto não constitui fato gerador do referido tributo. Com a morte dos usufrutuários, não houve transmissão de propriedade, mas tão somente a consolidação plena desta última na pessoa do nu-proprietário. Entendimento consolidado acerca da matéria. Aplicação do Enunciado nº07 deste Egrégio Conselho da Magistratura, em matéria de Registro Público.** Sentença que se confirma, em reexame necessário. (TJRJ. Apelação 0469780-32.2015.8.19.0001. Rel. Des. ELISABETE FILIZZOLA ASSUNÇÃO. Conselho da Magistratura. Julgado em 11/05/2017. Publicado em 15/05/2017) (grifou-se)

AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **EXTINÇÃO DE USUFRUTO. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NAS MÃOS DO NU-PROPRIETÁRIO. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS A TÍTULO NÃO ONEROSO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO - ITCMD.** DECISÃO LIMINAR. MANUTENÇÃO. 1 - Reside a controvérsia em relação à legalidade da incidência do ITD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação -, em razão da extinção do usufruto em decorrência da morte do usufrutuário; 2 - A hipótese de incidência do ITD subsume-se à transmissão de propriedade causa mortis ou por doação, **pelo que a mera extinção de usufruto, seja em razão do falecimento ou de renúncia dos usufrutuários, na forma do art. 1.410, inciso I do CC, não constitui fato gerador a justificar a exigibilidade do tributo em questão, pois a propriedade nunca saiu da esfera do nu proprietário.** Deste modo, encontra-se presente o fumus boni iuris, bem como o periculum in mora ante o risco do Impetrante de inscrição em dívida ativa; 3 - Inexistindo fato novo a ensejar a retratação da decisão, esta há de ser mantida, por seus próprios fundamentos. Aplicação do Verbete da Súmula nº 58 TJ/RJ. Tentativa de reexame da matéria. Decisão que se mantém integralmente. Desprovemento do recurso. (TJRJ. Mandado de Segurança 0058798-27.2015.8.19.0000. Rel. Des. TERESA DE ANDRADE CASTRO NEVES. Sexta Câmara Cível. Julgado em 26/04/2017. Publicado em 13/06/2017) (grifou-se)

MANDADO DE SEGURANÇA. COBRANÇA DE IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO - ITCMD EM CASO DE **EXTINÇÃO DE USUFRUTO, POR MORTE DO USUFRUTUÁRIO. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NAS MÃOS DO NU-PROPRIETÁRIO. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS A TÍTULO NÃO ONEROSO. INEXIGIBILIDADE DO ITCMD.** CONCESSÃO DA ORDEM. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação. Doação com reserva de usufruto. Cobrança do ITCMD para que seja efetuado o cancelamento do usufruto. Extinção do usufruto pela morte do usufrutuário. Impetrante que alega já ser proprietária do imóvel e ter efetuado o recolhimento do IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO - ITCMD na ocasião em que foi feita a doação com reserva, sendo indevida nova cobrança do imposto, para cancelamento do usufruto, uma vez que não ocorreu o fato gerador do tributo. Impetrado que sustenta sua ilegitimidade passiva e ser devida a cobrança do imposto, pela transmissão ao nu-proprietário das faculdades de dispor e reivindicar o bem. Legitimidade do Secretário de Fazenda para figurar no polo passivo, pois é a autoridade máxima dentro da estrutura hierárquica em que contidas as Auditorias e, ainda que não tenha cometido o ato impugnado, tem o poder de corrigir a ilegalidade apontada e de estabelecer diretrizes para os órgãos de fiscalização. **Morte do usufrutuário, que não importa em transmissão de bens ou direitos sobre o imóvel, mas sim em simples consolidação plena da propriedade na pessoa do nu-proprietário.** Doação que constitui fato gerador do imposto de transmissão "inter vivos". **Inocorrência de fato gerador do imposto sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD quando da extinção do usufruto. Entendimento consolidado no Enunciado nº 7 do Egrégio Conselho da Magistratura emitido em 21/11/2013.** Necessidade de concessão da segurança para se reconhecer a inexigibilidade do ITCMD, na hipótese, por se tratar de extinção de usufruto, em razão da morte do usufrutuário. Precedentes. Agravo Interno Prejudicado. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. (TJRJ. Mandado de Segurança 0064202-25.2016.8.19.0000. Rel. Des.

LÚCIO DURANTE. Décima Nona Câmara Cível. Julgado em 11/04/2017.  
Publicado em 17/04/2017) (grifou-se)

22. Cabe ainda destacar que, o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, ao apreciar a Arguição de Inconstitucionalidade nº 02131317620168090000, relativa ao art. 74, II, “b”, da Lei nº 11.651/91, daquele Ente Federado, que dispunha sobre a tributação do ITCMD sobre a extinção/cancelamento do usufruto, declarou inconstitucional o referido dispositivo legal, ao argumento que não há incidência de ITCMD nessas hipóteses. Colhe-se ementa do julgado:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 74, INC. II, ALÍNEA 'B', DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DE GOIÁS. ITCMD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. **USUFRUTO. MORTE DO USUFRUATÁRIO. EXTINÇÃO/ CANCELAMENTO. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA.** 1. Para que seja legítima a cobrança do ITCMD é necessária a transmissão ou cessão de propriedade ou de direito real, o que pode ocorrer em vida ou pela morte de um dos sujeitos da relação jurídica. **O falecimento do usufrutuário não enseja a transmissão do direito real de usufruto, mas sim a sua extinção/cancelamento, não se verificando a ocorrência de transmissão de bens ou direitos que constituem hipótese de incidência do aludido tributo.** 2. É inconstitucional o art. 74, inciso II, alínea 'b', do Código Tributário Estadual, com a redação que lhe confere a Lei Estadual n. 13.772/2001, por não se enquadrar nas hipóteses de incidência do ITCMD. 4. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI ACOLHIDA. (grifou-se)

23. Por fim, vale trazer à colação o Enunciado nº SN1/2013, emitido pelo Conselho da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, o qual dispõe sobre a não incidência do ITCMD sobre a extinção do usufruto. Veja-se:

ENUNCIADO SN1/2013  
DJERJ, ADM, n. 58, de 26/11/2013, p. 15.  
ENUNCIADOS DO CONSELHO DA MAGISTRATURA  
REGISTRO PÚBLICO

[...]

**7. A extinção do usufruto por renúncia ou morte do usufrutuário não é fato gerador da cobrança do ITD,** sob pena de incorrer em bitributação, vez que a doação do imóvel constitui fato gerador do imposto de transmissão inter vivos. (grifou-se)

24. Por todas essas razões, verifica-se que a extinção do usufruto em decorrência do falecimento do(s) usufrutuário(s), não resulta em transmissão de direito real de usufruto, razão pela qual não há que se falar em incidência de ITCMD. A legislação estadual resta por ofender os arts. 5º, II, 150, I, e 155, I, todos da Constituição Federal, bem como por violar os arts. 97 e 110 do CTN e arts. 538, 1.225, IV, e 1.394 do Código Civil.

### DA INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 13.136/2004 AO CASO CONCRETO – DA DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

25. Os argumentos acima lançados quanto a não incidência do ITCMD na extinção do usufruto, por si só, já são suficientes para que a Autoridade Fiscal se abstenha de exigir o pagamento do ITCMD nas operações desta natureza.

26. Não obstante, no caso concreto, a instituição do usufruto ocorreu no ano de **1977** (11/04/1977), conforme escritura pública em anexo. Vale dizer, a mais de 40 anos, ainda sob a égide da Lei Estadual nº 3.933/66.

27. E como se vê da legislação da época (Lei nº 3.933/66), só se exigia o ITCMD quando da ***instituição do usufruto*** (art. 1º, III), sendo que o texto legal **expressamente** delimitava que na operação de ***extinção do usufruto, quando o nu-proprietário fosse o instituidor*** (art. 4º, VI), não era objeto de incidência do referido tributo estadual. Se não, confira-se:

[...]

Art. 1º - O imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos incide sobre:

[...]

III - a ***instituição de usufruto***, convencional ou testamentário, sobre bens imóveis e sua extinção, por consolidação, na pessoa do nu proprietário, **ressalvado o disposto no item VI, do artigo 4º;**

[...]

Art. 4º - **O imposto não incide sobre:**

**TEIXEIRA FILHO**  
**A D V O G A D O S**

[...]

VI - a **extinção do usufruto, quando o nu-proprietário for o instituidor;**

[...]

Fonte: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei\\_66\\_3933.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei_66_3933.htm)

28. No entanto, para justificar a cobrança do imposto, a Autoridade Fiscal emitiu decisão administrativa argumentando que:

*Ocorre que, no caso em espécie, trata-se de uma **extinção de usufruto** (baixa de usufruto) originária de uma escritura de compra e venda com instituição de usufruto; em tal situação **entendo ser devida tributação pelo ITCMD (recolhimento com extinção de usufruto, com redução da base de cálculo em 50%)**. A razão disto é porque neste caso ocorreram duas operações, quais sejam: I - uma de transmissão **onerosa**, que é a compra e venda propriamente dita; II - e uma segunda transmissão, esta **não onerosa**, cujo evento implicou num segundo fato gerador. Note-se que estamos tratando de dois eventos havidos dentro de um único ato, que foi a escritura de compra e venda, com instituição de usufruto. No caso, até prova em contrário, na mencionada escritura houve um único recolhimento de imposto, relativamente o fato gerador da transmissão onerosa (compra e venda); já para o segundo fato gerador, de transmissão não onerosa (instituição de usufruto), não houve qualquer recolhimento aos cofres públicos estaduais. **Como nada se pagou pela instituição do usufruto, entendo que agora se deva exigir a tributação pela baixa (extinção) de usufruto que se pretende promover.***

29. Todavia, não se pode cogitar a aplicação da atual legislação (art. 12, I, a, da Lei nº 13.136/2004), que exige o recolhimento do tributo na operação de extinção do usufruto (*mesmo que na proporção de 50%*), tal como alega a Autoridade na referida decisão de indeferimento.

30. Isso porque, conforme legislação da época, o Consulente já recolheu (*ou deveria ter recolhido*) integralmente o tributo (100%) na instituição do usufruto, nos termos do art. 1º, III, da Lei nº 3.933/66, nada podendo lhe ser exigido agora.

31. Sobre o tema, vale trazer à colação trecho do voto do eminente Relator Desembargador RICARDO ROESLER, no julgamento da Remessa Necessária em Mandado de Segurança nº 0309343-88.2016.8.24.0038, o qual reconhece

a impossibilidade da aplicação do art. 12, I, a, da Lei nº 13.136/2004 em casos como o presente, conforme abaixo transcrito:

No mais, **seria incogitável a aplicação da legislação atual**, que ordena a retenção de 50% do tributo devido nestas operações quando da extinção do usufruto (art. 12 da Lei n. 13.139/04). Ainda que se cogitasse a incidência, **o despropósito da retroação está no mais elementar: o agravamento da situação do contribuinte, notadamente porque o ato de extinção não importa a aquisição de direito, mas a consolidação daquele afirmado na vigência de outra legislação**. Da impossibilidade da retroação, foi observado, aliás, já se decidiu da impropriedade no caso (AC 2008.038326-9, de Lages. Rel. Des. Francisco Oliveira Neto. Decisão de 20.11.2012) (TJSC. Reexame Necessário nº 0309343-88.2016.8.24.0018, de Chapecó. Rel. Des. RICARDO ROESLER. Terceira Câmara de Direito Público. Julgado em 14/11/2017). (grifou-se)

32. Ademais, nessas condições, não há que falar em recolhimento de 50% do imposto, por ocasião da extinção do usufruto, em razão de o Consulente supostamente não ter recolhido na época (em 1977) a integralidade do ITCMD.

33. Isto porque, *ad argumentandum*, mesmo que fosse válida a incidência do imposto sobre a extinção do usufruto, no caso concreto, operou-se a decadência/prescrição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I c/c art. 174, ambos do CTN.

34. Vale dizer, se na época não houve lançamento do imposto, ocorreu a **decadência** do crédito tributário (art. 173, I, do CTN: "*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos*"). Por outro lado, se houve lançamento do tributo, ocorreu a **prescrição** do crédito tributário (art. 174 do CTN: "*a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva*").

35. De toda sorte, mesmo se fosse o caso de aplicação da novel legislação (Lei nº 13.136/2004), considerando-se que os usufrutuários xxxxxxxx e xxxxxxxx faleceram em xx/xx/1999 e xx/xx/2009, respectivamente, conforme documentos em anexo, tem-se que ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário (art. 173, I, do CTN), porquanto, o

# TEIXEIRA FILHO

## ADVOGADOS

marco inicial do prazo decadencial na extinção do usufruto é o falecimento dos usufrutuários (art. 1.410, I, do Código Civil) - fato gerador -, e não o posterior cancelamento do usufruto no Registro de Imóveis, tal como já decidiu o eg. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. **ITCMD. EXTINÇÃO DO USUFRUTO DE IMÓVEL. FATO GERADOR. ÓBITO DO USUFRUTUÁRIO. DESNECESSIDADE DE REGISTRO EM CARTÓRIO. DECADÊNCIA VERIFICADA.** AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

### DECISÃO

Trata-se de agravo contra decisão que não admitiu o recurso especial, interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul assim ementado (fl. 154e):

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCD. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO. DECADÊNCIA. Caso em que a parte impetra mandado de segurança visando ver declarada a decadência em relação ao ITCD referente a doações realizadas com reserva de usufruto vitalício. De acordo com o art. 1410, I, do Código Civil, a extinção do usufruto ocorre com a morte do usufrutuário. Nos termos do art. 4o, II, 'b', da Lei Estadual n. 8.821/89, combinado com os arts. 1.410, I, e 1.411 do CC, o fato gerador do tributo, decorrente da transmissão por doação, se dá na data do óbito do último usufrutuário vivo. Cuidando-se de tributo cujo lançamento é por declaração do sujeito passivo (art. 147 do CTN), não ocorrendo a declaração no prazo legal previsto no art. 30, III, do Decreto n. 33.156/89 (redação vigente à data do fato gerador), cabe ao fisco efetuar o lançamento de ofício. O prazo decadencial, nessa hipótese, é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Art. 173, I, do CTN. Decadência reconhecida. Segurança concedida. APELO PROVIDO.

Nas razões do recurso especial, fundamentado na alínea a do permissivo constitucional, o recorrente aponta ofensa aos arts. 147, II, 173, I, do Código Tributário Nacional e aos arts. 1.410 e 1.411 do Código Civil.

Sustenta, em síntese, que o evento morte dos usufrutuários apenas tem consequências jurídicas a partir do registro no Cartório Imobiliário, de modo que apenas nesse momento do registro é que ocorre o fato gerador do tributo, o que afasta a decadência, dando ensejo à aplicação do art. 173, do CTN.

[...]

Nos presentes autos, cinge-se a controvérsia em saber se a cobrança do ITCMD, nos casos de extinção de usufruto de imóvel, possui como termo a quo do prazo decadencial o falecimento dos usufrutuários, fato gerador do tributo, ou o posterior cancelamento do usufruto no Registro de Imóveis.

Delineada a controvérsia, verifica-se que a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é uníssona no sentido de que a comunicação do fato

## TEIXEIRA FILHO

### ADVOGADOS

gerador (morte dos usufrutuários) ao Fisco não tem o condão de afastar a decadência, pois **"a circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida como marco inicial do prazo decadencial, nos termos do que preceitua o Código Tributário Nacional, não cabendo ao intérprete assim estabelecer"** (AgRg no REsp 577.899/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.5.2008; REsp 1.252.076/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 11.10.2012).

Assim, no caso, conforme consta no acórdão recorrido, o usufruto conjuntivo se extinguiu em 03.08.2007, data do óbito do último usufrutuário. A partir daí, os nu-proprietários tinham até 03.12.2007 para proceder ao lançamento do ITCMD por declaração. Como não o fizeram, cabia ao fisco o lançamento de ofício no prazo de 05 anos, contados de 1º.01.2008. Considerando que o prazo decadencial findou no ano de 2013, as guias de pagamento emitidas no ano de 2015 consubstanciam, de fato, ato ilegal.

Dessa forma, como o pedido de averbamento da exigência administrativa do pagamento ocorreu a mais de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, impende-se reconhecer a decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Consoante a Súmula n. 568/STJ: O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do agravo para negar provimento ao recurso especial. (STJ. Agravo em Recurso Especial nº 1.111.041/RS. Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES - Decisão Monocrática de 23/06/2017. Publicado no DJE de 27/06/2017) (grifou-se).

#### 36. Nesse sentido, colhe-se ainda do eg. TJSC:

MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DE USUFRUTO DE IMÓVEL. ITCMD. ÓBITOS DOS USUFRUTUÁRIOS OCORRIDOS HÁ MAIS DE TRINTA ANOS. DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESCABIMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL. RECURSO PROVIDO. SEGURANÇA CONCEDIDA. A legislação estadual prevê que a extinção do usufruto e a consequente consolidação da nua propriedade constituem fato gerador de ITCMD. O art. 739, I, do Código Civil de 1916, aplicável ao caso em exame, previa que a morte do usufrutuário, por si mesma, extinguiu o usufruto. Na mesma direção, o art. 12 da Lei Estadual n. 13.136/2004 prevê que o imposto deve ser recolhido previamente à lavratura da escritura de extinção do usufruto. Logo, **deve-se concluir que, no caso de morte do usufrutuário, o fato gerador do imposto devido pelo nu-proprietário é esse falecimento, e não o posterior registro da extinção do usufruto**, o qual só se faz quando o tributo já foi pago. Decorridas décadas desde as mortes dos titulares daquele direito real extinto, cumpre reconhecer, em favor do espólio do nu-proprietário, a decadência do crédito fiscal. (TJSC. Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2013.053076-1, de Blumenau. Rel. Des. JORGE LUIZ DE BORBA. Primeira Câmara de Direito Público. Julgado em 08/10/2013) (grifou-se).



37. Portanto, não há que falar em exigência de recolhimento de ITCMD, na instituição ou na extinção do usufruto, porquanto, inaplicável ao caso concreto a Lei nº 13.136/2004, sendo certo que, em quaisquer hipóteses, ocorreu a decadência/prescrição do crédito tributário (art. 173, I, c/c art. 174, do CTN).

## **DA CONCLUSÃO**

---

38. Com base nos fundamentos jurídicos acima expostos, nosso entendimento é firme no sentido de que o Estado de Santa Catarina não pode exigir a cobrança do **ITCMD**, por conta da averbação da extinção do usufruto sobre o imóvel de **matrícula nº xxxxxx**, diante da não incidência do imposto em operações desta natureza (art. 155, I, da CF/88), bem como em razão da ocorrência da decadência/prescrição do crédito tributário (arts. 173, I, e 174, do CTN).

39. É o parecer.

Joinville/SC, 05 de Março de 2.018.

Cristiano de Oliveira Schappo

OAB/SC 10.959