

A não Incidência do ITCMD na Extinção do Usufruto sob a Perspectiva do Direito Fundamental da Legalidade: Inconstitucionalidade da Legislação de Santa Catarina

The Non-Incidence of ITCMD upon the Extinction of Usufruct from the Perspective of the Fundamental Right to Legality: the Unconstitutionality of Santa Catarina's Legislation

Silvio Guilherme Reolon De Costa

Advogado. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Especialista em Direito Empresarial pela FGV. Especialista em Direito das Famílias e Sucessões pela PUC/PR. Mestrando em Direito pelo Centro Universitário Autônomo do Brasil (UNIBRASIL). *E-mail*: silvio.guilherme@sldecosta.adv.br.

Recebido em: 22-7-2025 – Aprovado em: 20-1-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.12.2026.2802>

Resumo

O presente estudo analisa a legislação do ITCMD do Estado de Santa Catarina em face dos arts. 5º, II, 150, I e 155, I, da Constituição de 1988. Parte-se do reconhecimento de que a legalidade tributária é um direito fundamental e, por conta de sua dimensão objetiva, impõe deveres de coerência ao legislador infraconstitucional. Por sua vez, a análise do Código Civil e de lições doutrinárias revelam que o direito real de usufruto possui caráter personalíssimo, intransmissível *inter vivos* e *mortis causa*. Nesta medida, considerando que a Constituição outorga competência tributária para os Estados tributarem pelo ITCMD apenas uma transmissão, o artigo demonstrará que a legislação catarinense ampliou indevidamente o critério material do ITCMD ao prever a extinção do usufruto como hipótese de incidência tributária. A abordagem adotada combina análise doutrinária, legal e jurisprudencial, com destaque para a dimensão objetiva dos direitos fundamentais e conclui pela inconstitucionalidade da norma estadual e de seu regulamento por extrapolar os limites traçados pela Constituição.

Palavras-chave: direitos fundamentais, legalidade, competência tributária, ITCMD, usufruto.

Abstract

This study analyzes the ITCMD (Inheritance and Gift Tax) legislation of Santa Catarina State, considering articles 5, II; 150, I; and 155, I of the 1988

Constitution. The analysis begins with the recognition that tax legality is a fundamental right and, due to its objective dimension, imposes a duty of coherence on the infra-constitutional legislator. The analysis of the Civil Code and legal doctrine shows that the right of usufruct is strictly personal and non-transferable, both *inter vivos* and *mortis causa*. In this regard, considering that the Constitution grants states power to levy the ITCMD only in cases of transmission, the study demonstrates that Santa Catarina's legislation unduly broadened the material criterion of the ITCMD by including the extinction of usufruct as a taxable event. The approach adopted combines doctrinal, legal and jurisprudential analysis, with emphasis on the objective dimension of fundamental rights and concludes that the state law and its regulation are unconstitutional, as they exceed the limits established by the Constitution.

Keywords: fundamental rights, legality, taxing power, Inheritance and Gift Tax, usufruct.

1. Introdução

São cada vez mais frequentes os debates acerca do denominado planejamento sucessório: nome genérico que se dá ao conjunto de mecanismos e instrumentos que são utilizados no mundo jurídico para organizar e otimizar a transferência patrimonial que ocorrerá com o falecimento de uma pessoa¹.

Em parte, a eclosão da discussão foi influenciada pela recente aprovação da reforma tributária, objeto da Emenda Constitucional n. 132, de 2023² e, consequentemente, pelo temor de alguns contribuintes quanto às possíveis modificações introduzidas no regime jurídico do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD. Afinal, para concretizar um planejamento sucessório, são praticados atos cujos efeitos jurídicos importam tanto ao Direito Civil quanto ao Direito Tributário (e, outros ramos do Direito, inclusive)³.

Dentre os atos normalmente praticados em um planejamento sucessório, cita-se a doação de bens com reserva de usufruto em favor do doador. Tal operação, inicialmente, na transmissão da nua propriedade do doador ao donatário, atrai a incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). Por outro lado, os efeitos tributários da posterior extinção do usufruto previa-

¹ Sobre o tema, ver: TEIXEIRA, Daniele Chaves. Noções prévias do direito das sucessões: sociedade, funcionalização e planejamento sucessório. In: TEIXEIRA, Daniele Alves (coord.). *Arquitetura do planejamento sucessório*. 2. ed. rev. ampl. e atual. 4. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2019. Tomo I, p. 41.

² BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 mar. 2026.

³ TEIXEIRA, Daniele Chaves. Noções prévias do direito das sucessões: sociedade, funcionalização e planejamento sucessório. In: TEIXEIRA, Daniele Alves (coord.). *Arquitetura do planejamento sucessório*. 2. ed. rev. ampl. e atual. 4. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2019. Tomo I, p. 41.

mente reservado (com a morte do doador usufrutuário) foram pouco analisados pela doutrina e a legislação de Santa Catarina pode não estar adequada ao critério material previsto para o ITCMD na Constituição.

O debate é pertinente e atual.

Primeiro, porque a Lei Complementar n. 227/2026⁴, recentemente aprovada, regulamentou, de modo geral e a nível nacional, o ITCMD (atualizando seu regime jurídico, já que anteriormente essa tarefa era atribuída ao Código Tributário). O art. 150, II, da nova legislação complementar prevê que não incide este tributo na extinção do usufruto, desde que ocorra a consolidação da propriedade plena na pessoa do instituidor do direito. Ou seja, afasta a incidência do ITCMD caso o instituidor do direito de usufruto (beneficiando um terceiro, por exemplo) volte a ser detentor da propriedade plena. Como se verá adiante, essa disposição, contudo, não parece solucionar o problema objeto da pesquisa e relacionado à prática dos planejamentos sucessórios, anteriormente descrita.

Em segundo lugar, o tema é atual e não pode ser negligenciado nos debates atinentes à reforma tributária, porque a jurisprudência catarinense possui um comportamento pendular: ora reconhece a não incidência do ITCMD na hipótese de extinção do usufruto, ora afirma que tal fato é tributável.

Tais circunstâncias revelam a necessidade de revisitar o princípio da legalidade tributária, direito fundamental dos contribuintes, para verificar se, sob seu viés, pode-se compreender a extinção do direito real de usufruto como uma transmissão tributável ou não. Para tanto, adotará metodologia dedutiva e procedimento de pesquisa de revisão bibliográfica e documental.

Com exclusão da introdução e do tópico conclusivo, o trabalho está dividido em quatro partes. Primeiro, partirá de conceitos mais amplos, como a análise da legalidade tributária e da outorga de competências tributárias, para fixar o referencial teórico que guiará o restante do estudo. Na sequência, abordará a compreensão do critério material da regra matriz de incidência do ITCMD, previsto na Constituição e como a Legislação de Santa Catarina trata da temática. No tópico seguinte, abordará o conceito de usufruto, para, ao fim, analisar a nova Legislação Complementar e a jurisprudência relacionada ao objeto de estudo.

Portanto, o tema central do presente artigo corresponderá ao exame do critério material do ITCMD previsto na Constituição, especificamente na hipótese de extinção, pela morte do usufrutuário, do usufruto previamente reservado. Busca-se, a partir da revisão bibliográfica proposta e sob a perspectiva dos direitos fundamentais, avaliar a compatibilidade da legislação de Santa Catarina com a Constituição. É o que se passa a expor.

⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 05 mar. 2026.

2. Os direitos fundamentais tributários

2.1. Contextualização histórica e teórica

Ao longo da história a tributação raramente se revelou justa. Embora se fundamente na ideia de que o cidadão contribui para o custeio dos serviços públicos, historicamente, parte da carga tributária serviu à manutenção de privilégios de grupos no poder⁵.

Neste cenário, embora muitos estudos não discorram sobre os direitos fundamentais tributários, deve-se reconhecer o contribuinte como titular de direitos fundamentais. Não há dúvidas: a história nos ensinou que debates tributários contribuíram sobremaneira para controlar o poder Estatal⁶.

A concepção originária dos direitos fundamentais remonta ao século XVIII, fruto das revoluções liberais. Vistos inicialmente como “liberdades”, os direitos fundamentais correspondiam a esferas de autonomia dos indivíduos como garantia à não intervenção de poderes públicos. Em um cenário contemporâneo, marcado por uma sociedade ultradiversificada e após a agregação de sucessivas gerações de direitos fundamentais, a análise destes ultrapassa a simples contraposição do indivíduo contra o Estado, atribuindo-lhes, cada vez mais, uma forte dimensão objetiva⁷.

Revela-se, com isso, a constante transformação do sistema de direitos fundamentais, caracterizada pelas ideias de acumulação, variedade e abertura. Somam-se aos direitos fundamentais antigos novos direitos típicos de cada momento histórico, originando uma multiplicidade de direitos fundamentais que se desdobram em múltiplas dimensões normativas⁸.

Ao falar de dimensão objetiva dos direitos fundamentais, isso significa que eles passaram a se apresentar como “valores objetivos básicos e fins diretos da ação positiva dos poderes públicos, e não apenas garantias negativas (e positivas) dos interesses individuais”⁹.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais dos contribuintes. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 73.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Direitos fundamentais do contribuinte. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 173 e 174.

⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 51-70.

⁸ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 67-68.

⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025. E-book, p. 290-291. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626885/>. Acesso em: 09 mar. 2026.

Leciona José Carlos Vieira de Andrade que desta dimensão objetiva decorrem “consequências jurídicas que são diretamente imputáveis à própria norma constitucional, sem dependência da natureza do respectivo conteúdo, isto é, de ela reconhecer ou não posições subjetivas”¹⁰. Nesse sentido, o poder público (incluindo o próprio legislador) deve respeitar os direitos fundamentais, que servirão como parâmetro objetivo para, inclusive, aferir em abstrato a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo, independentemente de a norma conferir ou não posições jurídicas subjetivas¹¹.

É neste contexto e sob este enfoque que se propõe o estudo do direito fundamental à legalidade tributária e do que se compreende por outorga de competências tributárias.

2.2. Direito fundamental à legalidade e a outorga de competências tributárias

José Roberto Vieira¹² reconhece que a legalidade tributária é um direito fundamental, positivado duplamente na Constituição: tanto no art. 5º, II, quanto no art. 150, I, da Carta. Ao primeiro é atribuído um caráter mais geral, enquanto o segundo se relaciona especificamente ao contribuinte.

A leitura do enunciado normativo contido nos referidos dispositivos constitucionais revela, de início, a norma elementar de direito tributário de que somente a lei pode criar ou majorar tributo. A conclusão é óbvia.

Ou seja, tendo em mente que a Constituição não cria tributos, mas outorga competências tributárias aos entes federados para instituí-los¹³, o conteúdo imediato decorrente do princípio da legalidade e sua relação com a outorga de competências tributárias é: a Constituição outorga “competência para legislar, para editar normas gerais e abstratas sobre matéria de tributação, obedecidas, obviamente, as diretrizes da Magna Carta”¹⁴.

Contudo, o conteúdo do direito fundamental à legalidade não se limita a este aspecto formal. Como dito acima, ao admitir que os direitos fundamentais se expressam em diversas dimensões normativas, sua dimensão objetiva impõe deveres ao legislador. Além de exercitar sua competência tributária através do me-

¹⁰ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 148.

¹¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 149.

¹² VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octávio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 179.

¹³ SABBAG, Maristela Miglioli. Competência tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (org.). *Coleção Doutrinas Essenciais: direito tributário*. v. 1: Princípios gerais. 2. ed. ampl. São Paulo: RT, 2014, p. 382.

¹⁴ SABBAG, Maristela Miglioli. Competência tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (org.). *Coleção Doutrinas Essenciais: direito tributário*. v. 1: Princípios gerais. 2. ed. ampl. São Paulo: RT, 2014, p. 369.

canismo técnico jurídico denominado de lei, quando editada, esta deverá guardar consonância com as disposições e os princípios consagrados na Constituição.

Não basta, portanto, a mera edição de lei pelos entes a quem foi outorgada competência tributária. Na realidade, sob pena de se configurar vício de inconstitucionalidade, ao legislador cabe o dever (objetivo) de respeitar o conteúdo semântico e a materialidade do tributo previstos na Constituição¹⁵.

No mesmo sentido se posiciona Marilene Talarico Martins Rodrigues, para quem a legalidade é pilar do Estado de Direito. Por força deste princípio, deve haver plena compatibilidade entre a lei e a Constituição, de modo que a legislação ordinária reflita coerentemente os mandamentos constitucionais com superior hierarquia¹⁶.

Isso significa que a outorga de competência tributária não representa uma carta em branco para os entes políticos tributarem qualquer materialidade, a seu bel-prazer. Ao outorga-lhes competência tributária, a Constituição circunscreve o campo possível de atuação do poder de tributar do respectivo ente, delimitando-o¹⁷.

Por isso, no tópico seguinte, será analisada a materialidade do ITCMD prevista na constituição e na legislação de Santa Catarina. Análise que permitirá, a partir do confronto da legislação infraconstitucional de Santa Catarina com a norma constitucional, verificar se há, ou não, algum vício que caracterize sua incompatibilidade e, conseqüentemente, sua inconstitucionalidade.

3. A materialidade do ITCMD prevista na constituição e na legislação de Santa Catarina

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁸, a norma tributária “é a que define a incidência fiscal”, contendo uma hipótese e uma consequência. Leciona referido Autor que, enquanto a segunda, como o nome sugere, é responsável pela quantificação do dever pecuniário a ser cumprido e identificação de quem deve cumpri-lo, a primeira (a hipótese) descreve em abstrato um fato que, quando concretizado, atrai a incidência da norma tributária.

Não é objeto do presente trabalho avaliar a consequência (e seus respectivos elementos) da regra matriz de incidência tributária do ITCMD. O questionamen-

¹⁵ SABBAG, Maristela Miglioli. Competência tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (org.). *Coleção Doutrinas Essenciais: direito tributário*. v. 1: Princípios gerais. 2. ed. ampl. São Paulo: RT, 2014, p. 383.

¹⁶ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais dos contribuintes – à luz da Constituição Federal de 1988. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 197.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 158.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 239.

to que desencadeou o presente estudo está relacionado à compreensão do que se entende por transmissão tributável e se este conceito abarca (ou não) a extinção do direito real de usufruto previamente reservado. Relaciona-se, portanto, à hipótese, mas especificamente a um de seus elementos.

Dando continuidade aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: a hipótese da norma tributária é subdividida em três critérios. São eles: o critério material, o critério temporal e o critério espacial. Para descrever em abstrato um fato juridicamente relevante para o direito tributário, é necessário que a norma tributária não apenas descreva um comportamento (critério material), mas preveja as condições de espaço e tempo (critérios temporal e espacial) relacionadas a este comportamento para que, quando concretizado no mundo dos fatos, desencadeie a obrigação tributária¹⁹.

Para o presente estudo, importa a compreensão do critério material da hipótese da regra-matriz de incidência, que pode ser definido da seguinte maneira: “um verbo pessoal de predicação incompleta e complemento suscetível de avaliação pecuniária”²⁰.

Quanto ao ITCMD, no art. 155, I, a Constituição Federal outorgou aos Estados competência para instituí-lo e estipulou o critério material da exação. Com isso delimitou que os entes federativos podem tributar a “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”²¹.

Portanto, o critério material do ITCMD constitucionalmente previsto pode ser compreendido da seguinte forma: transmitir²² (verbo pessoal de predicação incompleta), por doação ou *causa mortis*, quaisquer bens ou direitos (complemento suscetível de avaliação pecuniária).

Por força do direito fundamental à legalidade tributária e dos efeitos decorrentes de sua dimensão objetiva, o legislador estadual deve observar este critério material delineado pela Carta Magna.

Embora essa conclusão decorra diretamente do direito fundamental à legalidade, ela também encontra respaldo no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN)²³, segundo o qual veda-se à legislação tributária infraconstitucional alterar

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 239.

²⁰ BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. O conceito de “serviço” tributável e o critério material da regra-matriz de incidência do ISS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Regra-matriz de incidência tributária: da teoria à prática*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 121.

²¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 mar. 2026.

²² Embora o legislador use o substantivo transmissão, este é derivado do verbo transmitir e denota uma ação ou um ato de transmitir.

²³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 mar. 2026.

os conceitos de direito privado utilizados implícita ou explicitamente na Constituição. Há, portanto, uma dupla exigência para que o legislador, no exercício da competência tributária, seja coerente. Coerência exigida não apenas do ponto de vista formal, mas também do ponto de vista material.

Para o que interessa ao objeto do presente estudo, a Lei Estadual n. 13.136/2004²⁴, de Santa Catarina, prevê no art. 2º que o fato gerador do ITCMD é “a transmissão *causa mortis* ou a doação a qualquer título, de”:

- I – propriedade ou domínio útil de bem imóvel;
- II – direitos reais sobre móveis e imóveis; e
- III – bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos.”

A leitura desatenta da legislação de Santa Catarina referida acima não revela de imediato uma antinomia, afinal, muitos direitos reais são transmissíveis (como a propriedade, por exemplo). Contudo, os problemas começam a emergir a partir da análise do art. 5º, IV, da Lei Estadual n. 13.136/2004. Tal dispositivo prevê que é contribuinte do ITCMD o “nu-proprietário, na extinção do direito real”.

A vagueza do dispositivo pode conduzir ao seguinte questionamento: qual direito real? Embora não seja expresso, é possível inferir que o art. 5º, IV, está relacionado ao direito real de usufruto, afinal o termo “nu-proprietário” está associado a esse instituto, conforme se verá adiante.

Ocorre que, não consta o termo “extinção” no art. 2º da Lei Estadual n. 13.136/2004, tampouco no art. 155, I, a Constituição Federal. Mas, ao tratar da sujeição passiva da relação tributária do ITCMD e definir em seu art. 5º, IV que é contribuinte do imposto o “nu-proprietário, na extinção do direito real”, a Lei Estadual n. 13.136/2004 pressupõe uma “transmissão” na extinção do direito real de usufruto.

Na Lei Estadual n. 13.136/2004, o Legislador de Santa Catarina também fez referência à instituição e à extinção de direitos reais (como a superfície, a servidão, o uso, a habitação e do próprio direito de usufruto) em outros dispositivos. É o caso, por exemplo, do art. 12, I, *a*, que prevê a necessidade de comprovação de pagamento do ITCMD para lavratura da escritura pública de inventário, de partilha, de separação e divórcio consensuais e de doação.

Os problemas que este dispositivo (art. 12 da Lei Estadual n. 13.136/2004) suscita não são objeto do presente estudo. O que importa é o fato de que este é o único dispositivo da Lei Estadual n. 13.136/2004 que faz referência expressa à extinção do usufruto, embora o faça para exprimir a seguinte norma: somente

²⁴ SANTA CATARINA. Lei n. 13.136, de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: https://leis.alesc.sc.gov.br/html/2004/13136_2004_Lei.html. Acesso em: 05 mar. 2026.

poderá ser lavrada uma escritura pública de inventário, partilha, doação, separação e divórcio se comprovado o pagamento do ITCMD na instituição ou extinção do usufruto (e outros direitos reais que não são objeto deste estudo).

A leitura sistemática da Lei Estadual n. 13.136/2004 revela que o legislador de Santa Catarina optou claramente por incluir no critério material do ITCMD a hipótese de extinção do usufruto, pressupondo uma transmissão tributável. Isso fica claro também a partir da leitura do atual regulamento do ITCMD de Santa Catarina²⁵.

O art. 1º, § 3º do atual regulamento do ITCMD de Santa Catarina estabelece que “nas transmissões de direitos reais sobre bens móveis e imóveis ocorre o fato gerador na instituição e na extinção da superfície, da servidão, do usufruto, do uso e da habitação”.

Pelo exposto, é possível concluir que “transmitir” constitui o núcleo do aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o ITCMD. Por sua vez, o legislador de Santa Catarina previu que na extinção do direito real de usufruto ocorreria uma transmissão tributável. O tópico seguinte será destinado à análise do instituto do usufruto, para verificar se, por sua natureza, é compatível com a noção de transmissão *causa mortis* exigida pela Carta Magna.

4. Direito real de usufruto: características e implicações tributárias

4.1. Características do direito real de usufruto: direito personalíssimo e intranmissível

O Código Civil de 1916 definia o conceito de usufruto como “direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade”²⁶. Embora o Código Civil de 2002²⁷ não preveja expressamente um conceito de usufruto, da análise de suas características principais nos arts. 1.390 a 1.411 é possível inferir que tal instituto mantém características semelhantes na atualidade.

O usufruto corresponde ao “direito de desfrutar um bem alheio como se dele fosse proprietário, com a obrigação, porém, de lhe conservar a substância”²⁸.

²⁵ SANTA CATARINA. Decreto n. 2.884, de 24 de dezembro de 2004. Aprova o regulamento do ITCMD. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/itcmd/ritcmd_04.htm. Acesso em: 05 mar. 2026.

²⁶ BRASIL. Código Civil de 1916. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 05 mar. 2026.

²⁷ BRASIL. Código Civil. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 05 mar. 2026.

²⁸ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 309.

Acrescenta Orlando Gomes que o usufruto acarreta direitos tanto ao usufrutuário (aquele a quem foi concedido – ou reservado, no presente caso) quanto ao proprietário, ou seja, o dono da coisa usufruída, a quem se atribui o nome de “nu-proprietário, porque seu direito de propriedade se despe dos principais atributos enquanto perdura o usufruto”²⁹.

Esta lição pode ser atualizada com a doutrina de Carlos Roberto Gonçalves. Para ele, com a instituição do direito real de usufruto ocorre o desmembramento do direito de propriedade, de modo que, temporariamente, o usufrutuário terá direito de usar e gozar da coisa usufruída, enquanto a substância do bem usufruído permanece do nu-proprietário³⁰.

Fixada a compreensão, ainda que abrangente, do conceito de usufruto, cabe investigar se a legislação civil autoriza a sua transmissão. O art. 1.225, IV, do Código Civil de 2002 qualifica o direito de usufruto como direito real e os dois dispositivos subsequentes (arts. 1.226 e 1.227) estabelecem a forma como se adquirem os direitos reais. Guardadas suas particularidades (tratando-se de bens móveis ou imóveis), ambos os dispositivos estabelecem que os direitos reais são “constituídos, ou transmitidos”.

Os arts. 1.226 e 1.227 do Código Civil de 2002 pressupõem, com isso, uma diferenciação semântica entre “constituição” de direito real e “transmissão” de direito real que, por força do direito fundamental à legalidade e do art. 110 do Código Tributário Nacional, também deve ser observada pelo legislador tributário infraconstitucional.

Por sua vez, os arts. 1.393 e 1.410, I, ambos do Código Civil de 2002, estabelecem, respectivamente, que: (1) “não se pode transferir o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso”; e (2) o usufruto se extingue “pela renúncia ou morte do usufrutuário”.

Embora existam outras formas de extinção do usufruto, elas não serão abordadas no presente estudo. O que importa, para o presente caso, é a interpretação conjunta dos arts. 1.393 e 1.410, I, ambos do Código Civil de 2002 e citados acima, porque evidenciam a seguinte característica do instituto: o direito real de usufruto é intransmissível e personalíssimo³¹. Isso significa que o direito de usar e gozar decorrente deste instituto “só pode ser aproveitado ao seu titular, não se transmitindo aos seus herdeiros devido a seu falecimento”³².

²⁹ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 310.

³⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume V: Direito das Coisas*. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 450.

³¹ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 284.

³² GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume V: Direito das Coisas*. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 452.

Portanto, dado seu caráter personalíssimo e intransmissível, a morte do titular do direito real de usufruto somente pode operar a extinção do direito real previamente reservado, sem que nada se transmita. Nesse sentido também se posiciona Orlando Gomes. Para ele, mesmo que o usufruto tenha prazo determinado, a morte prematura do usufrutuário opera a extinção do direito real, sem que ocorra transmissão *causa mortis* do referido direito³³.

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenthal, ao tratarem do fenômeno sucessório, aportam relevantes ensinamentos que podem ser aproveitados na presente hipótese, na medida em que o ITCMD possui intrínseca relação com o direito sucessório.

Referidos autores salientam que “o Direito das Sucessões diz respeito à substituição do sujeito de uma relação jurídica por conta do óbito do titular”³⁴ e concluem que “somente as relações jurídicas patrimoniais (de natureza econômica) admitem a substituição do sujeito da relação jurídica quando da morte do seu titular”³⁵.

A fixação destes conteúdos é pertinente, porque há exceções à regra geral da transmissibilidade no direito sucessório. Considerando que o art. 1.410 do Código Civil prevê um limite máximo de duração do usufruto, bem como seu caráter personalíssimo, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenthal concluem que tal direito real é intransmissível, de modo que não lhe são aplicáveis os institutos e regras típicas do direito sucessório. Não há, portanto, que se falar em substituição do titular do usufruto por conta de seu óbito, tampouco em transmissão do direito real de usufruto aos seus herdeiros³⁶.

Diante do exposto, é possível sustentar que o direito real de usufruto não está submetido à transmissão *mortis causa* e, portanto, fora do campo de análise do direito sucessório. Com o falecimento do usufrutuário, nada se transmite. Com a extinção do usufruto, o nu-proprietário, antes despido de alguns atributos do direito de propriedade, simplesmente passará a exercer todos os direitos inerentes ao domínio. Por isso, no tópico seguinte serão analisados os efeitos tributários para o ITCMD decorrentes desta constatação.

³³ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 323.

³⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: sucessões*. 10. ed. rev. atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2024. v. 7, p. 28.

³⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: sucessões*. 10. ed. rev. atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2024. v. 7, p. 29.

³⁶ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: sucessões*. 10. ed. rev. atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2024. v. 7, p. 31.

4.2. Implicações tributárias decorrentes do caráter personalíssimo e intransmissível do usufruto

É comum, em um planejamento sucessório, que o titular de patrimônio transmita em vida bens para seus herdeiros, para organizar e antecipar sua sucessão. Considerando que o art. 548 do Código Civil de 2002 veda que o doador transmita todo seu acervo de bens sem conservar meios de garantir sua subsistência, é comum que ele (o doador) reserve para si o direito real de usufruto.

Neste ato, destacam-se, então, os atributos do direito da propriedade. A propriedade (ou, como referido acima, a substância da coisa) é transmitida ao donatário (nu-proprietário) e ao doador (usufrutuário) serão reservadas as atribuições de usar, gozar e fruir do bem alheio. Nestas operações de planejamento sucessório, sobressai, sem dúvidas, o caráter personalíssimo e intransmissível do usufruto. Afinal é interesse do doador manter renda suficiente para sua subsistência e permanecer na administração do patrimônio já transmitido. É aí que reside a grande vantagem e utilidade do instituto e de seu caráter intransmissível: preservar a vontade do instituidor do direito³⁷.

Na doação da nua-propriedade há, de fato, uma transmissão de direitos reais. O doador a transmitiu gratuitamente e se reservou o direito real de usufruto. Neste momento de transmissão da nua-propriedade é possível sustentar a tributação pelo ITCMD, na forma do art. 155, I, da Constituição.

Posteriormente, por ocasião da morte do doador usufrutuário e da consequente extinção do direito real de usufruto, não é possível sustentar a incidência do ITCMD. Considerando que “transmitir” constitui o núcleo do aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente prevista para o ITCMD e que o direito real de usufruto é personalíssimo e intransmissível, só é possível sustentar tecnicamente sua extinção e não sua transmissão.

Neste mesmo sentido se manifesta Hugo de Brito Machado³⁸, para quem o direito real de usufruto “não opera a transferência do direito à propriedade do bem. Ele institui, ou extingue o direito de usar e fruir, isto sim, mas não o direito de propriedade”. Em seguida, conclui que “sem ocorrer a transmissão de bens ou direitos não ocorre o fato compreendido no âmbito de incidência do imposto em questão”.

Por sua vez, o legislador de Santa Catarina previu que na extinção do direito real de usufruto ocorreria uma transmissão tributável. Não basta existir uma coerência meramente formal entre a legislação infraconstitucional e a Constituição.

³⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: sucessões*. 10. ed. rev. atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2024. v. 7, p. 452.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O usufruto e a questão tributária que suscita. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 237. São Paulo: Dialética, junho de 2015, p. 48 a 52. ISSN 1413-7097.

Na medida em que a Lei Estadual n. 13.136/2004 de Santa Catarina e seu regulamento pressupõem uma transmissão na extinção do usufruto e alteram formas de direito civil utilizadas expressamente na Constituição, é possível sustentar sua inconstitucionalidade, por violação do Direito Fundamental da Legalidade.

5. Os impactos da Lei Complementar n. 227/2026 e a posição do Tribunal de Justiça de Santa Catarina

O advento da Lei Complementar n. 227/2026 trouxe consigo a esperança de aprimoramento do sistema, unificação e atualização do regime jurídico relativo ao ITCMD. Afinal, não há dúvidas de que regulamentação que a precedeu (atribuída ao Código Tributário Nacional) estava defasada, inclusive porque a redação original do CTN não previa a distinção entre a transmissão ocorrer entre vivos ou *causa mortis*, adequando-se mais à primeira do que a esta última³⁹.

Na realidade, há espaço para elaborar alguns questionamentos legítimos como: por que o legislador demorou tanto para aprovar uma Lei Complementar específica ao ITCMD? Portanto, foi muito positiva a promulgação da Lei Complementar n. 227/2026. Contudo, parece-me que o objeto do presente trabalho não é suficientemente resolvido pela disciplina prevista para o referido tributo neste novo diploma legal.

Como antecipado no tópico introdutório, o art. 150, II, da Lei Complementar n. 227/2026 afasta a incidência do ITCMD na extinção do usufruto, desde que ocorra a consolidação da propriedade plena na pessoa do instituidor do direito. Ocorre que, em muitos planejamentos tributários que são praticados no país não há coincidência entre a figura do instituidor do direito e o futuro detentor da propriedade plena (que se dá pela consolidação).

Nos planejamentos tributários, o instituidor do direito de usufruto se reservou este direito real e transmitiu a nua-propriedade para um terceiro beneficiário. Posteriormente, por ocasião do falecimento do instituidor do direito, ocorre a extinção do direito real e a consolidação da propriedade plena no terceiro beneficiário, nu-proprietário.

Portanto, a realidade relacionada aos planejamentos sucessórios não se adequa literalmente à hipótese de não incidência prevista na nova Lei Complementar. Caso se sustente que tal hipótese de não incidência deve ser interpretada restritivamente (por força do art. 111 do CTN), não há como se extrair do art. 150, II, da Lei Complementar n. 227/2026 uma norma que desonere completamente toda sorte de situações em que se extinga o usufruto, mas apenas aquelas

³⁹ CURY, Fábio Lemos. *ITCMD: regime geral e o papel da lei complementar*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 101-120.

que resultem “na consolidação da propriedade plena sob titularidade do instituidor do direito”⁴⁰.

Ou seja, a nova Lei Complementar não trouxe novos elementos que permitam concluir definitivamente pela correta compreensão do critério material “transmissão” do ITCMD. Importante frisar que seu art. 148 previu apenas que o ITCMD incide sobre a transmissão de bens ou direitos e não sua extinção.

Diante desse contexto, torna-se necessário avaliar como a jurisprudência trata da temática. Antecipou-se acima que não é possível afirmar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina pacificou a matéria.

Por exemplo, no julgamento da Remessa Necessária n. 0309343-88.2016.8.24.0018⁴¹, a 3ª Câmara de Direito Público concluiu que a extinção do direito real de usufruto não caracteriza uma transmissão tributável pelo ITCMD. O voto do desembargador relator nesse caso foi contundente ao afirmar que a tributação deve recair sobre a transmissão da propriedade, este é o signo de riqueza eleito pelo legislador e pelo constituinte para atrair a incidência do ITCMD e não a extinção do direito real de usufruto.

Em julgamento mais recente, proferido pela 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, tal entendimento foi reprisado. A Corte decidiu que “não incide o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) na extinção do usufruto, que representa apenas a consolidação plena da propriedade perante o nu-proprietário”⁴².

Por outro lado, é possível encontrar decisões diametralmente opostas, em clara violação ao comando legal de que a jurisprudência deve ser estável, coerente e íntegra, previsto no art. 926 do CPC⁴³. Por exemplo: no julgamento da Apelação Cível n. 5015764-22.2025.8.24.0033, a 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, a corte se debruçou sobre um caso típico de planejamento sucessório, conforme descrito no presente estudo. Houve a doação de quotas sociais de pai para filho, com a reserva de usufruto em favor do genitor. Com o falecimento do doador usufrutuário, consolidou-se a propriedade plena na pessoa do filho (donatário).

A despeito das particularidades daquele caso, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina afirmou que a Lei Estadual n. 13.136/2004 atendeu adequadamente a

⁴⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 06 mar. 2026.

⁴¹ TJSC. RN n. 0309343-88.2016.8.24.0018, 3ª Câmara de Direito Público, Rel. Ricardo Roesler, DE 06.12.2017.

⁴² TJSC. ApelRemNec n. 5011589-58.2024.8.24.0020, 5ª Câmara de Direito Público, Rel. para Acórdão Hélio do Valle Pereira, julgado em 03.06.2025.

⁴³ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. (BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 06 mar. 2026”.

outorga de competência tributária descrita pela Constituição, tratando a extinção do usufruto como uma transmissão tributável. Como hipótese de incidência do ITCMD, portanto. Em adição, argumentou que “embora não se trate de aquisição originária, há inequívoca mutação jurídico-patrimonial, pois o nu-proprietário passa a deter a plenitude do domínio, circunstância que justifica a tributação nos termos da lei”⁴⁴.

As contradições entre as decisões referidas acima dão conta de apresentar um panorama geral (embora não exauriente) da jurisprudência catarinense que trata da matéria e nos convidam a tecer algumas considerações.

Repousar a tributação no argumento de que com a extinção do usufruto há uma mutação jurídico-patrimonial configura uma clara violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Não é possível justificar a possibilidade de tributação simplesmente por se constatar a existência de uma operação economicamente relevante.

Como visto, ao outorgar competência tributária, o constituinte circunscreveu os limites possíveis de atuação do legislador, definindo o que pode ser tributável. O simples fato de se constatar uma possível expressão econômica para um fato jurídico não autoriza o legislador (tampouco o operador do direito) a distorcer o significado técnico jurídico do termo (no caso, transmissão) empregado na Constituição. Ou seja, não pode tributar o que não seja uma transmissão.

Vale lembrar que há uma íntima relação entre capacidade contributiva e a legalidade. Aquela é um critério de aferição de igualdade tributária, que deve atuar como um limite ao poder de tributar e não o contrário. Tal princípio não autoriza que toda e qualquer expressão econômica seja tributada. Cabe ao legislador concretizar o mandamento constitucional relacionado à outorga de competência tributária, respeitando os limites previstos na Constituição⁴⁵. O que, parecidos, que não foi observado pela legislação catarinense.

A impossibilidade de se alargar o conceito de transmissão tributável previsto na Constituição para fins de incidência do ITCMD também pode ser analisada sob a perspectiva da recente decisão da Suprema Corte no Tema 1.214 da Repercussão Geral (*Leading Case* RE n. 1.363.013/RJ), que discutiu a inconstitucionalidade da tributação pelo ITCMD dos repasses de planos VGBL e PGBL aos beneficiários, por ocasião do falecimento do titular⁴⁶.

⁴⁴ TJSC. ApCiv n. 5015764-22.2025.8.24.0033, 3ª Câmara de Direito Público, Rel. para Acórdão Jaime Ramos, julgado em 02.12.2025.

⁴⁵ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, n. 37. São Paulo: IBDT, 2019, p. 476-499, p. 481-486.

⁴⁶ STF. RE n. 1.363.013, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 16.12.2024, *Dje* 08.01.2025.

Naquele julgado de Repercussão Geral, a Suprema Corte anotou que a transmissão tributável para fins do ITCMD está intimamente relacionada ao conceito de sucessão hereditária e não possui conexão necessária com o repasse (ainda que de valores vultuosos) para o beneficiário dos referidos planos. Ou seja, a mera expressão econômica e o repasse de bens e direitos por ocasião da morte não atraem automaticamente a incidência do ITCMD. Argumento que reforça a conclusão do presente artigo, porque, como se viu, a extinção do usufruto, dado o seu caráter temporário, personalíssimo e intransmissível, não atrai as regras típicas do direito sucessório.

Por outro lado, chama atenção a análise que a Suprema Corte fez, naquele julgado, do art. 42 da Lei n. 7.174/2015 do Rio de Janeiro, transcrito abaixo:

“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.”⁴⁷

A análise descuidada do referido dispositivo e da decisão do Tribunal Supremo no Tema 1.214 poderia conduzir à conclusão prematura de que o presente estudo perdeu seu objeto. A afirmação não procede.

Embora a Suprema Corte tenha pronunciado a constitucionalidade do referido dispositivo, tal conclusão não é aplicável à legislação de Santa Catarina e debatida no presente caso. Como exposto anteriormente, a legislação catarinense pressupõe que a extinção do usufruto caracteriza uma transmissão tributável, ou seja, hipótese de incidência do tributo. O que é confirmado pela interpretação jurisprudencial transcrita acima. A questão, no que toca a análise da legislação catarinense, é a compreensão justamente do critério material da hipótese de incidência do ITCMD (em termos mais simples, do fato gerador): ele engloba ou não a extinção do usufruto previamente reservado?

No caso da Lei n. 7.174/2015, do Rio de Janeiro, o que é tributado é a transmissão patrimonial (ainda que da nua-propriedade). O que ocorre é a tributação dessa mesma hipótese em momentos distintos. A extinção do usufruto, nesse caso, é apenas o marco temporal que autoriza a cobrança do ITCMD diferido, cujo fato gerador é a prévia transmissão patrimonial e não a extinção do direito real. Ou seja, a legislação do Rio de Janeiro não trata a extinção do usufruto como um novo fato gerador. Não inclui, portanto, a extinção do direito real no critério material da hipótese de incidência tributária.

⁴⁷ RIO DE JANEIRO. Lei n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC205839. Acesso em: 06 mar. 2026.

O voto do Ministro Relator Dias Toffoli foi claro nessa distinção. Ele lembrou orientação do Conselho da Magistratura (acerca da não incidência do ITCMD na extinção do direito real de usufruto), mas ressaltou que o caso analisado no Tema 1.214 é diverso: é uma situação de diferimento⁴⁸.

Portanto, o tema objeto do presente estudo carece de decisão definitiva e reclama um novo pronunciamento da Suprema Corte. No julgamento do RE n. 83.855/RJ⁴⁹, realizado antes do advento da Constituição de 1988, o STF afastou a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* sobre a extinção do usufruto. Contudo, sob a nova ordem constitucional, a grande maioria dos julgados tem decidido que o debate possui índole infraconstitucional⁵⁰.

Tais circunstâncias revelam a importância de revisitar o princípio da legalidade e a íntima relação deste princípio com a outorga de competência tributária pela Constituição (temas tratados acima), para que, sob sua perspectiva, seja analisado o critério material do ITCMD previsto constitucionalmente.

6. Conclusão

A análise empreendida evidencia que a legalidade tributária é um direito fundamental dos contribuintes. Como tal e por força de sua dimensão objetiva, exige-se que a legislação infraconstitucional seja coerente com os predicados da Constituição não apenas do ponto de vista formal, mas também, materialmente. Ou seja, ao exercer a competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição, o legislador do ente federado deve editar uma lei (do ponto de vista formal e técnico jurídico) que reflita o aspecto material previsto constitucionalmente para o tributo.

Ao outorgar competência tributária para os estados instituírem o ITCMD, a Constituição definiu que somente a transmissão (gratuita ou *causa mortis*) poderá ser tributada pelo referido imposto. Por sua vez, a legislação de Santa Catarina incluiu no âmbito material do ITCMD a extinção do usufruto. Ocorre que, dado seu caráter personalíssimo, referido direito real é intransmissível *causa mortis*. Ele é extinto sem que nada se transmita.

Assim a legislação de Santa Catarina ultrapassou os limites da competência tributária que lhe foi outorgada, ferindo o direito fundamental da legalidade. Tal incompatibilidade configura vício de inconstitucionalidade e aqueles contribuintes que se sentirem lesados poderão questionar eventual lançamento fiscal, afi-

⁴⁸ STF. RE n. 1.363.013, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 16.12.2024, *DJe* 08.01.2025.

⁴⁹ STF. RE n. 83.855, Rel. Min. Cunha Peixoto, 1ª Turma, julgado em 10.08.1976. Publicado em 01.10.1976.

⁵⁰ Como, por exemplo e representando os demais: STF. ARE n. 1.520.775 AgR, Rel. Luís Roberto Barroso (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 16.12.2024. Publicado em 08.01.2025.

nal, espera-se que a legislação estadual seja editada em harmonia com a Constituição.

Ressalta-se que a Lei Complementar n. 227/2026, responsável por regulamentar a nível nacional o ITCMD após a reforma tributária objeto da EC n. 132/2023, não possui uma norma que desonere completamente toda sorte de situações em que se extinga o usufruto, mas apenas aquelas que resultem “na consolidação da propriedade plena sob titularidade do instituidor do direito”⁵¹. Isso significa que inúmeros contribuintes que realizam planejamento sucessório (em que o doador reserva o usufruto e transmite ao donatário a nua-propriedade) não estão acobertados pela hipótese de não incidência e certamente terão conflitos com o Fisco Estadual.

Além disso, o Julgamento do Tema Repercussão Geral n. 1.214 trouxe relevantes argumentos no sentido de que apenas transmissões patrimoniais inseridas no contexto sucessório é que são tributadas pelo ITCMD. Tal julgado relembra também que a mera expressão econômica não é suficiente para justificar a tributação. Contudo, quanto ao tema específico objeto do presente estudo, silenciou a Suprema Corte e não há decisão definitiva sobre a matéria.

O reconhecimento da inadequação da legislação de Santa Catarina é especialmente relevante no atual cenário de incerteza jurisprudencial (no âmbito catarinense) e de reforma tributária, momento oportuno para questionamentos e revisão crítica da legislação. Neste âmbito, os direitos fundamentais tributários devem atuar como fio condutor dos debates para, sempre que possível, fornecer elementos para o aperfeiçoamento da legislação infraconstitucional.

Referências bibliográficas

- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Código Civil. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 2 maio 2025.
- BRASIL. Código Civil de 1916. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm. Acesso em: 2 maio 2025.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 2 maio 2025.

⁵¹ BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 06 mar. 2026.

- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 maio 2025.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 2 maio 2025.
- BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm.
- BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 06 mar. 2026.
- BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. O conceito de “serviço” tributável e o critério material da regra-matriz de incidência do ISS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Regra-matriz de incidência tributária: da teoria à prática*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 121.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CURY, Fábio Lemos. *ITCMD: regime geral e o papel da lei complementar*. São Paulo: Noeses, 2022.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: sucessões*. 10. ed. rev., atual. e ampl. Bahia: Juspodivm, 2024. v. 7.
- FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, n. 37. São Paulo: IBDT, 2019, p. 476-499.
- GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. rev. e atual. por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume V: Direito das coisas*. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Direitos fundamentais do contribuinte. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*. São Paulo: Almedina, 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. O usufruto e a questão tributária que suscita. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 237. São Paulo: Dialética, junho de 2015, ISSN 1413-7097.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais dos contribuintes. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 73.
- RIO DE JANEIRO. Lei n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC205839. Acesso em: 06 mar. 2026.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais dos contribuintes – à luz da Constituição Federal de 1988. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo

- Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 197.
- SABBAG, Maristela Miglioli. Competência tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (org.). *Coleção Doutrinas Essenciais: direito tributário*. v. 1: Princípios gerais. 2. ed. ampl. São Paulo: RT, 2014.
- SANTA CATARINA. Decreto n. 2.884, de 24 de dezembro de 2004. Aprova o regulamento do ITCMD. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/itcmd/ritcmd_04.htm. Acesso em: 2 maio 2025.
- SANTA CATARINA. Lei n. 13.136, de 25 de novembro de 2004. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: https://leis.alesc.sc.gov.br/html/2004/13136_2004_Lei.html. Acesso em: 2 maio 2025.
- SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626885/>. Acesso em: 01 maio 2025.
- STF. ARE n. 1.520.775 AgR. Rel. Luís Roberto Barroso (Presidente). Tribunal Pleno. Julgado em 16 de dezembro de 2024. Publicado em 8 de janeiro de 2025.
- STF. RE n. 1.363.013. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 16 de dezembro de 2024. *DJe* 08.01.2025.
- STF. RE n. 83.855. Rel. Min. Cunha Peixoto. 1ª Turma. Julgado em 10 de agosto de 1976. Publicado em 1º de outubro de 1976.
- TEIXEIRA, Daniele Chaves. Noções prévias do direito das sucessões: sociedade, funcionalização e planejamento sucessório. In: TEIXEIRA, Daniele Alves (coord.). *Arquitetura do planejamento sucessório*. 2. ed. 4. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2019. Tomo I.
- TJSC. ApCiv n. 5015764-22.2025.8.24.0033. 3ª Câmara de Direito Público, Rel. para Acórdão Jaime Ramos, julgado em 2 de dezembro de 2025.
- TJSC. RN n. 0309343-88.2016.8.24.0018. 3ª Câmara de Direito Público. Rel. Ricardo Roesler. *DE* 06.12.2017.
- TJSC. ApelRemNec n. 5011589-58.2024.8.24.0020. 5ª Câmara de Direito Público. Rel. para Acórdão Hélio do Valle Pereira. Julgado em 3 de junho de 2025.
- VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.