

A DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO FEITA ANTES DO ART. 42 DA
LEI Nº 7.174/2015: A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA PRÁTICA

*THE DONATION WITH LIFETIME USUFRUCT RESERVATION MADE BEFORE ART. 42
OF LAW NO. 7,174/2015: TAX JUSTICE IN PRACTICE*

Pedro Teixeira Pinos Greco^A

 <https://orcid.org/0000-0002-3979-2004>

Adilson Rodrigues Pires^B

 <https://orcid.org/0000-0001-5965-5755>

^A Doutorando em Planejamento Urbano pelo IPPUR/UFRJ. Mestre em Direitos Humanos e Políticas Públicas pelo NEPP/UFRJ. Pós-graduado em Direito Privado pela UCAM. Pós-graduado em Direito Público pela UCAM. Bacharel em Direito pela FND/UFRJ. Analista Processual da DPERJ. Advogado. Ex-Professor Substituto de Direito Civil da FND/UFRJ. Membro do IAB.

^B Doutor em Direito Econômico e Sociedade pela UGF. Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ (aposentado). Advogado. Presidente da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB.

Correspondência: pedrotpgreco@gmail.com

DOI: 10.12957/rfd.2022.70723

Artigo de autores convidados.

Resumo: Esse texto objetiva debater a atitude do Fisco do Estado do Rio de Janeiro que ainda faz a cobrança do ITCMD de doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas antes da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/2015. A causa desse artigo repousa na ação do Fisco Estadual que persiste em fazer a cobrança do ITCMD (apesar da doutrina sólida e do precedente vinculante do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que desobrigam esse pagamento). Como marco teórico nos orientaremos por Klaus Tipke e seus escritos sobre justiça tributária e ética fiscal do Estado. Dessa forma, por meio de uma metodologia científica indutiva, do exame da Constituição, das Leis, dos autores jurídicos e da jurisprudência estudaremos os institutos da doação, do usufruto, da doação com reserva de usufruto vitalício, da irretroatividade tributária, da legalidade tributária e da segurança jurídica tributária para que possamos explicar nossa visão a respeito dessa conduta estatal, consoante a justiça tributária e ética fiscal do Estado.

Palavras-chave: Doação. Reserva de Usufruto.Usufruto Vitalício.

Abstract: This text aims to debate the attitude of the Rio de Janeiro State Tax Authority, which still charges the ITCMD for donations with reserve of lifetime usufruct that were made before the Rio de Janeiro State Law No. 7,174/2015. The cause of this article lies in the action of the State Tax Authorities that persists in charging the ITCMD (despite the solid doctrine, the binding precedent of the Court of Justice of the State of Rio de Janeiro). As a theoretical framework, we will be guided by Klaus Tipke and his writings on tax justice and the State's fiscal ethics. Thus, through an inductive scientific methodology, examining the Constitution,



Laws, legal authors and jurisprudence, we study the institutes of donation, usufruct, donation with reserve of lifetime usufruct, tax non-retroactivity, legality tax law and tax legal certainty so that we can explain our vision regarding this state conduct, in accordance with the tax justice and fiscal ethics of the State.

Keywords: Donation. Lifetime Usufruct Reserve Lifetime Usufruct.

I – INTRODUÇÃO

A meta desse trabalho é discutir criticamente a conduta do Fisco do Estado do Rio de Janeiro que ainda faz a cobrança do ITCMD (imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação) de doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas antes da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/2015, ou seja, ainda sob o manto da Lei anterior que era a de nº 1.427/1989.

Portanto, o nosso recorte recairá nesse caso de doação com reserva de usufruto vitalício que nasceu sob a égide da Lei já revogada e que foi extinto sob o advento da Lei nº 7.174/2015. Para cumprir essa tarefa deveremos apresentar os institutos jurídicos da doação, do usufruto, da doação com reserva de usufruto vitalício, de noções sobre a lei tributária no tempo, sobre a irretroatividade da lei tributária, legalidade tributária e segurança jurídica tributária.

Em outras palavras, faz-se imperioso o estudo interdisciplinar do Direito Civil, e dos seus sub-ramos: Direito dos Contratos em Espécie e Direitos Reais, bem como do exame do Direito Tributário.

Nesse mesmo sentido, também trabalharemos com a opinião dos escritores jurídicos que se debruçaram sobre essa temática. Além disso, ainda veremos como o TJRJ e o STJ enfrentam esse assunto para que possamos construir nossas considerações e emitir a nossa visão sobre esse objeto de estudo.

Com esse arcabouço alinhavado poderemos demonstrar os aspectos jurídicos e teóricos que giram em torno da cobrança do ITCMD de doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas antes da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/2015.

Todo esse nosso esforço estará também guiado pela justiça tributária para vermos como esse proceder do Estado do Rio de Janeiro poderia estar segregando Direito e ética

fiscal ao efetuar a cobrança de ITCMD em doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas antes da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/2015.

Em epítome, em nossas considerações finais, faremos nossas colocações pessoais ligadas às consequências dessa ação do ERJ que impõe ao contribuinte fluminense o ITCMD para extinguir o usufruto nas doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas sob a hegemonia da Lei nº 1.427/1989.

II – A DOAÇÃO, O USUFRUTO E A DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO

O instituto jurídico da doação é um negócio jurídico civil regulado entre os arts. 538/564 do Código Civil, sendo um contrato em que o doador abre mão de algo com valor pecuniário em favor do donatário, sendo uma liberalidade, ou seja, não há nenhuma contrapartida ofertada ao doador. Nesse quesito quanto à doação, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho¹ nos mostram:

Assim sendo, já podemos conceituar doação como onegócio jurídico firmado entre dois sujeitos (doador e donatário), por força do qual o primeiro transfere bens, móveis ou imóveis para o patrimônio do segundo animado pelo simples propósito de beneficência ou liberalidade.

Duas são as partes, portanto, da doação, a saber, o doador, que é aquele que transfere o bem, e o donatário, que é aquele que recebe o benefício.

Outro tópico bastante importante para a boa compreensão de nossa proposta é sabermos os elementos da doação que estão listados no art. 538 do CC/2002, e quanto a esse assunto Caio Mario da Silva Pereira² revela:

A definição do Código Civil, com que abrimos este capítulo, encerra todos os elementos deste negócio jurídico, a saber:

1 - *Contrato*. Ante a divergência de conceito como ato de aquisição da propriedade ou como contrato, predomina esta última caracterização, à vista do acordo de vontades.

2 - *Liberalidade*. É fator essencial e específico do seu conteúdo.

3 - *Transferência de bens ou vantagens*, de um patrimônio a outro. Para que haja doação, é indispensável esta mutação ou movimento. Tem de haver deslocamento do bem, com empobrecimento do doador e enriquecimento do donatário.

¹ GAGLIANO, Pablo Stolze e FILHO, Rodolfo Pamplona. Novo Curso de Direito Civil: Contratos em Espécie, v. 4, tomo II, São Paulo: Saraiva, 2014, p. 133.

² PEREIRA. Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume III. Contratos. Atual: Caitlin Mulholland. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 228/229.

Com as balizas teóricas sobre doação edificadas podemos evoluir para vermos o art. 1225, IV do Código Civil que elenca o usufruto como um direito real. Com isso notamos como Nelson Rosenvald e Cristiano Chaves de Farias³ definem o usufruto:

O usufruto pode ser conceituado como direito real temporário concedido a uma pessoa para desfrutar um objeto alheio como se fosse próprio, retirando suas utilidades e fruto, contudo, sem alterar-lhe a substância. Assim, o conteúdo do domínio é fracionado, pois, enquanto o usufrutuário percebe os frutos naturais, industriais e civis e retira proveito econômico da coisa, remanesce em poder do nuproprietário a substância do direito, vale dizer, a faculdade de disposição da coisa e o seu próprio vale, podendo alienar, instituir ônus real ou dar qualquer outra forma de disposição ao objeto, apesar de despido de importantes atributos.

Em seguida, vislumbramos que os arts. 1390/1411 do Código Civil detalham, os seus regramentos, esmiuçando como o usufruto se constitui, suas características e como ele se extingui.

Dessa forma, desejamos tratar de forma mais atenta sobre a constituição do usufruto que pode se dar pela via dos negócios jurídicos *inter vivos* ou *mortis causa*. Nessa seara, Caio Mario da Silva Pereira⁴ quanto às formas de constituição do usufruto evidencia:

Ainda no plano das noções gerais, cumpre assinalar as modalidades de sua constituição: *a) convenção*, quando nasce de contrato específico para sua criação, ou da reserva feita pelo doador no ato da liberalidade, ou de qualquer acordo de vontades, de que se não exclui o casamento; *b) por testamento*, quando reveste a forma deste ato de última vontade atribuindo a uma pessoa a fruição e utilização da coisa destacada da sua propriedade atribuída ou legada a outra; *c) usucapião*, quando adquirida pelo decurso de lapso prescricional em favor, e.g. de pessoa que o tenha adquirido de quem não seja proprietário.

Destacamos que para os fins dessa compilação teceremos maiores comentários sobre a constituição desse direito real que acontece por meio de convenção, dado que a doação é uma espécie de disposição *inter vivos* de forma gratuita.

Isto é, vamos esmiuçar a doação com reserva de usufruto, notadamente, a forma vitalícia e quanto a essa espécie Elpídio Donizetti e Felipe Quintella⁵: “*Ainda, vitalício é o usufruto constituído para durar toda a vida do usufrutuário e por prazo determinado aquele para o qual se estabelece um prazo de duração*”.

³ FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. 11ª ed. São Paulo, Atlas, 2015, p. 692.

⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume IV. Direitos Reais. Atual: Carlos Edson do Rego Monteiro Filho. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 253.

⁵ DONIZETTI, Elpídio e QUINTELLA, Felipe. Curso Didático de Direito Civil. Atlas. 3 ed., 2014, p. 840.

Vale também abordar, mesmo que brevemente, os mecanismos para que se extinga o usufruto e nesse ponto nos valem de Flávio Tartuce⁶ que desdobra o fim do usufruto quando houver morte do usufrutuário, isto é, classifica-se como vitalício, pois esse usufruto acabará com o falecimento do usufrutuário, sendo essa a via que chama a nossa atenção para os fins desse compilado:

Diante do seu caráter personalíssimo ou *intuito personae*, a morte do usufrutuário gera a extinção do direito real. A premissa vale, em regra, para o usufruto vitalício, uma vez que o usufruto temporário é extinto por seu termo final. A título de exemplo, no caso antes citado, de planejamento sucessório, sendo estipulado o usufruto para o cônjuge sobrevivente, a sua morte consolidará a propriedade plena aos filhos do casal.

Com isso deixamos preparado o terreno para analisarmos, em seguida, a figura jurídica da doação com reserva de usufruto vitalício que servirá de ponto de partida para tratarmos no tópico vindouro da cobrança do ITCMD pelo Estado do Rio de Janeiro após a Lei nº 7.174/2015, ainda que esse direito real tenha sido criado antes desse ato normativo. Nesse contexto, Sílvio de Salvo Venosa⁷ relata justamente que esse uso do usufruto (doação com reserva de usufruto vitalício) é bastante rotineiro na prática forense, existindo um número significativo de pessoas que optam por levar adiante esse expediente jurídico.

Por isso, vemos que essa postura da Fazenda Pública do Rio de Janeiro não é desimportante, porque isso impacta em uma das formas mais comuns de se constituir o usufruto: “*Advertimos no início, que sua utilidade prática na utilidade se restringe quase exclusivamente às hipóteses de doação por ascendentes a descendentes com reserva de usufruto vitalício aos primeiros*”. Com essa mesma ciência, Marco Aurélio Bezerra de Melo⁸ indica:

Em regra, o usufruto nasce da realização de um negócio jurídico que pode se apresentar de duas formas. (...) A segunda possibilidade é bastante comum e se denomina doação com reserva de usufruto. Ocorre quando o proprietário doa um bem seu a outrem com a reserva de exercer sobre o mesmo um usufruto que na maioria das vezes é vitalício. Era chamada no direito romano de *deducto usufructu* e é utilizada, como regra, entre familiares que anseiam dispor de seu patrimônio em vida, mas temem em doar o bem e eventualmente ser dele privado pelo donatário, ficando em uma situação de necessidade e até mesmo de penúria por perde a moradia.

⁶ TARTUCE, Flávio. Direito Civil: Direito das Coisas. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015, p. 394.

⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: Direitos Reais. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 489.

⁸ MELO, Marco Aurélio Bezerra de. Curso de Direito Civil. Volume V. Direito das Coisas. São Paulo: Atlas, 2015, p. 378.

Nessa esteira, podemos enunciar sobre a doação com reserva de usufruto vitalício que pode ser uma ferramenta utilizada como forma de já deixar os bens divididos em vida entre os herdeiros (planejamento sucessório), para que o cônjuge/companheiro, filhos e outros parentes recebam aquele bem em usufruto (planejamento familiar) e até mesmo como uma possibilidade lícita (elisão fiscal) de se antecipar a uma possível elevação do ITCMD (planejamento tributário).

Por todo o exposto, temos um material civilista que nos sustentará para melhor vermos os debates que circunscrevem a cobrança do ITCMD em doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas sob o escudo da Lei nº 1.427/1989 e que foram extintas com o falecimento do usufrutuário, já sob o primado da Lei nº 7.174/2015.

III – A (INCONSTITUCIONAL) COBRANÇA DE ITCMD NAS DOAÇÕES COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO CONSTITUÍDAS SOB AS REGRAS DA LEI Nº 1.427/1989

No que diz respeito ao ITCMD ele possui assento constitucional no art. 155, I da Constituição da República de 1988, sendo atribuição dos Estados Federados e do Distrito Federal tratar dessa modalidade de imposto *causa mortis* e doação de bens ou direitos, sendo que o Código Tributário Nacional esmiúça o tema nos seus arts. 35 até 42.

Quanto a esse tema do ITCMD, Hugo de Brito Machado⁹ e Leonardo Alberto Souza Silva¹⁰ nos lembram que esse imposto tem uma missão predominante fiscal, ou seja, de aumentar a arrecadação do Estado, mantendo o funcionamento da máquina pública e dos serviços públicos.

Nesse teor, vários Estados da Federação aumentaram a alíquota do ITCMD, com autorização do Senado Federal, como preceitua a sua Resolução nº 9/1992, que está baseada no art. 155, §1º, IV da Constituição.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito financeiro e tributário. 30.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 381.

¹⁰ SILVA, Leonardo Alberto Souza e. ITCMD: Realidade da incidência desse tributo na sucessão “causa mortis” no Estado do Rio de Janeiro. Artigo (Graduação em Direito) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2016, p. 12.

Assim, alguns Estados para incrementar suas receitas, sem criar novos impostos, optam por majorar essa alíquota para o seu patamar máximo que é de 8% (oito por cento), ou em nível um pouco abaixo desse teto.

Isto posto, após termos visto esse cenário, começaremos a esquadrihar o nosso objeto de estudo em específico, que se debruçará sobre a nova cobrança do ITCMD referente as doações com reserva de usufruto vitalício que foram feitas antes da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/2015.

Dessa feita, podemos inaugurar esse tópico de forma propriamente dita, pelo art. 11, inciso I, da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 1.427/1989, ora revogada, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 3.515/2000, que previa que tanto a instituição quanto a extinção de usufruto eram fatos geradores que acarretavam a incidência do ITCMD, sendo que nos dois casos, a base de cálculo era de 50% do valor do bem ou direito, como se percebe pela redação literal desse dispositivo:

art. 11 - Nos casos abaixo especificados, observado o disposto no artigo anterior, a base de cálculo é:

I – na doação da nua-propriedade, na instituição e na extinção de usufruto, uso e habitação, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem;

Entretanto, essa lógica foi alterada pela Lei Estadual nº 7.174/2015 que previu que somente na instituição do usufruto é que seria cobrado o ITCMD e não mais de forma separada, na constituição e a outra parte na extinção, como se percebe pela redação do art. 7º, III da Lei Estadual nº 7.174/2015:

Art. 7º O imposto não incide:

III - na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real;

Nesse momento precisamos também ler o art. 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015 que está equivocado, a nosso sentir, pois atentaria contra a legalidade tributária e irretroatividade tributária, pois revolve matéria que estaria pacificada pela Lei:

Art. 42. Por ocasião da extinção de direito real reservado pelo transmitente quando da transmissão da titularidade do bem, realizada anteriormente à produção de efeitos deste artigo, deverá ser paga a segunda parcela do imposto, em complemento à primeira parcela de 50% (cinquenta por cento), recolhida no momento da ocorrência do fato gerador.

Essa nossa gravidade negativa, estaria escorada no art. 105¹¹ do Código Tributário Nacional (CTN) que trata justamente da irretroatividade das leis tributárias em apreço à segurança das relações jurídicas. Sobre esse dispositivo Eduardo Sabbag¹² pontua:

De acordo com o art. 105 do CTN, a legislação nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, ou seja, fatos que se principiam na vigência de uma legislação e se completam na vigência de outra legislação. Veja que a regra do art. 105 impõe um preceito constitucional (art. 150, III, a, da CF), que acaba por vedar o efeito retroativo da lei tributária. Em outras palavras, os fatos geradores pendentes são aqueles cuja conclusão (consumação) implica uma sequência de atos, sequência essa que já teve início, mas ainda não se completou quando a lei entrou em vigor: uma primeira parte foi praticada sob a égide da lei velha, e uma segunda parte se aperfeiçoará sob o manto da lei nova.

Nessa senda, Claudio Carneiro¹³ transparece sobre esse pilar do Direito Tributário: *“Esse princípio, previsto no art. 150, III, a, da CRFB c/c o art. 105 do CTN, reforça a ideia da segurança jurídica das relações, vedando a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu ou majorou”*.

Isso poderia ser tratado, pois o fato gerador do usufruto acontece na sua constituição, de forma que a sua extinção em nada tem haver com um novo fato gerador, sob pena de pensarmos em uma bitributação, sendo somente um inevitável exaurimento e um irrelevante para fins de adimplemento de ITCMD, aos nossos olhos.

Nessa mesma toada, Wenderson Nunes¹⁴ solidifica o nosso flanco ao discorrer sobre o art. 42 da Lei nº 7.174/2015, visto que apenas demonstra o extra poder que o Fisco Fluminense tem em suas mãos:

Em resumo, percebo que, na maioria das vezes, os entes Federativos extrapolam seu poder de tributar, na ânsia voraz de arrecadar cada vez mais. Melhor exemplo é o artigo 42 da Lei 7.174/2015 que propõe o recolhimento ao Erário por conduta não possui substância constitucional para legitimar a cobrança do imposto.

¹¹ Art. 105 do CTN: “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.

¹² SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, p. 229.

¹³ CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 462.

¹⁴ NUNES, Wenderson. A nova lei de ITCMD no Estado do Rio de Janeiro – 7.174/15. Disponível em: <http://wendersonnunes.jusbrasil.com.br/artigos/317154698/a-nova-lei-de-itcmd-no-estado-do-rio-de-janeiro-7174-15> Acesso no dia 24 de junho de 2021 às 14h 56m.

O corolário desse enredo é que hoje à luz da Lei Estadual nº 7.174/2015 não existe possibilidade de se cobrar o ITCMD tanto na constituição, quanto na extinção do usufruto. Com o mesmo intuito por nós esposado, Gildo Wessling Margoti¹⁵ sobre o impedimento de se cobrar novamente o ITCMD na extinção, quando já se fez essa cobrança na constituição desse direito real:

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

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

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

O pagamento deve se dar todo na constituição do usufruto e a sua extinção é um mero acabamento não tendo relevância tributária, em respeito a essa última Lei, para fins de fato gerador da tributação do imposto de transmissão *causa mortis* e doação. Com esse pensar Stephanie Guimarães de Moura¹⁶ se manifesta:

A legislação tributária é aplicável apenas aos fatos geradores futuros, não sendo possível a cobrança de um tributo cujo fato gerador sequer ocorreu. Demonstra-se então que não seria possível a cobrança de um imposto relativo a um fato gerador que não mais é previsto, não podendo uma nova lei, que não prevê tal hipótese de incidência, cobrar do contribuinte valores referentes a um fato gerador que nem ao menos ocorreu quando da vigência da lei que o constituía. (Grifos nossos).

Em outras palavras, a Lei nº 7.174/2015 é contraditória consigo mesmo, uma vez que há um choque flagrante topográfico entre o art. 7º, III que fala expressamente que não incide ITCMD na extinção do usufruto com o art. 42 do mesmo ato normativo que trata da possibilidade de cobrança apartada (50% na constituição e 50% na extinção), mesmo que a primeira tenha se dado sob o manto da Lei nº 1.427/1989 e a segunda sob a batuta da Lei nº 7.174/2015. Com essa mesma roupagem podemos citar Cristiano da Cruz Leite¹⁷ que exhibe fragmento desse debate:

¹⁵ MARGOTTI, Gildo Wessling. A incidência do ITCMD na Constituição e na baixa do usufruto nas dissoluções conjugais. UNES. Criciúma, 2013, p. 59 e 61.

¹⁶ MOURA, Stephanie Guimarães de. Principais inovações trazidas pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015. Artigo Científico 2 apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação, 2016, p. 12.

¹⁷ LEITE, Cristiano da Cruz. Lei Estadual no 7.174/2015 Novas Lei do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e por Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Disponível em: <https://www.oliveiraecarvalho.com/wp-content/uploads/2020/01/Aspectos-importantes-da-nova-lei-do->

Desta forma, cria-se que a nova legislatura fluminense passou a prever de forma criticável a possibilidade de cobrança do imposto quando da extinção do usufruto na forma do artigo 42, não obstante a jurisprudência estadual e, até mesmo a nova lei de ITCMD, no seu artigo 7º, III, não permite a tributação da extinção do usufruto. Problema este que já estaria resolvido com a exclusão da incidência na extinção do usufruto, ressurgiu com a previsão do art. 42 da nova lei. (Grifos nossos).

Ademais, nessa mesma linha de raciocínio, vemos Roberto Bekierman e Jean Pontes¹⁸ que salientam quanto ao demasiado poder franqueado ao Estado do Rio de Janeiro pelo art. 42 da Lei nº 7.174/2015:

Entende-se, assim, que o artigo 42 da Lei 7.174/2015 extrapola o poder de tributar do Estado, uma vez que propõe o recolhimento ao Erário por conduta fática que não constitui relação jurídico-tributária: tornou-se ilegal e ilegítima qualquer tentativa de cobrança de ITD quando da extinção do direito real de usufruto. (Grifos Nossos).

Em resumo, com respaldo no art.7º, III da Lei nº 7.174/2015 e com esteio em parcela relevante da doutrina jurídica nacional, percebemos que nesse caso há uma interpretação equivocada do art. 42 da Lei nº 7.174/2015, sob nosso ponto de vista.

Isso porque se está sobre impondo ao contribuinte um (novo ou desdobramento de um) imposto que não deveria ser cobrado, sob pena de afrontarmos os postulados magnos do Direito Tributário, a saber, legalidade tributária, irretroatividade tributária e segurança jurídica tributária. Fluxo contínuo, examinaremos como a jurisprudência do TJRJ e do STJ se posicionaram sobre esse conteúdo.

IV – A POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL DO TJRJ E DO STJ A RESPEITO DO ART. 42 DA LEI ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO Nº 7.147/2015

Destacamos que o art. 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015, que explana essa cobrança, foi declarada inconstitucional pelo órgão especial do TJERJ nos autos do processo nº 0008135-40.2016.8.19.0000, em caso de relatoria da Desembargadora Ana Maria Pereira de

Imposto-de-Transmiss%C3%A3o-Causa-Mortis-e-Doa%C3%A7%C3%A3o.pdf Acesso no dia 24 de junho de 2021 às 14h 58m

¹⁸ BEKIERMAN, Roberto e PONTES, Jean. Nova lei do ITD no Rio de Janeiro afronta proteção ao contribuinte. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-fev-16/lei-itd-rio-janeiro-afronta-protecao-contribuinte> Acesso no dia 24 de junho de 2021 às 13h 32m.

Oliveira, julgamento que transcorreu no dia 10/06/2019, como podemos ver pela leitura da sua ementa:

Direitos reais que têm a natureza de ônus os quais, quando de sua extinção, não ensejam o fato gerador do ITD, sendo, assim, inconstitucionais o artigo 24, inciso III e o artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015. Inconstitucionalidade que deve ser declarada quanto à expressão “Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) constante no artigo 23, bem como quanto aos artigos 24, inciso III e 42, todos da Lei Estadual nº 7.174/2015. (Grifos Nossos).

De mais a mais, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, desde essa data, tem por meio das suas Câmaras Cíveis, em vários julgados, determinando que seja dispensando o pagamento do ITCMD em casos idênticos a esse que estamos aventando nessa perquirição.

Com isso citamos um precedente que apenas ratifica esse cenário, a saber, apelação cível nº 0281835-57.2019.8.19.0001, em caso de relatoria da Desembargadora Myriam Medeiros da Fonseca Costa, da 4ª Câmara Cível do TJRJ, em julgado proferido no dia 02/06/2021:

Declaração De Inconstitucionalidade Do Citado Artigo 42 Da Lei Estadual 7.174/2015 Pelo Órgão Especial Deste Egrégio Tribunal, Ao Fundamento Que A Extinção Do Usufruto Não Configura Fato Gerador Do Itcmd. Não Incidência Do Imposto, Mesmo Em Relação À Doação Com Reserva De Usufruto Instituída Sob A Égide Da Lei Anterior(Lei Estadual 1.427/89).

De mais a mais, ainda podemos inventariar a apelação cível nº 0089923-05.2018.8.19.0001, de relatoria do Desembargador Sérgio Nogueira de Azeredo, julgada em 07/04/2021 na 11ª Câmara Cível do TJRJ:

Apelação Cível/Reexame Necessário. Mandado de Segurança. Tributário. Pretensão de afastamento da cobrança de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD por ocasião da extinção do usufruto instituído sobre bens doados aos Impetrantes. Sentença de concessão da ordem. Irresignação do ente público impugnante, defendendo a legalidade da atuação do Fisco. Confirmação do julgado de 1º grau que se impõe. Inaplicabilidade da majoração prevista no art. 85, §11, do CPC. Precedentes deste Nobre Sodalício e do Insigne Superior Tribunal de Justiça. Conhecimento e desprovemento do recurso. Manutenção do decisum em Reexame Necessário.

Na mesma esteira, ainda podemos tratar da apelação cível nº 0131367-18.2018.8.19.0001 de relatoria da Desembargadora. Sônia de Fátima Dias, julgada em 24/02/2021 na 23ª Câmara Cível do TJRJ:

Extinção De Usufruto Pela Morte Do Usufrutuário. Imposto De Transmissão Causa Mortis E Por Doação - Itcmd. Não Incidência. Sentença de procedência declarando a nulidade do débito de ITD lançado em razão da extinção de usufruto em favor das autoras. [...] Ademais, a jurisprudência

desta Corte consolidou o entendimento no sentido da inexigibilidade do Imposto de Transmissão por Causa Mortis ou Doação - ITCMD quando da extinção do usufruto por não ocorrer neste fato a transmissão de propriedade do imóvel, mas mera consolidação do domínio na pessoa do nu-proprietário.

Assim, vimos que o tema era tão recorrente que chegou-se a editar o Enunciado nº 07 do Conselho de Magistratura do TJRJ que não deixa dúvida que não deve incidir essa cobrança de imposto: “*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*”. (Grifos nossos).

Com isso, temos uma jurisprudência vigorosa do TJRJ, de que descabe o pagamento do ITCMD em casos exatamente como esses, dado que seria um caso de bitributação e de uma violação da legalidade tributária, da irretroatividade tributária e da segurança jurídica tributária.

Nesse mesmo compasso, o Superior Tribunal de Justiça também entende que não deve incidir tal cobrança como se nota pelo exame do Agravo em Recurso Especial nº 382.834/RJ, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves em caso julgado no dia 30/10/2017 em caso muito parecido, que em vez de ser a morte do usufrutuário, trata-se de renúncia, contudo, a inteligência nos dois casos é a mesma:

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. (Grifos nossos).

Dessa forma, acreditamos que não há possibilidade de cobrança de ITCMD quando da extinção do direito real de usufruto vitalício, nesse caso em tela, com base na jurisprudência remansosa supracitada.

Ainda que o Estado do Rio de Janeiro esteja tentando levar o caso para o STJ e para o STF, por meio de recurso especial e recurso extraordinário, o mais transparente a ser feito seria não efetuar a cobrança nessas hipóteses de ITCMD em apreço e prestígio à decisão jurisdicional do TJRJ, até mesmo porque não é um julgado isolado, é uma decisão em controle de constitucionalidade do órgão especial.

Em suma, cremos que não seja aplicável a cobrança do imposto quando da extinção do usufruto vitalício em doações com reserva de usufruto, na forma do art. 42 da Lei nº 7.174/2015, visto que o órgão especial do TJRJ, a jurisprudência firme dos seus órgãos fracionários, a posição do STJ, a doutrina jurídica e até mesmo o art. 7º, III da Lei nº 7.174/2015, rechaçam essa tributação, em questão. Com essa cena edificada, veremos algumas decorrências advindas de casos reais que gravitam em torno da cobrança do ITCMD.

V – QUAIS AS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA COBRANÇA DO ITCMD NAS DOAÇÕES COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO QUE FORAM CONSTITUÍDAS SOB AS REGRAS DA LEI Nº 1.427/1989?

Na prática, infelizmente, o Estado do Rio de Janeiro não tem seguido o que achamos estar acurado. Assim, esse ente estadual desconsidera o precedente vinculante do TJRJ, os julgados esparsos do Tribunal, a doutrina jurídica de escol e o art. 7º, III da Lei nº 7.174/2015, como apresentamos anteriormente.

Dessa maneira, o ERJ faz isso seguindo o Parecer da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro SFT nº 13/2018¹⁹ que tem a seguinte ementa: “*ITCMD. Da legitimidade da cobrança de ITCMD sobre a extinção de usufruto para óbitos ocorridos antes da vigência da Lei Estadual nº 7.174/2015. Fatos geradores ocorridos na vigência da Lei Estadual nº 1.427/1989*”. Nessa manifestação Estatal vemos que o Estado do Rio de Janeiro tenta justificar a manutenção da cobrança com as seguintes razões, em síntese:

Neste contexto, o art. 42 da Lei 7.174/15 ao determinar a cobrança dos 50% sobre a base de cálculo do bem (imposto remanescente) nas doações, com reserva de usufruto pelo transmitente do bem, ocorridas antes da sua entrada em vigor nada mais fez do que assegurar a aplicação da lei tributária vigente no momento do fato gerador da transmissão não onerosa (doação), nos termos do art. 105 e 144 do CTN e a cobrança da integralidade do imposto sobre ela incidente (100% do valor do bem doado), dando assim efetivo cumprimento ao art. II da LRF. Por fim, cabe ressaltar que esta Procuradoria Geral do Estado já firmou seu entendimento em sede de Representação de Inconstitucionalidade (proc, nº 0008135-40.2016.8.19.0000) no sentido da plena compatibilidade do art. 42 da Lei 7.174/15 com o ordenamento jurídico pátrio, não havendo naquele feito, até o momento, quaisquer decisão judicial em sentido contrário. (Grifos Nossos).

¹⁹ Disponível em <https://documentacao.pge.rj.gov.br/scripts/bnweb/bnmap.exe?router=upload/11911> Acesso no dia 26 de novembro de 2021 às 17h 53m.

Com isso, percebemos com fulcro na motivação do ERJ que a representação de inconstitucionalidade já estava no horizonte dessa instituição e que a tese usada não pode ser usada hoje após o TJRJ ter se manifestado de forma cabal quanto ao art. 42 da Lei nº 7.174/2015.

Hoje com a consolidação no TJRJ, em controle de constitucionalidade, sobre a inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 7.174/2015 é temerário que o Fisco não altere a sua postura de efetuar a cobrança do ITCMD nas doações com reserva de usufruto vitalício feitas durante o império da Lei nº 1.427/1989.

Isso se explica, porque existe uma grande chance de que muitas pessoas desconheçam a manifestação do TJERJ quanto à inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 7.174/2015 e paguem o tributo para poder extinguir o usufruto vitalício junto ao registro geral de imóveis e ter a propriedade desembaraçada e sem esse gravame.

Nisso podemos especular que algumas dessas pessoas gostariam de não pagar o ITCMD e se soubessem dessa decisão provavelmente não arcaíam com essa despesa. Todavia, como elas, não raro, desconhecem essa inconstitucionalidade, pagam o imposto para possuir um bem sem esse usufruto vitalício consignado naquele imóvel.

Outras pessoas que porventura saibam dessa inconstitucionalidade podem pagar esse imposto, pois eventualmente não querem ter que movimentar o aparelho do Judiciário, pagar custas judiciais (caso não tenham acesso à gratuidade de justiça), adimplir honorários contratuais advocatícios e entrar na fila dos precatórios estaduais ou das requisições de pequeno valor (RPV) para reaverem esse valor. Isso porque podem julgar que seria burocrático e que somente, após muitos anos, teriam esse dinheiro de volta.

Talvez um número pequeno de pessoas saibam dessa inconstitucionalidade e estejam dispostas a deflagrar uma demanda judicial para cobrar esse valor, após pagar todos os gastos com um advogado, passando por todo um processo judicial, que provavelmente terá recurso por parte do Estado do Rio de Janeiro, para somente receber, dependendo do valor, após muitos anos.

Outro grupo de pessoas, após consultar as custas judiciais do TJERJ percebe que um mandado de segurança seja muito caro para que o Estado não cobre esse imposto previamente e devido a urgência para alterar a titularidade no registro geral de imóveis para promover a venda do bem, por exemplo, essa pessoa prefira pagar o tributo para somente

depois de fazer a transferência da propriedade possa se estiver disposto a fazer a cobrança do indébito pago ao Estado do Rio de Janeiro.

Com efeito, para nós o Estado do Rio de Janeiro estaria abusando do seu direito de cobrar ITCMD nas doações com reserva de usufruto vitalício feitas sob a validade da Lei nº 1.427/1989. Isso poderia ser explicado pela própria Lei nº 7.174/2015, que veda essa cobrança na extinção do usufruto, pela doutrina jurídica de escol, pelos fatos precedentes do TJRJ e da posição do STJ que certificam que se trata de bitributação.

Por conseguinte, acreditamos que seria uma obrigação do Fisco do Estado do Rio de Janeiro não cobrar nada para que os contribuintes possam extinguir a reserva de usufruto vitalício em doações feitas antes do nascimento do art. 42 da Lei nº 7.174/2015, sob pena de ferirmos a legalidade tributária, a irretroatividade tributária e a segurança jurídica tributária.

Sem contar, que isso aumentaria, sem necessidade, a litigiosidade de processos judiciais que sequer precisariam ser descapsulados. Para melhor sustentar nosso último raciocínio, aprofundaremos no item seguinte algumas questões que vão para além do Direito e que estão postas perante a justiça tributária.

VI – A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA APLICADA ÀS DOAÇÕES COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO FEITAS NA VIGÊNCIA DA LEI ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO Nº 1.427/1989

Como se percebe são muitas as possibilidades que prejudicam o contribuinte que poderiam ser facilmente solucionadas se o ERJ cumprisse a decisão judicial do órgão especial do TJRJ, sendo que pouco deveria importar que a discussão será levada para o Supremo, dado que valores éticos fiscais também deveriam ser manejadas como referência para manter a atividade tributária do Estado.

Por isso a indefinição deveria militar a favor do contribuinte, ou seja, até que haja uma decisão em sentido contrário, de instância superior, vale a última interpretação, correta a nosso juízo, fornecida pelo TJRJ de que não deve haver cobrança de ITCMD em casos como esses que estamos lidando nesse artigo.

Isso estaria fulcrado nas ideias de Klaus Tipke²⁰, que sustenta que existiria um déficit moral no comportamento fiscal do Estado, sobretudo, quando estamos diante da possibilidade desse ente aumentar a sua arrecadação pelos tributos.

Nesse caso, o Fisco, muitas vezes, desprezaria a boa técnica jurídica tributária, quando lhe fosse conveniente, com o fito de assegurar o crescimento das suas receitas, sendo que essa ação para nós é equivocada, ferindo de morte os princípios norteadores da boa administração pública, como, por exemplo: legalidade, moralidade e probidade.

Daí decorre, um bônus negativo nesse assunto da cobrança do ITCMD na extinção da doação com reserva de usufruto vitalício quando constituído sob a batuta da Lei nº 1.427/1989, porquanto essa modalidade acima relatada é corriqueira em nossa práxis jurídica, como também corrobora Carlos Roberto Gonçalves²¹, o que pode talvez demonstrar que isso era sabido, e que isso talvez foi feito de forma consciente, visando uma arrecadação fiscal extra.

Até porque o ITCMD tem função fiscal, proporcionando ao Estado do Rio de Janeiro a elevação em suas receitas, com essência arrecadatória, ou seja, esse tributo retira riqueza dos particulares e transfere para o ERJ. Isso poderia ratificar nossa suspeita de que o ente público poderia estar indo além da normalidade tributária com o fito de engordar os seus cofres.

Nesse esquadro, ainda é interessante tratarmos das críticas de Paulo Caliendo²² que defende que a justiça tributária está associada a um imperativo ético e que seria dever do Poder Público executar com parcimônia o seu poder de tributar, preservando com isso os seus cidadãos de iniquidades tributárias, singularmente, quando estamos diante de um instituto que tem aplicação frequente na prática jurídica.

Além disso, ainda haveria um argumento extrafiscal no ITCMD que passa por um suposto liberalismo econômico, dizendo-se que as doações, heranças e legados seriam formas de desestimular a produção de riquezas, possibilitando uma melhor distribuição de renda pelo pagamento de ITCMD, o que seria uma forma, de justiça tributária como certifica o

²⁰ TIPCKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes* (trad. Furquim, L. D.) Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris ed., 2012, p. 23.

²¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro, volume 5: Direito das Coisas*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 489.

²² CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 229.

Observatório da Equidade por meio do seu Relatório de Observação nº 1 dentro dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional²³.

Em relação ao último parágrafo, não podemos nos furtar de criticar essa posição, pois não se deve falar que necessariamente o recebimento de doações, heranças e legados fará com que a pessoa beneficiada fique acomodada, dado que pode gerar inclusive o efeito avesso, de estimular a atividade de multiplicação de riquezas, pois ela terá um capital inicial para empreender, por exemplo.

Ademais, não há garantias que o adimplemento desse imposto fará com que a pobreza diminua em nosso país ou que haverá uma correta repartição de dividendos entre as pessoas, especialmente entre aqueles que são mais humildes, pois estaremos em um terreno com múltiplas variáveis que perpassam pela construção e efetivação políticas públicas.

Dito de outro jeito, o aumento ou criação de impostos não faz, por si só, com que magicamente se alcance a dita justiça tributária que se reduza significativamente as desigualdades sociais, as distorções regionais, a pobreza, a miséria, a fome e outras mazelas sociais que, lamentavelmente, existem no Estado do Rio de Janeiro.

Por esse motivo, a verdadeira justiça tributária passaria por não exigir o ITCMD nessas situações de doações com reserva de usufruto vitalício constituídas sob a validade da Lei nº 1.427/1989 e que se sabe que existe controvérsia.

Na dúvida deveria-se não cobrar, pois em se tratando de ética fiscal deveríamos tratar o contribuinte com respeito. Desse jeito, a remota possibilidade de que poderíamos violar a irretroatividade tributária, a legalidade tributária e a segurança jurídica tributária deveria gerar dentro do ERJ o dever de não cobrar o ITCMD nessas hipóteses.

VII – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após termos visto algumas informações sobre o usufruto, doação, doação com reserva de usufruto vitalício, a incidência do ITCMD, a irretroatividade tributária, a legalidade tributária, a segurança jurídica tributária, a doutrina que analisa o art. 42 da Lei nº 7.174/2015,

a jurisprudência do TJRJ e do STJ, bem como algumas reflexões práticas e pensamentos sobre a justiça tributária poderemos desembocar em nossas conclusões, onde daremos um encerramento em nossa obra.

Dessa forma, acreditamos que a sapiência do Direito Tributário deve ser observada para que o contribuinte não tenha que adimplir um tributo ou uma reverberação dele sem necessidade.

Isso porque daria mais desgaste para esse particular, que somente não pagará o ITCMD se judicializar previamente a questão, ou ainda se decidir pagar, novamente, esse imposto, e que somente será ressarcido se ele der entrada em uma demanda judicial para cobrar o que foi pago indevidamente, sob nosso entendimento.

A verdade é que não é culpa do contribuinte que o art. 42 da Lei nº 7.174/2015 foi construído de forma imprecisa, deixando uma lacuna em seu corpo que desagua necessariamente na visão de que não se deve pagar o ITCMD em doações com reserva de usufruto vitalício feitas sob os efeitos da Lei nº 1.427/1989 e que acabaram na vigência da Lei nº 7.174/2015.

Nesse riscado, o entendimento administrativo em parecer do Estado do Rio de Janeiro não está acima de uma decisão em controle abstrato de constitucionalidade do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Por isso, é nosso dever dizer que a sanha estatal para tributação não pode ser uma forma de abusar do contribuinte, visto que existe decisão judicial vinculante que não poderia ser descumprida.

Isto exposto, deve-se levar a sério a justiça tributária, porque essa expressão não pode ser uma expressão bonita que deseja apenas forçar ideários que visem o aumento de tributos, muitas vezes, sem a perfeita base fiscal que permita essa concepção.

Assim, seria correto, para nós, que o Estado do Rio de Janeiro entrasse em contato com todos os contribuintes que sabendo, ou não, da inconstitucionalidade pagaram o ITCMD previsto pelo art. 42 da Lei nº 7.174/2015, sobretudo, quem efetuou o adimplemento após a decisão do TJRJ, para devolver os valores, cobrados, com juros e correção monetária. Seria esse um real mecanismo de justiça tributária, dado que é dever inescusável do Estado tratar com equilíbrio, respeito, impessoalidade, moralidade e probidade os seus contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEKIERMAN, Roberto e PONTES, Jean. Nova lei do ITD no Rio de Janeiro afronta proteção ao contribuinte. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-fev-16/lei-itd-rio-janeiro-afronta-protecao-contribuinte>. Acesso no dia 24 de junho de 2021 às 13h 32m. BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

DONIZETTI, Elpídio e QUINTELLA, Felipe. Curso Didático de Direito Civil. Atlas. 3 ed., 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil. 11ª ed. São Paulo, Atlas, 2015.

GAGLIANO, Pablo Stolze e FILHO, Rodolfo Pamplona. Novo Curso de Direito Civil: Contratos em Espécie. v. 4, tomo II, São Paulo: Saraiva, 2014.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, volume 5: Direito das Coisas, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

LEITE, Cristiano da Cruz. Lei Estadual n. 7.174/2015 Novas Lei do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e por Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Disponível em: <https://www.oliveiraecarvalho.com/wp-content/uploads/2020/01/Aspectos-importantes-da-nova-lei-do-imposto-de-transmiss%C3%A3o-Causa-Mortis-e-Doa%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso no dia 24 de junho de 2021 às 14h 58m.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito financeiro e tributário. 30ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARGOTTI, Gildo Wessling. A incidência do ITCMD na constituição e na baixa do usufruto nas dissoluções conjugais. UNESC. Criciúma, 2013.

MELO, Marco Aurélio Bezerra de. Curso de Direito Civil. Direito das Coisas. Volume V. São Paulo: Atlas, 2015.

MOURA, Stephanie Guimarães de. Principais inovações trazidas pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015. EMERJ, Rio de Janeiro, 2016.

NUNES, Wenderson. A nova lei de ITCMD no Estado do Rio de Janeiro – 7.174/15. Disponível em: <http://wendersonnunes.jusbrasil.com.br/artigos/317154698/a-nova-lei-de-itcmd-no-estado-do-rio-de-janeiro-7174-15>. Acesso no dia 24 de junho de 2021 às 14h 56m.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume IV. Direitos Reais. Atual: Carlos Edson do Rego Monteiro Filho. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. Instituições de Direito Civil. Volume III. Contratos. Atual: Caitlin Mulholland. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

SILVA, Leonardo Alberto Souza e. ITCMD: Realidade da incidência desse tributo na sucessão “causa mortis” no Estado do Rio de Janeiro. Artigo (Graduação em Direito) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2016.

TIPCKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes (trad. Furquim, L. D.) Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris ed., 2012.

VENOSA, Silvio de Santos. Direito Civil: Direitos Reais. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.