ESTADO DE SANTA CATARINA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Observação: A presente Nota Técnica substitui e revoga a Nota Técnica de nº 16, de 31 de julho de 2017.

NOTA TÉCNICA N° 01/2020

Incidência do ITCMD na reserva, instituição e extinção de usufruto.

1. Introdução

A presente nota técnica tem por objetivo analisar a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), nas hipóteses de reserva, instituição e extinção de usufruto sob a égide de leis distintas.

O imposto sucessório (décima de heranças e legados) e o imposto de transmissão *inter vivos* (sisa) é um dos mais antigos impostos brasileiros, tendo sua primeira instituição ocorrido logo após a chegada da Família Real ao território brasileiro em 1.809.

Em 1.832 ocorreu a atribuição do imposto *causa mortis* à receita provincial, e do *inter vivos* à receita geral, sendo, já em 1.891, após a proclamação da República, sua competência exclusiva atribuída aos Estados, com a denominação genérica de "Imposto de Transmissão de Propriedade".

A Constituição de 1.934 manteve a competência dos Estados, mas dividiu novamente o imposto em transmissões *causa mortis* e transmissões *inter vivos*, o que foi mantido pelas Constituições de 1.937 e 1.946 até o advento da Emenda Constitucional de nº 5 de 1961, que, alterando a redação dos artigos 19 e 29 da Constituição de 1.946, atribuiu a competência do imposto de transmissão de imóveis

inter vivos aos Municípios, mantendo o imposto sobre as demais transmissões *causa mortis* aos Estados.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1.964, por meio de seus artigos 24 e 25, agrupou-se novamente o imposto sobre transmissões de bens imóveis (Impostos sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos sobre Imóveis), transferindo sua competência aos Estados, o que foi mantido até a Constituição Federal de 1.988.

Contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1.988, o imposto sobre a transmissão de imóveis foi novamente cindido, não mais tomando por base se a transmissão ocorreu *mortis causa* ou *inter vivos*, mas se houve onerosidade, ficando a transmissão onerosa na competência tributária dos Municípios e a transmissão não onerosa na competência dos Estados.

As diversas mudanças de atribuição de competência tributária para instituição do imposto sobre a transmissão de bens imóveis, com ou sem onerosidade, redundou, obviamente, na edição de diversas leis ordinárias regrando sua instituição e cobrança. Neste cenário, houve edição das Leis de nº 1.624, de 20.12.1.1956, Lei nº 1.631, de 20.12.1.956, Lei nº 3.933, de 20.12.1966, Lei nº 7.540, de 30.12.1.988 e, finalmente, da Lei nº 13.136, de 25.11.2004, que regulamentaram o imposto sobre transmissão.

A matéria foi objeto da Resolução Normativa de nº 81, de 10 de setembro de 2020, merecendo, no entanto, dada sua complexidade, maiores detalhamentos por meio da presente Nota Técnica.

2. Dos Direitos Reais

Os direitos reais podem ser definidos como aqueles taxativamente expressos na lei e que conferem determinado poder sobre o bem. Interessante notar que os poderes sobre a coisa são multifacetários e divisíveis, de modo que sobre um mesmo imóvel pode recair mais de um direito real.

O Código Civil de 1916, em seu art. 674, elencava como direitos reais: I - a enfiteuse; II - as servidões; III - o usufruto; IV - o uso; V - a habitação; VI - as rendas expressamente constituídas sobre imóveis; VII - o penhor; VIII - a anticrese; e IX - a hipoteca.

Já o novo Código Civil, no art. 1.225, enumera os seguintes direitos reais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese; XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a

concessão de direito real de uso; e XIII - a laje.

Informa a doutrina ser a propriedade a “mãe” de todos os demais direitos reais, haja vista serem estes sempre satelitários em função daquele. O artigo 1.228 do Código Civil, ao disciplinar os poderes inerentes à propriedade acaba por indiretamente a definir, quando diz que “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

A propriedade plena de seus poderes, portanto, confere o direito de usar, gozar, dispor e reaver a coisa. Dessa forma, nada impede que sobre um mesmo bem sejam instituídos diversos direitos reais, tais como usufruto, hipoteca da nua-propriedade, superfície etc.

3. Do Usufruto

A propriedade plena confere ao seu titular a faculdade de usar, gozar, dispor e reaver a coisa (art. 1.228, do Código Civil). Contudo, como já mencionado, os poderes inerentes à propriedade podem ser desdobrados, daí a existência do rol de direitos reais no art. 1.225, do Código Civil.

O usufruto se caracteriza como um desmembramento dos poderes inerentes à propriedade, cindindo-se na figura do usufrutuário os poderes de uso e o gozo, e na pessoa do nu-proprietário os poderes de dispor e reaver. O usufruto é o direito real que confere ao seu titular o direito de posse, uso, administração e percepção dos frutos (art. 1.394, CC/02) de um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, podendo ser temporário ou vitalício, jamais perpétuo.

A reserva de usufruto não se confunde com a instituição de usufruto. Na reserva de usufruto, o proprietário transfere a terceiros a nua-propriedade, reservando para si os poderes de usá-lo e gozá-lo. Na instituição de usufruto, o proprietário transfere a terceiro o direito de usar e gozar da coisa, mantendo para si, ou transferindo para outra pessoa diversa do usufrutuário, os poderes de dispor e reaver do bem, ou seja, mantém para si ou aliena a terceiros a nua-propriedade.

4. Usufruto como fato gerador do imposto de transmissão

Como visto, o usufruto é direito real autônomo em relação à propriedade, podendo ser livremente transmitido, daí que suas transmissões, com base no artigo

155, §1º, I, da Constituição Federal, estão dentro do campo de competência tributária atribuída aos Estados quando diz que a estes compete o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos relativamente a bens imóveis e *respectivos direitos*.

Com base no artigo 1.410 do Código Civil, o direito real de usufruto pode ser temporário ou vitalício. Essa característica intrínseca do usufruto faz com seja diferido no tempo o momento de sua instituição ou reserva e o momento da respectiva extinção, podendo, no mais das vezes, decorrer longos anos entre o período que medeia seu termo inicial e final, sujeitando-o, portanto, à égide das legislações em vigor à época da ocorrência de cada fato gerador.

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

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

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

O artigo 144 do Código Tributário Nacional determina a aplicação da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador. Se o fato gerador "instituição" e o fato gerador "extinção" ocorreram sob a égide da mesma lei, esta, evidentemente é a lei aplicável. Se o fato gerador "extinção" ocorreu sob a égide de diploma legal diverso daquele que vigia quando da instituição, aplica-se o novo diploma legal, haja vista que o fato gerador "extinção" ocorreu sob a égide da nova lei.

A extinção do direito real de usufruto sempre foi tratada pela legislação tributária como fato gerador autônomo de incidência do imposto de transmissão em relação à sua instituição ou reserva, variando, tão somente, o tratamento dado pelas diversas legislações quanto (i) a redução ou não da dimensão da base de cálculo tributada (v.g. a Lei nº 13.136/04, art. 7º, §2º reduz em 50% o imposto devido quando da extinção do usufruto), ou (ii) a isenção do imposto na hipótese de a propriedade plena se consolidar na figura do próprio instituidor do usufruto (isenção prevista tanto na Lei nº 3.933/66, art. 4º, VI, como na Lei nº 7.540/88, art. 8º, I).

Não há, portanto, conflito intertemporal de normas, há, somente, aplicação da lei tributária vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador.

5. Do tratamento dado à reserva, instituição e extinção de usufruto pelas leis que se sucederam no tempo.

5.1. Lei nº 1.624, de 20.12.1956 (*causa mortis*) e **Lei nº 1.631, de 20.12.1956** (*inter vivos*)

Período de vigência:

- 01.01.1957 até 31.12.1966.

Reserva:

- Incide sobre 100% da base de cálculo (artigo 21 da Lei nº 1.631/56).

Instituição:

- Incide com redução de 50% na base de cálculo.

Extinção:

- Incide com redução de 50% na base de cálculo.

Transmissão da nua-propriedade:

- Incide sobre 100% da base de cálculo

Alíquota:

- *Causa mortis*: de 3% a 32% (art. 12, Lei n. 1624/56). *Inter vivos*: Doação: de 5% a 11% (Lei n. 1631, art. 10, "a"). Usufruto: 6% (Lei n. 1631, art. 10, "c").

Nota: No período de 21.11.1961 até 31.12.1966, os Estados não tinham competência tributária sobre transmissões *inter vivos* onerosas ou gratuitas de imóveis e direitos a eles relativos.

5.2. Lei nº 3.933, de 20.12.1966

Período de vigência:

- 01.01.1967 até 28.02.1989.

Reserva:

- Não incide, pois há incidência na extinção do usufruto reservado sobre 100% da base de cálculo.

Instituição:

- Incide sobre 100% da base de cálculo.

Extinção:

- Não incide quando o nu-proprietário for o instituidor (art. 4º, VI).
- Incide sobre 100% da base de cálculo nos demais casos.

Transmissão da nua-propriedade:

- Não incide (art. 4º, V), pois há incidência sobre 100% da base de cálculo na (i) *instituição* (sendo que a respectiva extinção é isenta se o nu proprietário for o instituidor) ou na (ii) *extinção* (a. na transmissão da nua-propriedade com reserva de usufruto não há incidência, mas a extinção é tributada sobre 100% da base de cálculo ou b. na extinção com consolidação da propriedade em nome de terceiro, há tributação sobre 100% da base de cálculo, já que a transmissão da nua-propriedade para esse terceiro não foi tributada).

Alíquota:

- 4% (art. 8º, III).

5.3. <u>Lei nº 7.540, de 30.12.1988</u>

Período de vigência:

- 01.03.1989 até 28.02.2005.

Reserva:

- Não incide, pois há incidência sobre 100% da base de cálculo na extinção do usufruto reservado.

Instituição:

- Incide sobre 100% da base de cálculo.

Extinção:

- Isenção na extinção quando nu-proprietário for o instituidor (art. 8º, I).

- Incide sobre 100% da base de cálculo nos demais casos.

Transmissão da nua-propriedade:

- Isenta (art. 8º, II), pois há incidência sobre 100% da base de cálculo na (i) *instituição* (sendo que a respectiva extinção é isenta se o nu-proprietário for o instituidor) ou na (ii) *extinção* (a. na transmissão da nua-propriedade com reserva de usufruto não há incidência, mas a extinção é tributada sobre 100% da base de cálculo ou b. na extinção com consolidação da propriedade em nome de terceiro, há tributação sobre 100% da base de cálculo, já que a transmissão da nua-propriedade para esse terceiro não foi tributada).

Alíquota:

- De 2% a 4% (art. 7º).

5.4. <u>Lei nº 13.136, de 25.11.2004</u>

Período de vigência:

- Vigente desde 01.03.2005

Reserva:

- Não incide, pois há incidência na transmissão da nua-propriedade sobre 50% da base de cálculo e na respectiva extinção do usufruto reservado sobre 50% da base de cálculo.

Instituição:

- Incide sobre 50% da base de cálculo.

Extinção:

- Incide sobre 50% da base de cálculo.

Transmissão da nua-propriedade:

- Incide sobre 50% da base de cálculo.

Alíquota:

- De 1% a 8% (art. 9º).

6. Conclusão

Dado que tanto a instituição, reserva e extinção de usufruto são fatos geradores autônomos do imposto sobre transmissões, incide a lei vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Se, por exemplo, houve instituição de usufruto vitalício na data de 01.01.1968, ocorreu, neste momento, o fato gerador do imposto sobre a instituição, que incide sobre 100% da base de cálculo, conforme artigo 7º, inciso V, da Lei nº 3.933/66. Se houvesse a consolidação da propriedade em função da sucessão do usufrutuário em 01.01.2020, ocorreu, neste momento, novo fato gerador do imposto, agora sobre a extinção de usufruto, que incide sobre 50% da base de cálculo, conforme artigo 7º, §2º, da Lei nº 13.136/04.

Se, por outro exemplo, houvesse reserva de usufruto com transmissão da nua-propriedade em 01.01.2018, haveria incidência do imposto sobre o fato gerador "transmissão da nua-propriedade" sobre 50% da base de cálculo, haja vista que a Lei nº 13.136/04 não elenca a reserva de usufruto como hipótese de incidência tributária. Se tivesse ocorrido a extinção desse usufruto na data de 01.01.2020, haveria novo fato gerador do imposto, incidindo sobre 50% da base de cálculo. A soma dos percentuais da base de cálculo sobre os quais houve incidência alcançaria 100%.

No entanto, no mesmo exemplo acima, se tivesse ocorrido instituição de usufruto ao invés de reserva, observaríamos dois fatos geradores (i) instituição de usufruto, com incidência do imposto sobre 50% da base de cálculo e (ii) transmissão de nua-propriedade, com incidência do imposto sobre 50% da base de cálculo. Se tivesse ocorrido a extinção desse usufruto na data de 01.01.2020, haveria novo fato gerador do imposto, incidindo sobre 50% da base de cálculo. A soma dos percentuais da base de cálculo sobre os quais houve incidência tributária – instituição, transmissão da nua-propriedade e extinção, alcançaria 150%, valendo lembrar que neste exemplo todos os fatos geradores ocorreram sob a égide da mesma legislação.

Não é pertinente e nem jurídica a alegação de que, nos exemplos acima, a soma das bases de cálculo das incidências tributárias perfaz percentual superior a 100%, haja vista que:

(i) todas as leis que trataram da matéria definiram tanto a instituição como a extinção do usufruto como fatos geradores, distintos e autônomos, do imposto, haja vista que em uma ou outra hipótese há transmissão de direito real;

(ii) cada fato gerador tem necessariamente sua dimensão determinada por uma base de cálculo, sendo que a mesma base de cálculo pode servir de dimensão para incidências repetitivas, sem que isso contrarie qualquer princípio constitucional, desde que respeitado o desenho constitucional do tributo. Tomemos como exemplo o

ICMS, que incide sobre 100% da base de cálculo nas sucessivas vendas da mesma mercadoria, com evidente cumulatividade, corrigida, neste caso, pelo sistema de créditos e débitos, ou o PIS e a COFINS que, além de incidirem ambos sobre a mesma base de cálculo, oneram repetidamente a receita obtida pela venda da mesma mercadoria até o consumidor final;

(iii) se a *extinção* do usufruto tivesse ocorrido sob a égide da mesma lei vigente à data da *instituição* (Lei nº 3.933/66), a soma dos percentuais das bases de cálculo alcançaria 200%, eis que a norma então vigente determinava a incidência do imposto tanto na instituição como na extinção de usufruto sem redução na base de cálculo, demonstrando que a soma dos percentuais da base de cálculo em patamar superior a 100% independe de a instituição e extinção ocorreram sob a égide de leis diferentes;

(iv) a instituição de usufruto com transmissão de nua-propriedade e posterior extinção de usufruto ocorridas todas sob a égide da Lei nº 13.136/05, redundam numa soma de percentual de base de cálculo de 150%, demonstrando, novamente, que a soma de percentual não guarda ressonância com aplicação intertemporal de norma;

(v) a aplicação da lei vigente à data da ocorrência do fato gerador "extinção" (Lei nº 13.136/05) mostra-se mais benéfica ao contribuinte; eis que, se estivéssemos diante de aplicação intertemporal de norma, deveríamos aplicar a lei vigente à data da instituição do usufruto (Lei nº 3.933/66), que determinava a incidência do imposto no momento da extinção do usufruto sobre 100% da base de cálculo;

(vi) o CTN, norma geral em matéria de direito tributário, determina a aplicação da lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, assim, se a Lei nº 13.136/05 prevê como fato gerador do imposto de transmissão a extinção do direito real de usufruto, temos que, ocorrido no mundo fenomênico dos fatos a hipótese abstratamente prevista em lei, incide, imediata e inafastavelmente, a norma de incidência tributária, não podendo o intérprete afastar sua aplicação em hipótese alguma, nem mesmo sob argumento de equidade, conforme artigo 108, §2º do mesmo Código; e, finalmente

(vii) entender que a situação sujeitar-se-ia à aplicação intertemporal de norma, acabaria por impedir a tributação do fato gerador "extinção de direito real de usufruto", ou, em outras palavras, negaria eficácia ao artigo 7º, §2º da Lei nº 13.136/05, maculando a indisponibilidade do crédito tributário.

Portanto, com base no artigo 144 do Código Tributário Nacional, e, ainda, considerando que, com base na competência tributária atribuída ao Estado pelas Constituições Federais que se sucederam ao longo dos anos e nas legislações tributárias que instituíram o imposto sobre transmissão de imóvel e de direitos reais a

ele relativos, é de se concluir pela incidência do imposto na realização de cada transmissão de direito real, que ocorre tanto no momento da instituição quanto no momento da extinção do direito real de usufruto, devendo ser aplicada a lei vigente na data das respectivas ocorrências, sob risco de responsabilidade funcional, conforma parágrafo único do artigo 142 do mesmo Diploma Legal.

Getri, em Florianópolis, 21 de setembro de 2020.

Paulo Vinicius Sampaio
Auditor Fiscal da Receita Estadual

Fabiano Brito Queiroz de Oliveira
Gerente de Tributação