

O USUFRUTO COMO FATO GERADOR TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DA
(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO
CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) SOBRE O USUFRUTO

*USUFRUCT AS A TRIBUTARY GENERATING FACT: ANALYSIS OF THE
(UN)CONSTITUTIONALITY OF THE INCIDENCE OF THE CAUSA MORTIS TRANSFER
AND DONATION TAX (ITCMD) ON THE USUFRUCT*

João Paulo Pessôa Pereira Lustosa ^A

<https://orcid.org/0009-0009-8791-9661>

Hélio Silvio Ourém Campos ^B

<http://orcid.org/0000-0001-6162-7024>

^A Advogado Tributarista na Martorelli Advogados. Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP, e bolsista pela CAPES/PROSUC. Pós-graduado em Processo Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Graduado pela UNICAP. Membro da Comissão de Assuntos Tributários (CAT) da OAB/PE.

^B Pós-Doutorado pela Universidade Autónoma de Lisboa (2018-2019). Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa (2008-2009). Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa - (Equivalência). Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação, Mestrado e Doutorado). Líder de Grupo de Pesquisa - CNPq: "Política e Tributação: aspectos materiais e processuais". Juiz Federal.

Correspondência: joaopaulo1@hotmail.com, helio.ourem@unicap.br

DOI: <https://doi.org/10.12957/rfd.2024.78657>

Artigo recebido em 21/08/2023 e aceito para publicação em 26/09/2024.

Resumo: Como interpretar o usufruto à luz dos fatos geradores do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)? Com base neste problema, pretende-se analisar a (in)constitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o usufruto enquanto fato gerador tributário. A problemática emergiu da insuficiência normativa positivada em estabelecer um critério claro de materialidade para incidência do ITCMD, possibilitando que os Estados e Distrito Federal instituíssem a cobrança tributária indiscriminada sobre o usufruto, sendo a hipótese central a aparente inconstitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o instituto civil. Para isso, foi necessária: (i) revisão de literatura sobre o usufruto; (ii) investigação dos limites estabelecidos nas normas nacionais sobre os fatos geradores do ITCMD; (iii) definir o critério de (in)constitucionalidade do ITCMD sobre o usufruto; (iv) mapear e catalogar as legislações estaduais e distrital federal que previssem o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD; e (v) apresentar os resultados encontrados. A metodologia foi mista - dogmática e empírica-qualitativa. Ao final, verificou-se que o critério da (in)constitucionalidade do usufruto como fato gerador tributário do ITCMD deve ser verificado a partir da caracterização

ou não da transmissão patrimonial, apurando-se que todos os entes federativos possuem ao menos uma hipótese de incidência do tributo sem que haja necessidade de transmissão patrimonial.

Palavras-chave: Usufruto; Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); fato gerador; transmissão patrimonial.

Abstract: How to interpret the usufruct by the Federal Estate Tax (FET)¹? Based on this problem, this research intended to analyze the (un)constitutionality of the FET on usufruct, as a tax event. The problem comes from the positive normative insufficiency in establishing a clear criterion of materiality for the incidence of the FET, allowing the States and the Federal District to institute indiscriminate tax collection on usufruct as a taxable event, having as a central hypothesis the apparent unconstitutionality of the incidence of ITCMD on civil institute. For this, it was necessary to: (i) literature review on usufruct; (ii) investigation of the limits provided from national regulations to the tax events of the FET ; (iii) analysis of the criterion of (un)constitutionality of the FET on usufruct; (iv) the mapping and cataloging of state and federal district legislation that provided for usufruct as a FET's taxable event; and (v) presents the results founded. The methodology was mixed - dogmatic and empirical-qualitative. At the end, it was verified that the criterion of the (un)constitutionality of the usufruct as a FET's taxable event must be verified from the characterization or not of the transfer of assets, having been verified that all federative entities have at least one hypothesis of incidence of the tribute without that there is a need for transfer of assets.

Keywords: Usufruct; Federal Estate Tax (FET); tax event; asset transmission.

1. Introdução

O presente artigo apresenta uma pesquisa dogmática e empírica-qualitativa, sobre a (in)constitucionalidade da incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) sobre o usufruto, enquanto fato gerador tributário.

A problemática emergiu da insuficiência normativa positivada em estabelecer um critério claro de materialidade para incidência do ITCMD, possibilitando que os Estados e Distrito Federal instituíssem a cobrança tributária indiscriminada sobre usufruto como fato gerador tributário, sendo a hipótese central a aparente inconstitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o usufruto.

¹ Na legislação norte-americana, inexistente um imposto equivalente ao ITCMD do Brasil, de modo que a norma mais próxima ao referido imposto, no sistema normativo norte-americano, é o Federal Estate Tax.

Inicialmente, aborda-se uma omissão conceitual do legislador acerca da definição do usufruto, almejando a compreensão do instituto civil sob a ótica da Lei Federal nº 10.406/2002 - Código Civil (CC), bem como os efeitos decorrentes de sua aplicação.

Em seguida, busca-se a definição limitativa dos possíveis fatos geradores do ITCMD, em virtude das competências legislativa estaduais e distrital federal, constitucionalmente previstas no art. 155, I da Constituição Federal (CF), e infraconstitucionalmente preconizada nos artigos 35 ao 42 da Lei Federal nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Na sequência, busca-se definir critério da (in)constitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o usufruto, enquanto fato gerador tributário, com base no controle de constitucionalidade material, a fim de identificar o critério para definição de eventual incompatibilidade normativa entre normas estaduais e distrital federal do ITCMD com os parâmetros constitucionais e normativos nacionais.

A partir daí, com base nas normas nacionais e no critério de (in)constitucionalidade verificado, define-se critérios metodológicos de mapeamento e classificação de toda a legislação estadual e distrital federal acerca da cobrança do ITCMD em virtude do usufruto enquanto fato gerador tributário, cuja necessidade decorre da competência legislativa privativa dos entes federativos em definirem os seus respectivos fatos geradores, considerando a capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração dos entes.

A seguir, catalogam-se os dados coletados e que encontram-se organizando-os no anexo, da seguinte forma: (i) primeira coluna: identificação dos estados pesquisados; (ii) segunda coluna: identificação das leis estaduais ou distrital federal e seus respectivos decretos (se houverem); (iii) terceira coluna: discriminação dos dispositivos da Segunda Coluna, relativos ao usufruto; (iv) quarta coluna: identificação do tipo de transferência (*causa mortis* ou *inter-vivos*); (v) quinta coluna: o momento do usufruto (instituição ou extinção); (vi) sexta coluna: se há necessariamente uma transmissão patrimonial (não ou sim); e (vii) sétima coluna: a consolidação da classificação com base nas colunas quarta, quinta e sexta.

A metodologia adotada é mista, de cunho dogmático e empírico-qualitativa.

Inicialmente, faz-se necessária a utilização da natureza dogmática para revisão literária, pelo método indutivo, visando compreender o usufruto e seus efeitos na esfera civil, bem como delimitar os possíveis fatos geradores do ITCMD a partir da Carta Magna e no

normativo nacional. Posteriormente, analisa-se a (in)constitucionalidade da cobrança do ITCMD, tendo o usufruto como fato gerador tributário, a partir da melhor hermenêutica para os dispositivos legais, a fim de identificar um critério para verificação da (in)constitucionalidade das normas estaduais e distrital federal.

Em seguida, pela via empírica-qualitativa, realiza-se levantamento da legislação estadual e distrital federal acerca da cobrança do ITCMD em virtude do usufruto, a fim de identificar a compatibilidade dessas normas com os parâmetros constitucionais e normativos nacionais, considerando a competência legislativa de tais entes.

Com isso, a pesquisa pretende contribuir com uma proposta de solução, além de subsidiar o debate acadêmico ao investigar se eventual incongruência decorre das normas federais ou das normas estaduais e distrital federal.

2. Usufruto no direito brasileiro

O usufruto encontra amparo normativo infraconstitucional no art. 1.225, IV c/c arts. 1.390 ao 1.411 do Código Civil de 2002, não possuindo uma conceituação expressa na legislação cível (CIELO; RESENDE, 2010, p. 119).

Contudo, embora exista uma omissão conceitual legislativa, a partir dos dispositivos legais é possível extrair que o usufruto consiste em direito real (art. 1.225, IV do CC) que recai sobre um ou mais bens, móveis ou imóveis, integral ou parcialmente, bem como seus frutos e/ou utilidades (art. 1.390 do CC), estendendo-se aos acessórios da coisa e seus acrescidos (art. 1.392 do CC), gozando de livre forma de constituição, transmissão e extinção, próprio dos direitos reais (OLIVA; RENTERÍA, 2016, p. 10)

Nesse contexto, o usufruto pode ser entendido como o poder transitório de exercício do uso, gozo e fruição sobre propriedade alheia, considerando que “o usufruto é direito real em coisa alheia” (RIBEIRO, 2022, p. 11).

Sob essa perspectiva, é pacífico na doutrina que os direitos do usufrutuário e do nu-proprietário coexistem harmônica e simultaneamente, incidindo sobre a mesma coisa (TEPEDINO; MONTEIRO FILHO; RENTERIA, 2020, p. 329).

Por outro lado, há divergência doutrinária acerca dos efeitos ocasionados pelos direitos reais ante à propriedade, notadamente em relação ao usufruto (MACHIONI, 2020,

p. 17-30), considerando a elasticidade da propriedade, desde a plenitude (dilação) até a limitação pelos direitos reais (compressão), restabelecendo-se com a extinção do direito real.

A denominação de elasticidade é dada à característica do direito de propriedade de se desmembrar através da constituição de direitos reais concorrentes e, com a extinção destes, restabelecer imediatamente a plenitude de seu conteúdo (ZAKKA, 2007, p. 126).

Com isso, parte da doutrina defende que o usufruto acarreta no desmembramento ou fracionamento da propriedade, cuja posse, uso, administração e percepção dos frutos (art. 1.394 do CC) seriam transferidas temporariamente ao usufrutuário (NADER, 2016, p. 442), coexistindo com o restante da “propriedade” que permanece com o nu-proprietário.

Tal posicionamento deriva da própria redação do revogado art. 713 do Código Civil de 1916², considerando o termo “*temporariamente destacado da propriedade*”, sendo bastante difundido pela doutrina contemporânea àquela época (MACHIONI, 2020, p. 19), perdurando e mantendo-se difundido mesmo após o Código Civil de 2002.

Isso ocorre porque parte da doutrina utiliza-se do revogado art. 713 do Código Civil de 1916 para conceituação do usufruto, em virtude do Código Civil de 2002 não definir o instituto, tratando apenas de sua incidência e aplicabilidade, podendo-se elaborar a norma revogada que dispunha: “Constitui usufruto direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade.” Esse conceito correspondia ao do direito romano, pois o usufruto foi definido por Paulo como “o direito de usar uma coisa pertencente a outrem e de perceber-lhe os frutos, ressalvada sua substância” (DINIZ, 2009, p. 432). Por sua vez, ainda durante a vigência do revogado Código Civil de 1916, emergiu corrente divergente, defendendo que a propriedade seria indivisível, cujo único titular seria o proprietário, estando apenas temporariamente limitada pela instituição dos direitos reais, enfatizando-se uma atecnia do Código Civil de 1916 ao expressar “*destacado*” em seu art. 713.

Segundo Pontes de Miranda (2012a, p. 64), as expressões “utilidades”, “frutos” e “destacado” se apresentariam como ambíguas, sendo a última considerada atécnica. Segundo o referido autor, assim como todos os direitos reais limitados, o usufruto também não impõe limitações ao direito de propriedade, tampouco lhe retira qualquer parte, de modo que o

² Art. 713. Constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade.

direito de propriedade permaneceria inalterado conforme a concepção do sistema jurídico, enquanto o uso e fruição não foram atribuídos ao usufrutuário como algo removido da propriedade, de forma que o domínio se tornasse menor. O que se alterou foi o exercício do direito de propriedade, especificamente o poder de usar e fruir, havendo, na realidade, uma restrição do direito de propriedade nesse sentido, mas o domínio em si teria permanecido inalterado.

Nesse sentido, não teria sido por acaso que o legislador do Código Civil de 2002 não replicou tal expressão, ao passo em que, aparentemente, almejou modificar legislativamente os efeitos do usufruto, consolidando a indivisibilidade da propriedade, notadamente porque o usufruto não se constitui em si um direito.

Segundo Lima (2013, p. 245-246), o usufruto depende de um direito prévio para existir, chamado de direito originário, que pertence a um titular distinto daquele que detém o usufruto, considerando que a legislação de 2002 parece ter buscado reforçar a ideia de que a propriedade não é dividida, mas sim o exercício de certos poderes sobre ela é que é concedido temporariamente ao usufrutuário.

Nesse aspecto, a doutrina defensora da indivisibilidade da propriedade pode ser corroborada pelo fato de que, sendo a propriedade o direito de usar, gozar, dispor e reaver (art. 1.228 do CC/02), o seu desmembramento ou fracionamento terminaria por descaracterizar a propriedade em si.

Tal circunstância não se confunde com a figura da multipropriedade, ou propriedade fracionada, introduzida pelos arts. 1.038-B ao 1.038-U do CC, criada a partir da Lei Federal nº 13.777/2018, considerando que o instituto da multipropriedade trazida pela inovação legislativa diz respeito à relação jurídica de aproveitamento econômico de uma coisa móvel ou imóvel, repartida em unidades fixas de tempo, de modo que diversos titulares possam, cada qual a seu turno, utilizar-se da coisa com exclusividade e de maneira perpétua (VENOSA, 2021, p. 366)

Nesse ponto, a própria natureza temporária do usufruto coaduna com a limitação dos efeitos da propriedade, eis que a propriedade continuaria a ser una, mas com o uso, gozo e fruição competindo ao usufrutuário, limitando o pleno exercício da propriedade pelo nu-proprietário, enquanto perdurar o usufruto (SOUZA, 2017, p. 64).

Por fim, o usufruto possui, entre outras, como características a intransmissibilidade, inalienabilidade e impenhorabilidade (CIELO; RESENDE, 2010, p. 122-124), reforçando a inexistência do caráter próprio, eis que “o usufruto é direito real em coisa alheia” (RIBEIRO, 2022, p. 11)

Por isso, para fins do presente trabalho, considerar-se-á o usufruto como o direito real sobre coisa alheia de usar, gozar e fruir, temporária e transitoriamente, de bem (móvel ou imóvel) e seus frutos, utilidades e acessórios, enquanto direito limitante ao pleno exercício da propriedade pelo nu-proprietário.

3. O ITCMD e os limites dos fatos geradores na legislação federal

O ITCMD encontra previsão constitucional no art. 155, I³ da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/1993, através do qual define a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para legislarem sobre a “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

No âmbito infraconstitucional federal, o ITCMD está presente nos arts. 35 ao 42 do CTN, muito embora haja um anacronismo da norma, eis que elaborada antes da CF de 1988 e ainda não totalmente adequada, dispondo tão somente acerca do antigo imposto sobre a transmissão *causa mortis* e *inter vivos* de bens imóveis, aplicável parcialmente ao ITCMD (MANEIRA; JORGE, 2014, p. 33).

A partir dos dispositivos nacionais, têm-se que o ITCMD consiste em tributo de competência estadual ou do Distrito Federal, incidente sobre: (i) transmissão, pela morte (*causa mortis*) ou doação (*inter-vivos*), de quaisquer bens ou direitos; e (ii) transmissão *inter-vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia ou cessão de direitos a sua aquisição (REBOUÇAS; AMARAL FILHO; BLANK, 2022, p. 274).

Já os fatos geradores podem ser entendidos como a designação do *momento* do nascimento (geração) da obrigação tributária (em face da prévia entabulação legal), eis que a obrigação não nasce à vista apenas da regra legal, mas exige que se concretize o fato para

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

que a obrigação possa ser gerada (AMARO, 2004, p. 253), muito embora haja diferentes denominações.

A título exemplificativo, Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 248) utiliza a expressão evento jurídico tributário para referir-se aos fatos que ocorrem “dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio dos nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente”, enquanto que fato jurídico tributário para o relato linguístico desse evento.

Embora haja divergência doutrinária acerca do termo, notadamente porque a lei teria previsto uma hipótese de incidência para designar a consistência de sua materialidade (ATALIBA, 2002, p. 68), utilizar-se-á “fato gerador” para designar o momento de surgimento da obrigação tributária, considerando esta a expressão utilizada pelo próprio legislador nacional do CTN.

Dessa forma, considerando a fixação de competência, têm-se que os fatos geradores do ITCMD encontram-se especificamente previstos em cada normativo específico dos entes competentes, elaborados em observância à própria Carta Magna e ao CTN, estes que abalizaram normais gerais a serem observadas (LEMOS; CUNHA, 2017, p. 124), em observância à capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração dos entes, no que diz respeito ao Princípio do Pacto Federativo (VELLOSO, 1992, p. 25).

Embora a competência para legislar sobre o ITCMD seja atribuída aos estados e distrito federal, é possível à União estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária para garantir o tratamento fiscal isonômico, a exemplo do que ocorreu com a Lei Complementar Nacional nº 87/1996 (Lei Kandir) que tratou do ICMS, bem como da Lei Complementar nº 116/2003 que tratou do ISS.

Apesar dessa prerrogativa, essa lei nacional relativa ao ITCMD ainda não foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro, existindo apenas projetos de lei sobre a temática, a exemplo dos Projetos de Lei Complementar (PLC) nº 363/2013 e 67/2021.

O PLC nº 363/2013 reproduz no seu art. 1º, I e II as disposições do art. 155, §1º, I e II da Carta Magna, trazendo como potencial inovação normativa o inciso III, que regulamenta os casos “em que houver conexão relevante com o exterior” (BRASIL, 2013).

Já o PLC nº 67/2021 possui extensa regulamentação sobre o ITCMD, destacando-se quanto ao usufruto o: (i) art. 6º, §3º, IV, alíneas ‘a’ e ‘b’, que prevê a incidência tributária no

caso de transmissão da nua propriedade ou da instituição onerosa de usufruto; (ii) art. 6º, §4º, que prevê o usufruto como fato gerador do tributo; (iii) art. 7º, II, que prevê a não-incidência do ITCMD no caso de extinção do usufruto; e (iv) art. 8º, II, 'b' que dispõe sobre a ocorrência do fato gerador na data de instituição do usufruto (BRASIL, 2021)

Contudo, ainda que inexista uma norma geral específica ao ITCMD, é possível também extrair certos limites impostos às normas estadual e distrital federal a partir de normas nacionais, ainda que venha a se depender de certo nível interpretativo dos legisladores estaduais sobre o conteúdo do signo constitucional (BARRETO, 2016, p. 59).

Nesse cenário, a Carta Magna prevê a fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal, nos termos do art. 155, § 1º, IV da CF, resguardado teleologicamente não uma uniformidade, mas a unidade e um espaço de discricionariedade do Estado e do Distrito Federal, de fixar alíquotas respeitando o máximo estabelecido (CARVALHO; DE PAULA; NICOLODI, 2008, p. 196).

Atualmente, a alíquota máxima permitida é de 8% (oito por cento), podendo ser progressivas em função do quinhão hereditário, nos termos da Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal (BRASIL, 1992).

Para além disso, o art. 155, §1º, III da CF prevê a regulamentação, via lei complementar nacional, para definir as diretrizes normativas relativas aos doadores que tiverem domicílio ou residência no exterior (alínea 'a'), e aos *de cujus* possuidores de bens, ou que era residente ou domiciliado, ou teve seu inventário processado no exterior (alínea 'b') (MACHADO, 2010, p. 376), sendo norma necessária para a cobrança do ITCMD.

Ou seja, em virtude da inexistência de uma Lei Complementar, inexistiria a possibilidade de cobrança do imposto preconizado no art. 155, §1º, III da CF, em virtude da "clara subordinação do legislador estadual à disciplina de norma nacional sistematizadora". (MARTINS, 2003, p. 154).

Analisando a matéria, o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 825 da Repercussão Geral (RE 851108/SP) (BRASIL, 2021) cuja tese fixada foi a de que seria "vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional", com eficácia a partir da publicação do acórdão (DJe: 20/04/2021), entendimento até então prevalente.

Diante do exposto, têm-se que o ITCMD consiste em tributo de competência estadual ou do Distrito Federal, cuja definição dos fatos geradores competem às legislações estaduais e distrital federal, observadas as disposições da CF e CTN, incidentes sobre a (i) transmissão, pela morte (*causa mortis*) ou doação (*inter-vivos*), de quaisquer bens ou direitos; e (ii) transmissão *inter-vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia ou cessão de direitos a sua aquisição, e desde que não incidam sobre doações cujos doadores tenham domicílio ou residência no exterior (art. 155, §1º, III, 'a' da CF), e aos *de cujus* possuidores de bens, ou que era residente ou domiciliado, ou teve seu inventário processado no exterior (art. 155, §1º, III, 'b' da CF), eis que inexistente Lei Complementar Federal sobre a temática e já houve julgamento da temática pelo STF (BRASIL, 2021), entendimento até então prevalecente.

4. O critério da (in)constitucionalidade do ITCMD sobre o usufruto

Antes de adentrar na problemática central, faz-se necessária a prévia verificação do fenômeno jurídico da inconstitucionalidade, para posterior possibilidade de definição de seu critério.

A inconstitucionalidade pode ser entendida como a inadequação de condutas ou normas jurídicas (objeto - tudo aquilo que pode ser submetido ao controle de constitucionalidade) às prescrições normativas de índole constitucional (parâmetro - (re)construções normativas constitucionais) (COSTA, 2020, p. 73-74), partindo-se da premissa de que a Constituição é a lei fundamental de categoria mais alta dentro do sistema normativo brasileiro, de modo que o legislador ordinário a ela seria subordinado. Como resultado, não seria admissível a validade de leis contrárias ao texto constitucional, pois caso fosse válida, “estaríamos admitindo a reforma da Constituição fora do procedimento estabelecido para isto, e negando a supremacia constitucional” (BARBI, 1967, p. 46).

Sobre a inconstitucionalidade das normas, parte da doutrina defende-a como um resultado negativo - ao menos potencialmente - da análise de pertencimento da norma ao ordenamento jurídico (NEVES, 1988, p. 135-136), enquanto que outra vertente rotula-a como antinomia, ou seja, uma relação de contradição ou contrariedade dentro de uma estrutura

normativa do ordenamento, em que existam previsões distintas e incompatíveis sobre um mesmo antecedente fático (CARVALHO, 2018, p. 84-89).

A análise de compatibilidade da norma infraconstitucional em face da Constituição Federal recebeu a denominação de controle de constitucionalidade, entendido como a verificação de pertencimento de uma norma ou conduta ao ordenamento jurídico-constitucional: observa-se a relação de compatibilidade – procedimental e material – entre uma determinada conduta/norma jurídica e o conjunto de normas constitucionais que servem de bloco de constitucionalidade caracterizadores do parâmetro (COSTA, 2020, p. 75)

O aspecto procedimental refere-se à observância da forma preconizada na Constituição para a vinculação daquela norma, enquanto que o parâmetro material é a compatibilidade entre a norma e as disposições constitucionais vigentes, inclusive as não-escritas (CARDOSO, 2009, p. 57).

Dessa forma, as normas e preceitos estabelecidos no ordenamento constitucional podem ser interpretados em um sentido formal, referindo-se à superioridade hierárquica de uma norma explicitamente declarada na Constituição, enquanto que no sentido material ou substancial, uma norma adquire status constitucional com base em seu conteúdo ou objeto. Com isso, segundo Branco e Mendes (2012), a Constituição em sentido material consiste em um conjunto de normas que estabelecem e limitam as competências do Estado e garantem às pessoas uma posição fundamental em relação ao poder público (direitos fundamentais), o que inclui a título exemplificativo os tratados internacionais sobre direitos humanos, que possuem, materialmente, status constitucional. (BRUCH, 2020, p. 65)

Com isso, competiria ao intérprete da norma “perquirir sobre sua recepção com base na sua acepção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática da novel ordem jurídica” (BARRETO, 2016, p. 60)

Dessa forma, o presente trabalho pretendeu analisar a (in)constitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o usufruto, enquanto fato gerador tributário, com base no controle de constitucionalidade material, entendido como a verificação de compatibilidade entre o texto constitucional e as normas infraconstitucionais hierarquicamente inferiores.

Para tanto, tem-se que a incidência do ITCMD tanto pelo fator morte (*causa mortis*) como a doação (*inter-vivos*) predispõe uma expressa necessidade de transmissão de bens ou direitos (FERNANDES, 2001, p. 100).

Contudo, a *transmissão* não possui conceituação uniforme terminologicamente, seja de construção teórica ou base de pensamento (SIMÕES, 2011, p. 100), não sendo possível ao legislador tributário procurar abranger, nas hipóteses de incidência dos tributos, situação divergente ou contrária à lei civil (OLIVEIRA, 2017, p. 14), sobretudo pelo regramento do art. 110 do CTN⁴ e pelas normas tributárias possuírem especificidades, devendo ser interpretadas dentro dos seus limites (TORRES, 1994).

Para isso, será necessário recorrer à hermenêutica⁵ da legislação cível, mas sem adentrar na análise hermenêutica em si e suas inúmeras possibilidades interpretativas, eis que não consistem em objeto de estudo no presente trabalho.

Nesse aspecto, Hans Kelsen define a atividade hermenêutica como uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior (PACOBAYHA, 2016, p. 175).

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 105) esclarece que “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”. Ou seja, o direito se justificaria enquanto sistema que se utiliza da linguagem para falar de seu objeto, que também se verte em linguagem, em um movimento de autorreferencialidade, inserindo-se valores como dados inexoráveis, em virtude de que fazem parte do conteúdo da linguagem, resultando o direito em um objeto cultural por excelência.

Dessa forma, seria possível a interpretação hermenêutica da *transmissão* a partir do texto normativo expresso e das linguagens jurídicas correlatas ao termo, possibilitando a sua conceituação para fins de identificação da incidência do ITCMD pelo fator morte (*causa mortis*) e doação (*inter-vivos*) no usufruto.

⁴ 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.

⁵ A hermenêutica pode ser entendida como a interpretação da linguagem ou outros instrumentos para chegar-se a uma determinada compreensão, a partir de vários signos ou formas (DUARTE; FARIAS; OLIVEIRA, 2017, p. 3).

A partir daí, a *transmissão* pode ser entendida como “a perda da posição jurídica, sofrida do lado do sujeito transmitente; e a aquisição de posição jurídica, experimentada do lado do sujeito transmissário”, sendo consideradas “duas faces da mesma moeda, duas metades do mesmo todo, que é a transmissão translativa da posição de um sujeito a outro”. (SIMÕES, 2011, p. 101-102) .

Especificamente em relação ao ITCMD, a *transmissão* decorre do falecimento da pessoa e da conseqüente transferência do patrimônio ao herdeiro ou legatário quanto ao fator morte (*causa mortis*) (CALIL, 2018 , p. 201; FERNANDEZ; SILVA, 2019, p. 46)

Já com relação ao fator doação (*inter vivos*), a *transmissão* seria a transferência de bens ou direitos por ato de mera liberalidade, mas desde que existisse a transferência de bens ao patrimônio de uma pessoa para o patrimônio de outra, considerando que “somente seria possível a incidência do ITCMD nas transferências de recursos a título gratuito que passassem a integrar o patrimônio do receptor” (CALIL, 2018 , p. 201).

Dessa forma, para fins deste trabalho, a transmissão corresponderia: (i) na relação *causa mortis*, à passagem patrimonial do *de cuius* para seus beneficiários, que tomará lugar pela morte (TELLES, 1944, p. 19); e (ii) na relação *inter-vivos* (doação), à passagem patrimonial do transmitente/doador ao transmissário/donatário (MELO, 2001, p. 223).

Especificamente em relação ao usufruto, denota-se que a sua simples instituição ou extinção, seja *causa mortis* ou *inter-vivos*, não necessariamente estaria correlata a uma transmissão patrimonial, considerando que o instituto civil é entendido como o direito real sobre coisa alheia de usar, gozar e fruir, temporária e transitoriamente, de bem (móvel ou imóvel) e seus frutos, utilidades e acessórios, enquanto direito limitante ao pleno exercício da propriedade pelo nu-proprietário.

Ou seja, a instituição ou extinção do usufruto, por si só, não acarretaria no fato gerador tributário do ITCMD, dada a presumida ausência de transmissão patrimonial; contudo, caso o usufruto estivesse correlacionado com uma transmissão patrimonial, seja na instituição ou extinção, e independentemente do fato gerador (*causa mortis* ou *inter-vivos*), havia a incidência do ITCMD.

Em face das considerações acima, denota-se que para analisar a (in)constitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o usufruto, enquanto fato gerador tributário, parte-se do controle de constitucionalidade material, entendido como a verificação

de compatibilidade entre o texto constitucional e as normas infraconstitucionais hierarquicamente inferiores.

Com isso, a incidência do ITCMD predispõe uma necessidade de *transmissão* de bens ou direitos, entendida a partir de uma visão hermenêutica como uma transferência patrimonial, este que consiste no critério material do ITCMD (FERNANDES, 2001, p. 100), entendida como (i) na relação *causa mortis*, à passagem patrimonial do *de cuius* para seus beneficiários; e (ii) na relação *inter-vivos* (doação), à passagem patrimonial do transmitente/doador ao transmissário/donatário.

Por isso, tem-se que a simples instituição ou extinção do usufruto, seja *causa mortis* ou *inter-vivos*, não necessariamente estaria correlata à uma transmissão patrimonial. Assim, a inexistência de transmissão patrimonial acarretaria na inconstitucionalidade do usufruto como fato gerador tributário do ITCMD, eis que ausente o próprio critério material tributário. Por outro lado, caso haja transmissão patrimonial na instituição ou extinção do usufruto, e independentemente do fato gerador (*causa mortis* ou *inter-vivos*), estar-se-á diante de um fato gerador tributário do ITCMD.

5. Do mapeamento das legislações estaduais e distrital federal

Como resultado prático do critério de (in)constitucionalidade verificado, buscou-se realizar o mapeamento de toda a legislação estadual e distrital federal, a fim de identificar quais entes preve em o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD, bem como a eventual exigência de transmissão patrimonial.

Os dados colhidos foram planilhados na tabela anexa (Anexo), assim dividida: (i) Primeira coluna: identificação dos estados pesquisados; (ii) Segunda coluna: identificação das normas estaduais ou distrital federal; (iii) Terceira coluna: discriminação dos dispositivos da Segunda Coluna, relativos ao usufruto ou aos direitos reais de modo amplo; (iv) Quarta coluna: identificação do tipo de transferência (*causa mortis* ou *inter-vivos*⁶); (v) Quinta coluna: o momento do usufruto (instituição ou extinção); (vi) Sexta coluna: se há

⁶ Dentro do fato *inter-vivos*, encontram-se não só os dispositivos relacionados à doação propriamente dita, como todo e qualquer ato equiparável, desde que praticado entre sujeitos vivos.

necessariamente uma transmissão patrimonial (não ou sim); e (vii) Sétima coluna: a consolidação da classificação com base nas colunas quarta, quinta e sexta.⁷

Quando a norma não previsse a identificação de apenas um dos tipos de transferência (*causa mortis* ou *doação*) ou momento do usufruto (instituição ou extinção), foram contabilizadas os dois fatores binários classificatórios, considerando a possibilidade interpretativa mais ampla do exegeta. Na sexta coluna, relativa à necessidade de transmissão patrimonial (não ou sim), adotou-se a desnecessidade de transmissão patrimonial como critério residual.

Por fim, percebeu-se duas impossibilidades de consolidação classificatória a partir dos parâmetros anteriormente traçados: (a) 000 = fator *causa mortis* (0) + instituição (0) + sem necessidade de transmissão patrimonial (0); e (b) 011 = fator *causa mortis* (0) + extinção (1) + com necessidade de transmissão patrimonial.

No primeiro cenário (000), haverá uma necessária transferência patrimonial, uma vez que o art. 1.784 do CC prevê a automática transmissão patrimonial aos herdeiros. Por isso, estando diante de uma instituição de usufruto *causa mortis*, esse evento estará interligado automaticamente com a transmissão patrimonial.

Já com relação ao outro cenário (011), havendo a extinção do usufruto pelo fator *causa mortis*, não haveria a caracterização de uma transferência patrimonial, em virtude da própria conceituação do usufruto ser de direito limitante ao pleno exercício da propriedade. Em outras palavras, havendo a extinção do usufruto pelo fator *causa mortis*, haverá tão somente a plenitude da propriedade, com o retorno dos direitos de usar, gozar e fruir ao nu-proprietário, que passará a ser somente proprietário.

Como resultado do mapeamento, apurou-se que todos os 27 entes tributantes (26 estados e 1 Distrito Federal) possuem, ao menos, uma hipótese de incidência do ITCMD tendo o usufruto como fato gerador tributário.

Também verificou-se que nenhum dos entes prevêem a incidência do ITCMD em todas os cenários possíveis, considerando que a classificação (111) = fator *inter-vivos* +

⁷ A consolidação da classificação é a reunião numérica das colunas quarta, quinta e sexta num único campo, para fins de classificar o dispositivo à luz do tipo, momento e necessidade de transmissão patrimonial. Dessa forma, tomando por exemplo uma norma que prevê a cobrança do ITCMD pelo fator *causa mortis* (0) na instituição (0) e com a necessidade de transmissão patrimonial (1), a sétima coluna seria identificada como (001).

extinção (1) + com necessidade de transmissão patrimonial, não estava presente em nenhuma das normas, o que teria ocorrido, aparentemente, por simples opção dos legisladores estaduais, enquanto que haviam duas impossibilidades de consolidação classificatória (000 e 011), já tratadas anteriormente.

De forma complementar aos resultados anteriormente apresentados, apurou-se também os seguintes dados, abaixo resumidos:

(a) na classificação 010 (fator *causa mortis* + extinção + sem necessidade de transmissão patrimonial), existem normas prevendo o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD em 20 estados, sendo eles: AL, AP, AM, BA, DF, ES, MT, MS, PB, PR, PE, PI, RN, RS, RO, RR, SC, SP, SE e TO;

(b) na classificação 100 (fator *inter-vivos* + instituição + sem necessidade de transmissão patrimonial), existem normas prevendo o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD em 26 estados, sendo eles: AC, AP, AM, BA, CE, DF, ES, GO, MA, MT, MS, MG, PA, PB, PR, PE, PI, RJ, RN, RS, RO, RR, SC, SP, SE e TO;

(c) na classificação 110 (fator *inter-vivos* + extinção + sem necessidade de transmissão patrimonial), existem normas prevendo o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD em 18 estados, sendo eles: AC, AP, AM, BA, DF, MT, MS, PB, PR, PE, PI, RN, RS, RO, RR, SC, SE e TO;

(d) na classificação 001 (fator *causa mortis* + instituição + com necessidade de transmissão patrimonial), existem normas prevendo o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD em 22 estados, sendo eles: AC, AP, AM, BA, DF, ES, MA, MT, MS, MG, PA, PB, PI, RJ, RN, RS, RO, RR, SC, SP, SE e TO;

(e) na classificação 101 (fator *inter-vivos* + instituição + com necessidade de transmissão patrimonial), existem normas prevendo o usufruto como fato gerador tributário do ITCMD em 2 estados, sendo eles: AC e ES

6 . Considerações finais

Fazendo um apanhado do presente trabalho, tem-se que o usufruto consiste no direito real de usar, gozar e fruir, temporária e transitoriamente, de bem (móvel ou imóvel) e

seus frutos, utilidades e acessórios, enquanto direito limitante ao pleno exercício da propriedade pelo nu-proprietário.

Por sua vez, o ITCMD consiste em tributo de competência estadual ou do Distrito Federal, cuja definição dos fatos geradores competem às legislações estaduais e distrital federal, observadas as disposições da CF e CTN, incidentes sobre a (i) transmissão, pela morte (*causa mortis*) ou doação (*inter-vivos*), de quaisquer bens ou direitos; e (ii) transmissão *inter-vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia ou cessão de direitos a sua aquisição.

Partindo de tais conceitos, buscou-se analisar a (in)constitucionalidade da incidência do ITCMD sobre o usufruto, enquanto fato gerador tributário, cujo critério material encontrado para tal definição consiste na *transmissão* de bens ou direitos, entendida a partir de uma visão hermenêutica como uma transferência patrimonial, entendida como (i) na relação *causa mortis*, à passagem patrimonial do *de cuius* para seus beneficiários; e (ii) na relação *inter-vivos* (doação), à passagem patrimonial do transmitente/doador ao transmissário/donatário.

Logo, a inexistência de transmissão patrimonial acarretaria na inconstitucionalidade do usufruto como fato gerador tributário do ITCMD, eis que ausente o próprio critério material tributário. Por outro lado, caso haja transmissão patrimonial na instituição ou extinção do usufruto, e independentemente do fato gerador (*causa mortis* ou *inter-vivos*), estar-se-á diante de um fato gerador tributário do ITCMD.

Em virtude de tais parâmetros, a partir do mapeamento de toda a legislação estadual e distrital federal acerca do objeto do estudo, apurou-se que:

(a) todos os 27 entes possuem ao menos uma hipótese de incidência do ITCMD no usufruto sem a necessidade de transmissão patrimonial, sendo: (i) 20 entes na classificação “010”; (ii) 26 entes na classificação “100”; e (iii) 18 entes na classificação “110”; e

(b) 22 entes possuem ao menos uma hipótese de incidência do ITCMD em virtude do usufruto com a necessidade de transmissão patrimonial, sendo: (i) 22 entes na classificação “001”; e (ii) 2 entes na classificação “101”. São eles: AC, AP, AM, BA, DF, ES, MA, MT, MS, MG, PA, PB, PI, RJ, RN, RS, RO, RR, SC, SP, SE e TO.

Com isso, para que haja a constitucionalidade material do usufruto como fato gerador tributário passível de incidência do ITCMD, todos os entes precisam alterar suas normas para prever a necessidade de transmissão patrimonial.

Para fins de possibilitar, ao menos em tese, a solução prática dessa problemática, pode-se prever expressamente uma hipótese isenção tributária em relação à extinção do usufruto, seja *causa mortis* ou *inter-vivos*, sem que houvesse a necessidade de transmissão patrimonial, englobaria as classificações 010 e 110.

Com relação à classificação 100 (fator *inter-vivos* + instituição + sem necessidade de transmissão patrimonial), a inclusão normativa de uma nova hipótese de isenção, a complementação da primeira hipótese ou ainda a revogação ou ajuste dos dispositivos existentes também possibilitaria a resolução da problemática nesse aspecto.

Pensando numa perspectiva nacional, seria possível acrescentar aos Projetos de Lei Complementar nº 363/2013 e 67/2021, partindo das premissas que sejam aprovados sem modificações, dispositivos que previssessem que o fato gerador do ITCMD é a transmissão patrimonial de bens ou direitos, e que não haveria a caracterização desse fato fator pela instituição ou extinção relação ao usufruto simples, ou seja, sem que houvesse a transmissão patrimonial, possibilitando a cobrança quando houver a simultaneidade do usufruto e da transmissão patrimonial.

A título propositivo, sugere-se as seguintes modificações no PL 67/2021:

(i) art. 6, §3º, IV, alínea 'b': acrescentar a necessidade de transmissão patrimonial, cuja redação ficaria “a instituição onerosa de usufruto, desde que haja transmissão patrimonial”;

(ii) acréscimo do §9º ao art. 6, com a seguinte redação: “A ocorrência do fato gerador do imposto só ocorre com a transmissão patrimonial”;

(iii) acréscimo do §10º ao art. 6, considerando a redação do §9º acima sugerida: “Para efeitos do §9º, considera-se transmissão patrimonial a passagem patrimonial do *de cuius* para seus beneficiários, ou do doador ao donatário.”

(iv) alteração do art. 7, II: a redação precisaria ser ajustada. Para isso, sugere-se o seguinte texto: “II - na instituição ou extinção de usufruto sem transmissão patrimonial, ou de qualquer outro direito real que resulte na consolidação da propriedade plena;”;

(v) acréscimo do §4º ao art. 7: “A não-incidência de que trata o inciso II aplica-se à instituição ou extinção do usufruto em que não haja transmissão patrimonial;

(vi) alteração do art. 8, II, alínea ‘b’: acrescentar a necessidade de transmissão patrimonial, cuja redação ficaria “da instituição de usufruto ou de qualquer outro direito real, desde que haja transmissão patrimonial”;

Referências

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BARBI, Celso Agrícola. Evolução do controle de constitucionalidade das leis no Brasil. Revista da Faculdade de Direito – UFMG, Belo Horizonte, n. 7, p. 45-63, 1967.
- BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. In: BRUCH, Tiago Bruno. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE, NEOCONSTITUCIONALISMO E RELATIVISMO DAS DECISÕES JUDICIAIS. Revista Brasileira de Teoria Constitucional, [S.L.], v. 6, n. 2, p. 59-79, 23 dez. 2020. Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito - CONPEDI. <http://dx.doi.org/10.26668/indexlawjournals/25-961x/2020.v6i2.7160>.
- BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Resolução nº 9, de 05 de maio de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transferência Causa Mortis e Doação de que trata a alínea ‘a’, inciso 1, e parágrafo 1, inciso 4 do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília, DF, Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 01 abr. 2023
- BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 67, de 2021. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Brasília, 2021.
- BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155, da Constituição Federal. Brasília, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851108/SP (Tema 825 da Repercussão Geral). Órgão: Plenário. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF de abril de 2021. Diário Oficial da União. Brasília, 20 abr. 2021

BRUCH, Tiago Bruno. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE, NEOCONSTITUCIONALISMO E RELATIVISMO DAS DECISÕES JUDICIAIS. Revista Brasileira de Teoria Constitucional, Florianópolis/SC, v. 6, n. 2, p. 59-79, 23 dez. 2020. Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito - CONPEDI. <http://dx.doi.org/10.26668/indexlawjournals/2525-961x/2020.v6i2.7160>.

CALIL, Ricardo. A Incidência do Imposto de Renda e do ITCMD em Operações com Trusts. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, [S. l.], n. 4, p. 186–208, 2018. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/576>. Acesso em: 27 abr. 2023.

CARDOSO, Oscar. A Interpretação Constitucional Como Método de Controle de Constitucionalidade. Direito Público, Brasília, v. 1, n. 25, p. 53-67, fev. 2009. Semanal. Instituto Brasiliense de Direito Publico. <http://dx.doi.org/10.11117/22361766.25.01.01>.

CARVALHO, Marisa Lucas de; DE PAULA, Roberto; NICOLODI, Rossiana Deniele Gomes. Reflexões sobre o ITCMD a partir da regra matriz de incidência. Revista de Direito Público, vol. 3, n. 2, p. 194-209, Londrina/PR, mai-ago. 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2012

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma jurídica. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CIELO, Patrícia Fortes Lopes Donzele; RESENDE, Érika Sampaio de. O DIREITO REAL DE USUFRUTO. Revista do Centro de Ensino Superior de Catalão – Cesuc, Catalão, p. 119-135, jun. 2010. Semestral

COSTA, Thiago Maciel de Paiva. Sistema de precedentes e controle de constitucionalidade: a (in)constitucionalidade como parâmetro de vinculação da jurisdição - Marília: UNIMAR, 2020. 166f

SOUZA, E. N. de. Autonomia privada e boa-fé objetiva em direitos reais. Revista Brasileira de Direito Civil, [S. l.], v. 4, n. 02, 2017. Disponível em: <https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/view/99>. Acesso em: 19 abr. 2023.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil: direito das coisas. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 4.

DUARTE, Evandro Santos; FARIAS, Vanderlei Gularte; OLIVEIRA, Neiva Afonso. O MÉTODO HERMENÊUTICO E A PESQUISA NA ÁREA DAS CIÊNCIAS HUMANAS. *Salão Do Conhecimento, [S. l.]*, v. 3, n. 3, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoeseventos.unijui.edu.br/index.php/salaoconhecimento/article/view/7740>. Acesso em: 26 abr. 2023.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão causa mortis e doação na constituição e na lei complementar. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Católica de São Paulo, 2001.

FERNANDEZ, Hamilton Donizeti Ramos; SILVA, Vinicius Tovkan Pereira da. A BASE DE CÁLCULO DO ITCMD NA DOAÇÃO E SUCESSÃO DE QUOTAS CAPITAL SOCIEDADE EMPRESÁRIA. *Revista Tributária e de Finanças Públicas - Rtrib, [s. l.]*, v. 139, n. 26, p. 43-54, maio 2019. Trimestral

LE MOS, Diego Fernando Sartori; CUNHA, Carlos Renato. O fato gerador e o critério temporal como marco inicial para a decadência do ITCM. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 132, ano 25, p. 121-146. São Paulo: Ed. RT, jan-fev. 2017

LIMA, Manoel Pedro Ribas de. A estrutura do usufruto frente às possibilidades de sua aplicação. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, [S.L.]*, v. 8, n. 2, p. 242, 31 dez. 2013. Universidade Federal de Santa Maria.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHIONI, Jarbas Andrade. O usufruto de ações de companhias no Direito brasileiro. 2020. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/23210>>. Acesso: 30 mar. 2023.

MANEIRA, Eduardo; JORGE, Alexandre Teixeira. O ITCMD nas doações coletivas. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha, nº 228, set. 2014

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão “Causa Mortis” e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Escrituras, n. 99, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. Imposto estadual sobre doações. Grandes questões atuais de direito tributário. 5. ed. V. São Paulo: Dialética, 2001.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Direito das Coisas: usufruto. Uso. Habitação. Renda sobre Imóvel. NERY JR., Nelson; PENTEADO, Luciano de Camargo (Atual.). *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012a. Tomo XIX.

NADER, Paulo. Curso de direito civil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016

NEVES, Marcelo. Teoria da inconstitucionalidade das leis. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVA, Milena Donato; RENTERÍA, Pablo. Autonomia privada e direitos reais: redimensionamento dos princípios da taxatividade e da tipicidade no direito brasileiro. *civilistica.com*, v. 5, n. 2, p. 1-19, 29 dez. 2016.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD (Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos) em valores recebidos por beneficiários de contratos de previdência complementar. *Revista Brasileira de Direito Previdenciário*, Porto Alegre, v. 7, n. 42, p. 5-19, 2017.

PACOBAYHA, Fernanda Macedo. DOS LIMITES À INTERPRETAÇÃO JURÍDICA: reflexões acerca do percurso gerativo de sentido no constructivismo lógico-semântico. *Revista Nomos*, Fortaleza, v. 36, n. 1, p. 165-203, dez. 2016. Semestral.

REBOUÇAS, Rodolfo; AMARAL FILHO, Cristiano Moreira do; BLANK, Otávio Gomes. A base de cálculo do ITCMD na sucessão causa mortis de imóveis. In: DIAS, Rodrigo Antonio; CASANOVA, Vivian (Coord.). *Temas atuais de tributação das atividades imobiliárias*. São Paulo: IBRADIM, 2022. v. 2. p. 273-299

RIBEIRO, R. R. B. Breves reflexões sobre os fundamentos da herança à luz da metodologia civil-constitucional. *civilistica.com*, v. 11, n. 1, p. 1-32, 29 maio 2022.

SIMÕES, Marcel Edvar. Transmissão em direito das obrigações: cessão de crédito, assunção de dívida e sub-rogação pessoal. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. doi:10.11606/D.2.2011.tde-03092012-094639. Acesso em: 01 abr. 2023.

TELLES, Inocêncio Galvão. Teoria geral do fenômeno jurídico sucessório. Lisboa, 1944.

TEPEDINO, Gustavo; MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; RENTERIA, Pablo. *Fundamentos do Direito Civil: direitos reais*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 616 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

VELLOSO, Carlos. Estado Federal e Estados Federados na Constituição de 1988 : do equilíbrio federativo. *Revista De Direito Administrativo*, 187, 1–36. <https://doi.org/10.12660/rda.v187.1992.44969>. Acesso em: 19 abr. 2023.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil - Direitos Reais – v. 4*. São Paulo: Atlas. Grupo GEN, 2021.

ZAKKA, Rogério Marcus. O direito de propriedade: (análise sob a ótica de sua convivência com a função social). 2007. 225 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

ANEXO

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
AC	LC nº 373/2020	Art. 2, III	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 3, V	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 3, §2º, III	1	0	1	101
		Art. 3, §2º, V	1	1	0	110
		Art. 3, §2º, VI	1	1	0	110
		Art. 6, II, 'g'	0	0	1	001
AL	Lei nº 5.077/1989	Art. 172, III	0	1	0	010
	Decreto nº 10.306/2011	Art. 30, II	0	1	0	010
AP	Lei nº 400/1997	Art. 72, II	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
		Art. 73, I	0	0	1	001
		Art. 73, II, 'd'	0	0	1	001
			1	0	0	100

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
	Anexo do Decreto nº 3.601/2000	Art. 1, IV	0	0	1	001
			0	1	0	010
		Art. 2, I, 'b'	0	0	1	001
		Art. 2, II	0	1	0	010
AM	LC nº 19/1997	Art. 113, II	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
		Art. 114, III	0	0	1	001
			1	0	0	100
BA	Lei nº 4.826/1989	Art. 1, II	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
	Decreto nº 2.487/1989	Art. 2, III	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
CE	Lei nº 15.812/2015	Art. 5, II, 'b'	1	0	0	100
	Decreto 32.082/2016	Art. 10, II, 'b'	1	0	0	100
DF	Lei nº 3.804/2006	Art. 10, III	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 10, IV	0	1	0	010
			1	1	0	110
	Decreto nº 34.982/2013	Art. 7, III	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 7, IV	0	1	0	010
			1	1	0	110
ES	Lei 10.011/2013 e Decreto nº 3.469-R/2013	Art. 6, I, 'a'	0	0	1	001
		Art. 6, II, 'a'	1	0	0	100
		Art. 7, I, 'f'	0	1	0	010
		Art. 10, §2º	1	0	0	100
			1	0	1	101
GO	Lei nº 11.651/1991	Art. 72, §2º, II	1	0	0	100
MA	Lei nº 7.799/2002	Art. 106, III	0	0	1	001
			1	0	0	100

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
MT	Lei nº 7.850/2002	Art. 2, I	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
		Art. 6, I, 'b'	0	1	0	010
MS	Lei nº 1.810/1997	Art. 122, IV	0	0	1	001
			1	0	0	100
			1	1	0	110
			0	1	0	010
MG	Lei nº 14.941/2003	Art. 1, VI	0	0	1	001
			1	0	0	100
PA	Lei nº 5.529/1989	Art. 1, §5º, IV	0	0	1	001
			1	0	0	100
PB	Lei nº 5.123/1989	Art. 3, IV	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 4, V	0	1	0	010
			1	1	0	110
PR	Lei nº 18.573/2015	Art. 13, II, 'a'	1	0	0	100

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
		Art. 47	0	1	0	010
			1	1	0	110
PE	Lei nº 13.974/2009	Art. 1, §6º, I	1	0	0	100
		Art. 2, III	0	1	0	010
			1	1	0	110
PI	Lei 4.261/1989	Art. 3, IV	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 39	0	1	0	010
			1	1	0	110
RJ	Lei nº 7.174/2015	Art. 4, V	0	0	1	001
			1	0	0	100
RN	Lei 5.887/1989	Art. 1, II	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
RS	Lei nº 8.821/1989	Art. 4, I, 'a'	0	0	1	001
		Art. 4, II, 'a'	1	0	0	100
		Art. 4, II, 'b'	1	1	0	110

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
		Art. 7, II	0	1	0	010
			1	1	0	110
RO	Lei nº 959/2000	Art. 3, I, 'a'	0	0	1	001
		Art. 3, II, 'a'	1	0	0	100
		Art. 3, II, 'b'	1	1	0	110
		Art. 7, §1º, III	0	1	0	010
1	1		0	110		
RR	Lei nº 59/1993	Art. 73, II	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
SC	Lei nº 13.136/2004	Art. 2, II	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
SP	Lei 10.705/2000	Art. 2, §2º	0	0	1	001
			0	1	0	010
		Art. 6, I, 'f'	0	1	0	010

Estado	Legislação	Dispositivo	Tipo de usufruto (0 = <i>causa mortis</i> ; e 1 = fator <i>inter-vivos</i>)	Momento do usufruto (0 = instituição; e 1 = extinção)	Necessidade de transmissão patrimonial (0 = não; e 1 = sim)	Classificação
		Art. 9, §2º, 3	0	0	1	001
			1	0	0	100
SE	Lei nº 7.724/2013	Art. 2, §4º	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 4, III	0	0	1	001
			0	1	0	010
			1	0	0	100
			1	1	0	110
TO	Lei 1.287/2001	Art. 53, §2º, II	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 53, §2º, III	0	0	1	001
			1	0	0	100
		Art. 59, II, 'b'	0	1	0	010
			1	1	0	110