

Senhor Procurador-Geral:

Estou de acordo com o Parecer nº 01/2000, de 25 de janeiro de 2000, da Procuradora DENISE A. M. FERES AUA, mas desejo acrescentar algumas observações que julgo oportunas.

1. O Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITD), atribuído pela Constituição Federal (CF/88) à competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, I), é modalidade de tributos cuja hipótese de incidência consubstancia situação jurídica, jamais situação de fato. Isto porque direitos se transmitem e se doam, como é óbvio, somente de direito, nunca meramente de fato: ou o direito se transmite, juridicamente, ou não se transmite de modo algum.

Aplica-se, pois, a esse imposto, o art. 116, II, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o fato gerador se reputa ocorrido no momento em que a situação jurídica esteja definitivamente constituída, “nos termos do direito aplicável”.

Foi com essa consideração, aliás, que os Tribunais, inclusive o Supremo Tribunal Federal (STF), deram pela inconstitucionalidade de normas estaduais que previam a incidência do antigo ITBI sobre aquisições por usucapião.

2. Quando se diz que o ITD incide sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, se quer significar também que o Poder Tributante não pode alcançar algo diverso do conteúdo econômico desses bens e direitos. E, evidentemente, o que é diferente do conteúdo econômico dos bens e direitos transmitidos ou doados é não apenas tudo aquilo que lhe seja *estranho*, como também o que o *exceda*. Desse modo, quem, a pretexto de cobrar o ITD sobre a transmissão de um veículo, o faz com base no valor do patrimônio total do adquirente ou do transmitente, está exigindo outro tributo que não o ITD, assim como aquele que, sob o mesmo fundamento, o cobra sobre a doação de uma casa, fazendo-o recair em valor maior do que o dela, também está a impor tributo diverso do ITD.

3. Ora, o ITD que incide sobre a doação de *um* bem é diferente do que apanha a doação de *outro* bem. Por conseguinte, a base de cálculo do ITD variará de acordo com a natureza e o conteúdo econômico de cada bem transmitido ou doado ou — em outras palavras — cada incidência concreta do ITD tem a sua própria base de cálculo.

4. Quando o ITD recai sobre a transmissão ou doação de direitos reais de diversa natureza, a apreciação da sua base de cálculo é informada, em abstrato e em concreto, pelos princípios regedores dos direitos reais no Brasil.

Explico. Como, no direito pátrio, a propriedade é o direito real por excelência — o único que reúne todas as faculdades que podem ser exercidas sobre uma coisa —, parece evidente que, quando a propriedade de uma determinada *res* é o objeto

do ato ou fato de que resulta a transmissão, o ITD que grava essa transmissão não pode ter base de cálculo superior ao valor da mesma.

O que *pode* não parecer tão evidente é que, quando o objeto da transmissão não é a propriedade, mas apenas uma ou algumas das faculdades inerentes à propriedade da *res*, a base de cálculo do ITD não pode ser igual à que sofre a tributação da transmissão do domínio, porém, menor.

5. De acordo com os princípios de direito civil, com efeito, a propriedade plena é a *base* da qual emanam os outros direitos reais, constituindo estes, sempre, direitos reais em coisa alheia. Daí o critério sistemático do legislador civil brasileiro, que dedica, no Código, um Título a esse direito real *sui generis*, que é a posse, um outro Título à propriedade, e outro ainda ao direitos reais em coisa alheia.

Pode-se dizer, talvez algo simplificadamente, que os direitos reais, *como que* se desprendem da propriedade, são partes do conteúdo dela.

Como a parte é menor do que o todo, a base de cálculo do ITD incidente sobre a doação ou transmissão de *parte* da propriedade deve ser menor do que o do incidente sobre a do domínio mesmo.

A meu aviso, o legislador tributário não pode onerar a transmissão do direito real em coisa alheia de modo igualmente gravoso ao que faz com a do direito real pleno. Penso mesmo que a disposição do art. 11, I, da Lei estadual nº 1.427, de 13.02.1989, citado no parecer da nossa colega Procuradora DENISE A. M. FERES AUA, está a curvar-se aos princípios de isonomia genérica (CF/88, art. 5º, *caput*) e tributária (art. 150, II), quando reza ser o ITD incidente sobre a instituição do usufruto, do uso e da habitação calculado sobre base menor do que o valor do próprio domínio.

6. O que o legislador estadual não estaria obrigado pela CF/88 a fazer seria dispor que a base de cálculo do ITD na instituição do usufruto, do uso e da habitação é de 50% do valor do bem. Pode ser que, em concreto, o valor do usufruto — e fiquemos somente no usufruto — seja maior ou menor do que 50% do valor do domínio. Basta ver, a propósito, que há *usufrutos* e *usufrutos*: esse direito pode compreender todas ou apenas parte dos frutos e utilidades de uma coisa (Código Civil, art. 714).

O critério do legislador foi, nesse caso como em tantos outros, prático: evitar a necessidade — e a dificuldade — de quantificar cada direito de usufruto *em concreto* instituído no Estado. Mas, à luz do que vim expondo acima, a regra geral de que a base de cálculo do ITD é o valor real dos bens ou direitos transmitidos ou doados (Lei nº 1.427/89, art. 10) constituiria fundamento idôneo e suficiente para que o Fisco exigisse o ITD sobre a doação ou transmissão de qualquer bem ou direito, pleno ou limitado.

7. O legislador estadual conteve-se, no meu entendimento, neste particular. Como também se conteve quando instituiu uma isenção do ITD que de outro modo incidiria sobre a extinção do usufruto, do uso e da habitação em decorrência de transmissão *causa mortis* (Lei nº 1.427/89, art. 3º, III).

Parece-me, entretanto, que há uma razão *explicando* a isenção de que acabo de falar. Ela aí estaria *aparentemente* para justificar a eliminação *formal*, do ordenamento estadual, da regra segundo a qual a transmissão ou doação de direito real limitado, inclusive a nua-propriedade, era tributada em bases inferiores ao domínio pleno.

De fato, a Lei nº 1.427/89 revogou, implicitamente, o art. 84, incisos IV e V, que expressamente previam a tributação pela metade em tal caso.

Isso não implica, segundo entendo e já externei, a eliminação da incidência do ITD sobre a transmissão ou a doação do direito real limitado em montante menor do que a do direito real pleno.

8. Penso que a lei estadual sustenta a incidência do ITD na base de 50% do valor do domínio, quando transmitidos ou doados são direitos reais limitados. Isto porque, ao prever a base de cálculo do imposto sobre a instituição do usufruto, a lei expressamente a estabeleceu em 50% do valor do bem. Isto significa que o valor da nua-propriedade só pode corresponder aos demais 50%.

9. Creio dever aqui ser registrado como se dá a transmissão ou doação de propriedade com reserva de usufruto. É a caracterização disso que define a incidência do imposto, como observei acima.

A idéia, correta, de que os demais direitos reais emanam do domínio poderia levar à de que a propriedade dever-se-ia *primeiramente* (do ângulo cronológico) estabelecer na esfera do titular gravado, para, *depois*, desfaltar-se pelo direito real de outrem, que a onere.

No entanto, a instituição do usufruto mediante reserva, em que não haveria primeiramente a transmissão do domínio pleno, sempre foi admitida pela doutrina:

“Se formalizado por testamento ou doação, classifica-se como unilateral (o ato de instituição de usufruto). Se existir alienação, então considera-se bilateral. Nessa modalidade, destacam-se dois tipos: quando alguém aliena o usufruto, conservado para si a propriedade; e quando alguém transmite a nua-propriedade, reservado para si o usufruto, o que é mais freqüente” (ARNALDO RIZZARO, *Direito das Coisas*, Rio, 1991, vol. III, p. 1.072 — sublinhado meu).

Como isso ocorre, então?

10. Como de hábito, foi PONTES DE MIRANDA quem por primeiro analisou mais detidamente o fenômeno entre nós. Cioso da sua germanística, o imenso jurista percebeu a abstração que o registro consubstancia, enquanto ato jurídico, em relação ao negócio causal. Para ele, ocorre, na instituição do usufruto mediante reserva, algo semelhante ao que acontece ao constituto possessório: o direito-base é transmitido, mas não o que dele emana. Tanto num caso como no outro, o título causal promove uma detração (depreciação ou subtração) do conteúdo do direito transmitido, sem que, ainda — face à ausência do registro — se tenha instituído o direito que restringe

o domínio transmitido. Com o registro, formam-se o domínio do adquirente, limitado, e o usufruto do alienante. Ouçamos o doutrinador:

“A reserva ou detracção de usufruto faz-se por ato de detracção, ou constituição, e supõe o negócio jurídico básico. O ato de constituição é negócio jurídico abstrato como qualquer ato de constituição de direito real.

(...)

Mas, em que consiste, rigorosamente, a reserva de usufruto?

Primeiramente, se deve levar em conta o negócio jurídico pelo qual se dispõe da propriedade, restritivamente. Esse negócio jurídico não tem sido estudado a fundo, a despeito de insistentes investigações e discussões. Quando se aliena restritivamente ainda não se constitui o direito real restrigente: a restrição detrai aquilo com que se vai fazer o conteúdo do direito real restrigente, porém não necessariamente, desde já, o direito real restrigente. Tal observação já facilita compreender-se que se dê a alienação restringida do bem imóvel sem ainda ter nascido o direito de usufruto, que só se inicia com o registro.

(...)

A situação do adquirente muito se parece com a do alienante enquanto não se transcreve a aquisição. Nenhum direito real ainda se detraiu. Contudo, tendo havido acordo de transmissão, a esfera jurídica do alienante já sofreu a detracção do direito oriundo do acordo de transmissão. Na espécie que aqui nos interessa, a esfera jurídica do adquirente da propriedade não recebe toda a propriedade, porque, feita a transcrição, não lhe passou toda ela, mas sim propriedade menos os elementos de conteúdo necessários à constituição do usufruto” (*Tratado de Direito Privado*, Rio, 1971, tomo XIX, pp. 209-210 — sublinhado meu e itálicos do jurista citado).

Verifica-se, portanto, que não há transmissão ou doação do direito real de usufruto, quando este é instituído mediante reserva. O que se transmite ou doa é a nua-propriedade. Por isso, o ITD recai, no caso, não sobre a instituição do usufruto, mas sobre essa transmissão ou doação. É novamente PONTES DE MIRANDA que nos socorre, como que antevendo disciplinas semelhantes à que o legislador estadual terá objetivado com a edição da Lei nº 1.427/89, e corroborando superiormente o parecer da Procuradora DENISE A. M. FERES AUA:

“NUA PROPRIEDADE E IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. — O imposto é o que concerne ao negócio jurídico básico, salvo *lex specialis*. No caso de reserva de usufruto, só há de incidir sobre a transmissão na nua propriedade (a — x). Se a consolidação mesma, quando se dê, tem

de pagar imposto, depende da lei fiscal. Se alguma lei tributa a e, mais tarde, a consolidação, viola princípio de igualdade perante a lei, porque isso leva a *bis in idem*" (ob. cit., p. 218 — sublinhado meu e itálicos do jurista citado).

11. Não quero fechar este texto sem antes registrar aqui que não me agrada a ausência de expressa previsão da tributação, em bases menores, da transmissão da nua-propriedade. Lembro que os Fiscos estaduais e municipais muito sofreram nos Tribunais pela falta de disposição expressa abrandando a tributação de determinadas hipóteses particulares, pelo afã de aumentar-se a carga fiscal com base nas regras gerais sobre base de cálculo. A cobrança do ICM incidente sobre operações de bares, restaurantes, cafés e estabelecimentos similares é um caso famoso; e a do ISS sobre o movimento econômico de sociedades uniprofissionais é outro.

Receio que possa vir a se argüido pelos contribuintes, em face de raciocínios como o que expus no item 8, acima, que seria vedado às autoridades fiscais — face ao disposto no art. 108, § 1º, do CTN — lançarem mão do dispositivo que fixa em 50% do valor do bem a base de cálculo do ITD sobre a instituição de usufruto para disso deduzir uma base de cálculo não expressamente estabelecida quanto à transmissão da nua-propriedade.

Sugiro, pois, que seja estudada a reintrodução, com muito cuidado — para não fazer reflúrem águas passadas —, de norma expressa, similar à existente sob o Decreto-lei nº 05/75, prevendo a tributação dessa hipótese.

João Guilherme Sauer
Procurador-Assessor

VISTO

De acordo com o Parecer nº 01/2000-DAM, de 25 de janeiro de 2000, da Procuradora DENISE A. M. AUA, com as observações contidas na Promoção nº 01/2000-JGS/PG2, de 08 de fevereiro de 2000, do Procurador-Assessor JOÃO GUILHERME SAUER.

À Procuradoria de Sucessões para ciência do acrescido.

Em seguida, encaminhe-se ao d. Gabinete Civil, com vistas à d. Secretaria de Estado de Fazenda.

Em 09 de fevereiro de 2000.

Francesco Conte
Procurador-Geral do Estado

Proc. nº E-04/231.433/99