



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual  
Proc. E-04/041/100218//2018  
Data: 19/07/2018 - Fls:35  
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 109/2018**

## **I – RELATÓRIO**

Trata o presente processo de consulta formulada acerca sujeição ao ITD.

Informa a consulente, em síntese, que:

- I) Em 01/06/2018 foi inventariante dos bens deixados pela sua mãe, falecida em 12 de março de 2015;
- II) A referida senhora era beneficiária, desde 27 de agosto de 1999, de usufruto vitalício de 50% do imóvel em que residia;
- III) O caso em epígrafe encontra-se amparado pela Lei nº 1.427/89, tendo sido recolhido, na oportunidade, o competente imposto, e que este ato estabelecia que a extinção do usufruto, do uso e da habitação, em decorrência de sucessão causa mortis, era hipótese de isenção.

Isto posto, consulta: “*a signatária solicita a manifestação se é devido o ITD no caso em tela*”.

O presente processo encontra-se instruído com a inicial (fl. 03), cópia do DARJ, DIP e de comprovante de transação bancária, referentes à Taxa de Serviços estadual (fls. 04/07), cópia do documento de identificação (fl. 8), da escritura de nomeação de representante (fls. 09/10), assim como do registro de imóveis (fls.11/12). Adicionalmente, acostou cópia do DARJ e Guia de Controle, referentes ao ITD (fls. 13/15), da certidão do registro de imóveis do 9º ofício (fls. 16/18) e certidão de óbito (fl. 19).

Equivocadamente, foi juntado aos autos desta consulta, em fls. 24/25, requerimento de reconhecimento de isenção do ITD pela extinção do usufruto.

Ratificando este desacerto, a AFE 08 proferiu despacho (fl.29) dando continuidade ao procedimento de requerimento de benefício fiscal.

Em fls. 30/31, a própria herdeira da usufrutuária em epígrafe alertou sobre o



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/041/100218//2018  
Data: 19/07/2018 - Fls:36  
Rubrica: \_\_\_\_\_

equívoco.

## **II – ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

Preliminarmente, cumpre ressaltar que, conforme disposto no Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pela Resolução SEFAZ nº 89/2017, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico Tributárias abrange **A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FLUMINENSE EM TESE, cabendo à 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 consultentes acerca da interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Fazenda e Planejamento 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 tributário, regimes, cálculos, interpretações, benefícios, informações, ações ou omissões aduzidas na consulta.** Cabe, ainda, destacar que não compete à SUT a verificação quanto à devida confirmação de entrada em receita do imposto e 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.

No caso em testilha, cabe ainda ressaltar que ao presente processo será dado tratamento exclusivamente de consulta tributária, observando a petição inicial, assunto do processo e a respectiva TSE.

Sendo assim, passemos à matéria tratada no presente administrativo. Inicialmente, faz-se necessária uma análise quanto alguns conceitos dispostos na legislação.

Importante observar que o inciso II do artigo 111 da Lei 5.172/66 (CTN), recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza jurídica de Lei Complementar, estabelece que deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/041/100218//2018  
Data: 19/07/2018 - Fls:37  
Rubrica: \_\_\_\_\_

outorga de isenção.

Ademais, para firmar o devido entendimento neste p.p., imprescindível considerarmos o disposto no artigo 144<sup>1</sup> 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 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 (27/08/1999) era a Lei nº 1.427/89, que trata do imposto sobre transmissão causa mortis e por doação, de quaisquer bens ou direitos, atualmente revogada e substituída pela Lei nº 7.174/15.

Assim, a redação da Lei nº 1.427/89 vigente à época, disciplinava em seu inciso II do artigo 1º, 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:*

<sup>1</sup> 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.



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/041/100218//2018  
Data: 19/07/2018 - Fls:38  
Rubrica: \_\_\_\_\_

[...]  
*IV - o usufruto;*

Neste sentido, o inciso I<sup>2</sup> do art. 11 da Lei nº 1.427/89 estabelece que a base de cálculo é, na instituição de usufruto, uso e habitação, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem.

Em que pese o exposto acima, cumpre salientar o disposto, originalmente, 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;*

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. Logo, em suma, no que concerne ao usufruto, a instituição era hipótese de fato gerador, e a citada lei (vigente à época) previu que a base de cálculo na instituição de usufruto, uso e habitação, seria 50% do valor do bem, conforme a redação original do inciso I, art. 11.

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, contudo, 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, 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”, que não se aplica ao presente caso.

E finalmente, publicada a Lei nº 7.174/15 que revoga a Lei nº 1.427/89, produzindo

<sup>2</sup> Art. 11 - Nos casos abaixo especificados, observado o disposto no artigo anterior, a base de cálculo é:  
I - na instituição de usufruto, uso e habitação, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem.



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/041/100218//2018  
Data: 19/07/2018 - Fls:39  
Rubrica: \_\_\_\_\_

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 cálculo definida no art. 24, e a extinção de usufruto passa a ser definida como hipótese de não-incidência do imposto (art. 7º).

Destarte, considerando o aspecto temporal do fato gerador, cumpre-nos esclarecer o art. 42<sup>3</sup> da Lei nº 7.174/15, no que se refere à extinção de usufruto, que 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 redação dada pela Lei nº 3.515/00.

### **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, na instituição de usufruto, uso e habitação, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem, e que a extinção do usufruto, do uso e da habitação, em decorrência de sucessão causa mortis era uma hipótese de isenção, os 50% restantes estão liberados, por força desta isenção, do respectivo pagamento. Destarte, 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.

<sup>3</sup> 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.



**Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento  
Superintendência de Tributação  
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias**

**Serviço Público Estadual**  
Proc. E-04/041/100218//2018  
Data: 19/07/2018 - Fls:40  
Rubrica: \_\_\_\_\_

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 disposta 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 08 de novembro de 2018.