



Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Receita
Superintendência de Tributação

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/814//2019
Data: 25/02/2019 - Fls:103
Rubrica: _____

ASSUNTO: : **ITD. EXTINÇÃO DO USUFRUTO EM DECORRÊNCIA DE SUCESSÃO CAUSA MORTIS DO USUFRUTUÁRIO. LANÇAMENTO REPORTA-SE À DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO E REGE-SE PELA LEI ENTÃO VIGENTE.**

CONSULTA Nº 092 / 2019

I – RELATÓRIO

Trata o presente processo de solicitação de informação acerca do devido procedimento quando da extinção do usufruto em decorrência de sucessão causa mortis do usufrutuário.

Informa a consulente que foi contratada por Joaquim e Maria (nu-proprietários à época da instituição do usufruto do imóvel) para a defesa em uma ação de reparação de danos materiais e morais que tramita no juízo de direito da 40ª Vara Cível da Comarca da Capital, cujos autores entendem que “a guia xxxxx, de 29/01/2002, emitida por ocasião da lavratura da escritura de doação com reserva de usufruto, o imposto devido teria sido integralmente pago, haja vista que na aludida guia o imposto foi integralmente pago, haja vista a alíquota utilizada de quatro por cento”. Ou seja, entendem os autores da ação em epígrafe que: “(...) o imposto de ITD não era devido para a extinção do usufruto, posto isto, a alíquota paga no ato da doação pela sua genitora foi recolhida em sua integralidade”.

Por sua vez, alega a consulente que “os requerentes, em contestação, sustentaram a pertinência do procedimento (recolhimento do ITD para a extinção do usufruto), haja vista que, à época dos fatos (06/02/2002), a Lei Estadual de regência era 1.427/1989, e, conforme artigo 11, inciso I, a doação com reserva de usufruto a base de cálculo seria correspondente a 50% sobre o valor do bem, isto porque o fato gerador da obrigação deve ser a data da sua ocorrência (06/02/02)”.

Explicita com mais detalhes, e até com valores financeiros, a matéria discutida neste litígio. Aduz, ainda, a guia de ITD do caso concreto ora debatido.

Por fim, a consulente requer: “Criada a controvérsia na seara judicial, vêm os requerentes a presença de Vossa Senhoria solicitarem uma declaração, bem como os documentos pertinentes, a fim de comprovar que por ocasião da lavratura da doação com reserva de usufruto, ocorrida em 06/02/2002, apesar da alíquota de quatro por cento (4%) considerada para o pagamento do imposto a base de cálculo foi sobre cinquenta por cento



Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Receita
Superintendência de Tributação

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/814//2019
Data: 25/02/2019 - Fls:103
Rubrica: _____

(50%) do bem imóvel doado, e não sobre a totalidade do imóvel, como pode fazer crer a guia nº xxx, de 29/01/2002, tudo isto por força da Lei 1427/89” (sic).

Adita, ainda, que a presente solicitação se faz necessária para fazer prova junto ao Douto juízo da 40ª Vara Cível, na ação judicial supracitada.

O presente processo encontra-se, resumidamente, instruído com a inicial (fls. 03/05), procuração (fl.06), cópias do documento de identificação (fl. 07 e 40), do comprovante de inscrição e de situação cadastral do cadastro nacional da pessoa jurídica (fl.08), de documentos da JUCERJA (fls.09/10), da 3ª alteração do contrato social (fls. 11/24). Adianta, anexou documentos repetidos anteriormente. Acrescenta, ainda, cópias de documentos relativos ao processo judicial (fls.41/80), e de certidões (fls.81/87).

Em seguida, fl. 90, o Sr. Auditor Fiscal requereu que fossem anexado DARJ pago da TSE referente ao processo de consulta, e assim foi feito, conforme fl. 91.

II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que, conforme disposto no Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pela Resolução SEFAZ nº 48/2019, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico Tributárias **abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo verificação da adequação da norma ao caso concreto EXCLUSIVAMENTE à AUTORIDADE FISCALIZADORA ou julgadora.**

Ademais, esclarecemos que o objetivo das soluções de consulta tributária é elucidar questões objetivas formuladas pelos consulentes acerca da interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consulente, assim como as informações e verificações de competência da autoridade fiscal, sem questionar suas exatidões. As soluções de consulta não convalidam tratamentos tributários, regimes, termos de adesão, cálculos, pagamentos alegados pelo consulente, interpretações, benefícios, informações, ações ou omissões aduzidas na consulta, bem como não possuirão validade de documento pericial para instruir defesas e alegações no âmbito de processo judiciário. Cabe,



**Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Receita
Superintendência de Tributação**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/814//2019
Data: 25/02/2019 - Fls:103
Rubrica: _____

ainda, destacar que não compete à SUT a verificação quanto à devida confirmação de entrada em receita do imposto e/ou da Taxa referente à consulta jurídico-tributária prevista na legislação, sendo requisito formal de verificação, no momento da instrução processual, por parte da repartição responsável pela abertura do presente. Da mesma forma, não compete à CCJT analisar matéria que esteja sendo objeto de impugnação (de auto de infração) por parte do contribuinte. Ademais, repise-se que os processos de consulta não se destinam a avaliar pareceres ou decisões de outros órgãos, sob pena de invasão de competência.

Portanto, vale ratificar que será dado tratamento restrito de consulta ao p.p., sendo analisada apenas a matéria de cunho legislativo-tributário (fluminense), ficando condicionada aos requisitos supracitados. E quanto ao caso concreto, caberá à autoridade fiscalizadora conceder as informações requeridas pelo contribuinte ou seu representante legal.

Desta forma, passemos a análise da matéria objeto deste processo.

Para firmar o devido entendimento, imprescindível analisarmos o disposto no artigo 144¹ do CTN. De acordo com o caput deste normativo, o lançamento deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação que dele seja objeto, isto é, o lançamento reporta-se à lei, ao regime jurídico, vigentes na data da ocorrência do fato gerador. Já nos termos do §1º do mesmo artigo, desde que não interfiram no valor da obrigação nem na definição do sujeito passivo, esse admite a aplicação de novas normas procedimentais, excetuando lei posterior ao fato gerador atribuir responsabilidades a terceiros. Desta maneira, enquanto o caput do artigo 144 trata da legislação tributária material, e estipula a regra de aplicação da legislação vigente à data do fato gerador, o § 1º trata da legislação formal, como se pode notar pela referência às normas que tenham instituído “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização”.

Dito isto, visando esclarecer a questão ora elucidada, e fundamentar este parecer, importante alinharmos a devida interpretação da legislação tributária fluminense ao art. 144 citado no parágrafo retro, apreciando a questão temporal das vigências dos atos normativos

¹ Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.



Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Receita
Superintendência de Tributação

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/814//2019
Data: 25/02/2019 - Fls:103
Rubrica: _____

relacionados à matéria, que sofreram alterações no decorrer dos anos. Portanto, destaque-se que a legislação vigente no momento da instituição do usufruto ora analisada neste presente (02/2012) era a Lei nº 1.427/89, que trata do imposto sobre transmissão causa mortis e por doação, de quaisquer bens ou direitos.

Assim, a redação da Lei nº 1.427/89 vigente à época, disciplinava em seu inciso II do artigo 1º², que a transmissão de direitos reais sobre imóveis é uma das hipóteses de fato gerador do ITD. Cabe expor, que o código civil disciplina em seu art. 1.225 que o usufruto é um direito real:

Art. 1.225. São direitos reais:
[...]
IV - o usufruto;

Neste sentido, o inciso I do art. 11³ da Lei nº 1.427/89 estabelece que a base de cálculo é na **doação da nua-propriedade**, na **instituição** e na **extinção de usufruto**, uso e habitação, **50%** (cinquenta por cento) **do valor do bem**.

Em que pese o exposto acima, cumpre salientar o disposto no inciso III art. 3º da mesma lei, *in verbis*:

Art. 3º - Estão isentas do imposto:
[...]
III - a extinção do usufruto, do uso e da habitação, em decorrência de sucessão causa mortis, de um único imóvel, DESDE QUE o herdeiro ou legatário não seja proprietário de outro imóvel e tenha renda mensal igual ou inferior a 5 (cinco) salários mínimos; (Grifo nosso)

Note-se que para usufruir da isenção prevista acima, imprescindível o cumprimento dos requisitos disciplinados no inciso III destacado. Assim, infere-se através da análise processual que o requerente não atende estas condições para usufruir da isenção em epígrafe.

²Art. 1º - O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos, tem como fato gerador:

I - a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais;

III - a transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como os direitos a eles relativos.

IV - a aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro, cônjuge ou companheiro, na partilha, em sucessão causa mortis, dissolução de sociedade conjugal;

³Art. 11 - Nos casos abaixo especificados, observado o disposto no artigo anterior, a base de cálculo é:

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



**Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Receita
Superintendência de Tributação**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/814//2019
Data: 25/02/2019 - Fls:103
Rubrica: _____

É mister entender que a legislação tributária fluminense que trata da presente discussão sofreu diversas alterações durante os anos, o que pode gerar confusão na aplicabilidade dos atos vigentes à época. Sendo assim, visando um melhor esclarecimento, observe que o objeto aqui discutido era regido, naquele momento, pela Lei nº 1.427/89, conforme dito acima. Importante elucidar a alteração introduzida pela Lei nº 3.515/00 (que passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2001) à Lei nº 1.427/89. No que concerne ao usufruto, essa alteração manteve a instituição como fato gerador, e previu que a base de cálculo na instituição E na extinção de usufruto, uso e habitação, seria 50% do valor do bem, conforme a nova redação do inciso I, art. 11. Portanto, este normativo prevê a instituição e extinção do usufruto como fatos geradores do imposto, tendo suas bases de cálculo 50% do valor do bem (redação original do art. 11, inciso I).

Ademais, a redação original da Lei nº 1.427/89 previa como hipótese de isenção a extinção do usufruto, do uso e da habitação, em decorrência de sucessão causa mortis. Posteriormente, com a alteração do seu texto original, pela Lei nº 3.515/00, a Lei nº 1.427/89 impôs algumas restrições para a fruição da isenção na extinção do usufruto (art. 3º, inciso III da Lei nº 1.427/89), qual seja, ser *“um único imóvel, desde que o herdeiro ou legatário não seja proprietário de outro imóvel e tenha renda mensal igual ou inferior a 5 (cinco) salários mínimos”*.

E finalmente, publicada a Lei nº 7.174/15 que revoga a Lei nº 1.427/89, produzindo efeitos a partir de 28/03/16 ou 01/07/16, a depender do caso, a instituição do usufruto continua como hipótese de fato gerador do ITD, tendo sua base de calcula definida no art. 24, e a extinção de usufruto passa a ser definida como hipótese de não-incidência do imposto (art. 7º).

Destarte, é entendimento desta coordenadoria que, considerando o aspecto temporal do fato gerador, o art. 42⁴ da Lei nº 7.174/15, no que se refere à extinção de usufruto, somente se aplica aos casos em que a mesma (extinção de usufruto) não fosse isenta. Ou seja, este normativo somente se aplica aos casos ocorridos a partir da alteração introduzida pela Lei nº 3.515/00, portanto, não devendo ser aplicado no caso em epígrafe. Em outras palavras, o art. 42 da Lei nº 7.174/15 somente pode ser aplicável para exigir imposto que já deveria ser pago por ocasião da extinção de usufruto, como é o caso do art. 11, inciso I da Lei nº 1.427/89, com a

⁴ 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.



**Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Receita
Superintendência de Tributação**

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/041/814//2019
Data: 25/02/2019 - Fls:103
Rubrica: _____

redação dada pela Lei nº 3.515/00. Ademais, quando da instituição do usufruto em setembro de 2008, havia a previsão de pagamento do ITD na extinção do mesmo, motivo pelo qual esse artigo 42 deve ser aplicado ao presente caso.

III – RESPOSTA

Nesse diapasão, considerando:

- . O art. 144 (“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”) do CTN;
- . O disposto no inciso II do artigo 1º e no inciso I do art. 11 da Lei nº 1.427/89;
- . Não atender aos requisitos dispostos no inciso III art. 3º da Lei nº 1.427/89;
- . O art. 42 da Lei nº 7.174/15;

É entendimento desta coordenadoria que se no momento da ocorrência do fato gerador, a legislação previa que a base de cálculo era, tanto na doação da nua-propriedade, quanto na instituição de usufruto, uso e habitação e na extinção, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem, os 50% (restante) devidos quando da extinção deverão ser pagos.

Destarte, o art. 42 da Lei nº 7.174/15 é aplicável para exigir imposto que já deveria ser pago por ocasião da extinção de usufruto.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, editada norma superveniente dispendo de forma contrária.

Pelo o exposto, opino pelo retorno dos presentes autos à Auditoria-Fiscal Especializada ITD E TAXAS - AFE 08, para cientificar o interessado.

C.C.J.T., em 11 de novembro de 2019.