

ÓRGÃO ESPECIAL

DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

PROCESSO Nº 0008135-40.2016.8.19.0000

REPRESENTANTE: LUIZ PAULO CORRÊA DA ROCHA

REPRESENTADO: EXMO. SR. GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

REPRESENTADO: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LEGISLAÇÃO: LEI nº 7.174/2015 do ESTADO DO RIO DE JANEIRO art. 5º, inc. II, alínea *b* e *c*; art. 12; art. 23; art. 24, inciso I, alíneas *b*, *d*, *e*; art. 24, inciso III e art. 42.

RELATOR: DES. ANA MARIA PEREIRA DE OLIVEIRA

Representação por inconstitucionalidade. Lei Estadual nº 7.174/2015 que dispõe sobre “imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro”. Representante que alega a inconstitucionalidade dos artigos 5º, inciso II, alíneas *b* e *c* ; artigo 12 ; artigo 23 ; artigo 24, inciso I, alíneas *b*, *d*, *e* e inciso III e artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015. Representante que indicou expressamente dispositivos da Constituição Estadual são os parâmetros por ele invocados para arguição de inconstitucionalidade, o que atende o requisito processual de fundamentação nas ações de controle concentrado e evidencia a competência deste Tribunal de Justiça. Preliminares rejeitadas. Artigo 74 da Constituição Estadual que prevê a competência concorrente do Estado do Rio de Janeiro com a União para legislar sobre matéria tributária, devendo suplementar normas gerais editadas pela União. Artigo 5º, inciso II, alíneas *b* e *d* que estabelece a incidência do imposto de transmissão de bem móvel ou imóvel situado no exterior que é constitucional, pois inexistindo lei federal sobre a matéria a competência do Estado é plena. Representante que aponta que o artigo 12 da Lei Estadual nº 7.174/2015 contraria o artigo 128 do CTN, o que evidencia que se verificada a inconstitucionalidade, seria reflexa, afastando a possibilidade de controle abstrato. Artigo 23 da Lei Estadual nº 7.174/2015 que prevê a incidência de ITD sobre valores oriundos de planos de previdência complementar (PGBL e VGBL). PGBL (Plano Gerador de Benefício Livre) que tem a natureza de aplicação financeira. Precedente do STJ. Dessa forma, no momento da morte de seu titular há fato gerador do ITCMD, pois haverá transmissão de direitos aos herdeiros ou beneficiários, não se verificando a

inconstitucionalidade de sua incidência. VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre) que tem a natureza de seguro, não estando, assim, incluído no acervo hereditário. Inteligência do artigo 794 do Código Civil. Precedente do STJ. Não constituindo herança, não há fato gerador que do ITD. Havendo efetiva transmissão de propriedade na doação, no fideicomisso e na enfiteuse, está presente o fato gerador de ITD, sendo assim, constitucional o disposto nas alíneas b, d, e do inciso I do artigo 24 da Lei Estadual nº 7.174/2015. Direitos reais que têm a natureza de ônus os quais, quando de sua extinção, não ensejam o fato gerador do ITD, sendo, assim, inconstitucionais o artigo 24, inciso III e o artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015. Inconstitucionalidade que deve ser declarada quanto à expressão “Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) constante no artigo 23, bem como quanto aos artigos 24, inciso III e 42, todos da Lei Estadual nº 7.174/2015. Procedência parcial do pedido.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos da Direta de Inconstitucionalidade nº **0008135-40.2016.8.19.0000**, em que é Representante, **LUIZ PAULO CORRÊA DA ROCHA** e Representados, o **EXMO. SR. GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO** e **ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**.

ACORDAM, por unanimidade de votos, os Desembargadores que compõem o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em julgar procedente, em parte, o pedido, nos termos do voto do Relator.

Trata-se de Representação por Inconstitucionalidade proposta pelo Deputado Estadual **LUIZ PAULO CORRÊA DA ROCHA**, referente aos artigos 5º, inciso II, alíneas *b* e *c*, 12, 23, 24, inciso I, alíneas *b*, *d*, *e* e inciso III e 42 todos da Lei Estadual nº 7.174 de 28/12/2015, do ESTADO DO RIO DE JANEIRO, que dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), de competência do Estado do Rio de Janeiro.

Sustenta o Autor, em resumo: que os dispositivos impugnados da Lei Estadual nº 7.174/2015 determinam a incidência do ITCMD em operações onde não ocorre o fato gerador; que o artigo 5º, inciso II, alíneas *b* e *d* da Lei 7.174/2015 prevê a incidência de ITCMD na hipótese de transmissão de bem móvel ou imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, o que fere os artigos 24, §3º e 155, §1º, inciso III da Constituição Federal e o artigo

74, §3º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, uma vez que a conexão internacional das aludidas hipóteses de incidência conduz à necessidade de uma lei nacional diferenciada que trate especificamente da incidência da exação nos âmbitos interno e externo; que é necessária Lei Complementar para que os entes federativos tenham competência para legislar sobre o tema, na forma do que dispõem os artigos 146, inciso I e 155, §1º, inciso III da Constituição Federal, para evitar redundância no estabelecimento da exação entre diferentes unidades federativas; que o artigo 12 da Lei 7.174/2015 fere frontalmente o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, além do artigo 24, §§ 3º e 4º da Constituição Federal e o artigo 74, § 3º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, ao responsabilizar o cessionário pelo ITCMD sobre cessões anteriores realizadas sem o pagamento; que o artigo 23 da Lei 7.174/2015 que estabeleceu a incidência de ITCMD na transmissão *causa mortis* de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência como PGBL e VGBL viola o artigo 24, §§ 3º e 4º da Constituição Federal, o artigo 74, §3º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e o artigo 794 do Código Civil, além da jurisprudência deste Tribunal de Justiça, pois os mencionados planos de previdência são transmitidos diretamente aos beneficiários em caso de morte do titular, sem necessidade de inventário e do pagamento do ITCMD, e que os artigos 24, inciso I, alíneas *b*, *d* e *e*, e inciso III e 42 da Lei 7.174/2015 que determinam o recolhimento do ITCMD na extinção do usufruto, na qual não há qualquer transmissão de propriedade ou de direitos reais, mas sim, a consolidação da propriedade em favor do nu-proprietário.

Foram prestadas informações pelo Exmo. Sr. Governador do Estado do Rio de Janeiro (índice 000029), arguindo preliminarmente, o não conhecimento da ação por inexistência de contraste entre a Lei Estadual nº 7.174/2015 e a Constituição Estadual. No mérito disse: que o Supremo Tribunal Federal, com suporte no disposto no artigo 24, §3º da Constituição Federal, reconheceu a competência plena dos Estados para a instituição dos tributos de sua alçada quando ausente lei complementar nacional; que o artigo 12 da Lei 7.174/2015 não contrariou o artigo 128 do Código Tributário Nacional, pois atribuiu de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação; que os valores oriundos de plano de previdência não se confundem com os de seguro de vida e de acidentes pessoais para o caso de morte, pois, neste caso, o beneficiário jamais será o segurado, mas sim, as pessoas por ele indicadas, e, no caso da previdência, o beneficiário é o próprio segurado; que se o beneficiário falecer antes de esgotado o prazo destinado à cobertura por sobrevivência, o valor destinado à cobertura será objeto de herança, pois haverá transmissão desses recursos aos herdeiros do segurado, o que é compatível com o artigo

794 do Código Civil; que a instituição do usufruto pressupõe a transmissão parcial da propriedade, quando da sua instituição, e integral, quando da sua extinção, e que é legítima a incidência de metade do ITD na instituição do usufruto e da outra metade na sua extinção, pois a transmissão da propriedade é fragmentada.

A Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro prestou informações (índice 000042), arguindo, em preliminar, a incompetência deste Tribunal de Justiça, sob pena de afronta ao artigo 125, §2º da Constituição Federal, uma vez que é inadmissível Ação Direta fundamentada em violação indireta do texto constitucional. No mérito, disse: que não estão presentes os requisitos para a concessão da medida cautelar; que o Requerente não se desincumbiu de demonstrar se haveria na Constituição Estadual normas equivalentes aos dispositivos apontados na inicial (de reprodução obrigatória) e, muito menos, o confronto das normas impugnadas com os correspondentes dispositivos constitucionais estaduais que não foram apontados, e que a Lei 7.174/2015, é oriunda do projeto de Lei 1.250/2015 de autoria do Poder Executivo que visava atualizar a Lei 1.427/89, já desatualizada.

Em decisão constante do índice 000063, foi indeferido o pedido liminar.

A Procuradoria Geral do Estado se manifestou (índice 000067), no mesmo sentido das informações prestadas pelo Representado e pela ALERJ.

A Procuradoria de Justiça, em promoção constante do índice 000093, opinou pela parcial procedência da Representação por Inconstitucionalidade, para que seja declarada a inconstitucionalidade da expressão “ou Vida Gerador de Benefício (VGBL) prevista no artigo 23, bem como dos artigos 24, inciso III, alíneas *a* e *b* e 42 da Lei 7.174/2015.

A Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - FENASEG, apresentou petição requerendo a sua inclusão nos autos como *amicus curiae* (índice 000111), a qual foi admitida em decisão constante do índice 000252.

Na decisão de índice 000358, foi determinada a reunião deste feito com aqueles de nº 0032730-06.2016.8.19.0000 e nº 0005090-91.2017.8.19.0000, para julgamento conjunto.

É o relatório.

Trata-se de representação por inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 7.174/2015 do Estado do Rio de Janeiro que disciplina o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), de competência do Estado do Rio de Janeiro.

De início cumpre apreciar as questões preliminares arguidas pela ALERJ e pelo Exmo. Sr. Governador do Estado do Rio de Janeiro, quando de suas informações (índices 000029 e 000042), quais sejam, a incompetência deste Tribunal de Justiça para o controle abstrato de constitucionalidade da Lei Estadual nº 7.174/2015 em face da Constituição Federal e a ausência de indicação expressa das normas da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que teriam sido violadas.

Como se verifica da petição inicial, o Representante indicou expressamente o artigo 74, §§ 2º e 3º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro como parâmetro para exame da alegada inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 7.174/2015 por ele apontados, o que, como bem assinalado pelo Ministério Público (índice 000093), atende o requisito processual de fundamentação nas ações de controle concentrado, e evidencia a competência deste Tribunal de Justiça, devendo, portanto, ser rejeitadas as preliminares arguidas.

Cumpre ainda examinar, em caráter preliminar, o pedido formulado pela FENASEG (índices 000278 e 000319) de não conhecimento da presente Representação por Inconstitucionalidade especificamente quanto “à (não) incidência do ITCMD sobre os planos PGBL” para que possa ser discutida nos autos da Representação por Inconstitucionalidade nº 0005090-91.2017.8.19.0000, em curso neste Egrégio Órgão Especial.

Ocorre que, como bem assinalado pelo Estado do Rio de Janeiro (índice 000319), a FENASEG foi admitida como *amicus curiae* nesta Representação de Inconstitucionalidade (índice 000252), sendo certo que, embora tenha a mesma centrado sua argumentação no que diz respeito ao VGBL, ao contrário do que veio alegar no índice 000278, na petição inicial é arguída a inconstitucionalidade do artigo 23 da Lei 7.174/2015 que trata da cobrança de ITCMD tanto em relação ao PGBL como ao VGBL.

Além disso, a referida Representação por Inconstitucionalidade nº 0005090-91.2017.8.19.0000 foi reunida a este feito para julgamento conjunto.

Dessa forma, a pretensão formulada nesta Representação por Inconstitucionalidade comporta conhecimento, e, no mérito, merece ser parcialmente acolhida, senão vejamos.

Sustenta o Representante, em apertada síntese, que o artigo 5º, inciso II, alíneas *b* e *c*, o artigo 12, o artigo 23, o artigo 24 e o artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015 são inconstitucionais por determinarem a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD em operações onde não ocorre o fato gerador.

Nos termos do que dispõe o artigo 74 da Constituição Estadual, o Estado tem competência concorrente com a União para legislar sobre matéria tributária, verbis

Art. 74 - Compete ao Estado, concorrentemente com a União, legislar sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

....

§ 2º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, o Estado exercerá a competência legislativa plena, para atender às suas peculiaridades.

§ 3º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Assim, há competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal em matéria tributária (artigo 24 da Constituição Federal), em que a União edita normas gerais, e os Estados e o Distrito Federal suplementam essas normas.

O Representante aduziu, inicialmente, que o artigo 5º, inciso II, alíneas *b* e *c* da Lei Estadual nº 7.174/2015 que dispõe sobre a incidência do ITD sobre bem móvel ou imóvel situado no exterior fere os artigos 24, §3º e 155, §1º, inciso III da Constituição Federal e o artigo 74, §3º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, uma vez que a conexão internacional das aludidas hipóteses de incidência conduz à necessidade de uma diferenciada lei nacional que trate especificamente da incidência da exação nos âmbitos interno e externo. São os seguintes os dispositivos impugnados:

"Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro:

I- (...)

II - na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de

direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio:

- a) (...)
- b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior;
- c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo;"

Como já assinalado, a competência dos Estados para legislar em matéria tributária é concorrente com a União (artigo 24, inciso I da Constituição Federal e artigo 74, inciso I da Constituição Estadual), e, à falta de lei complementar federal, o Estado exerce a competência plena (artigo 24, § 3º da Constituição Federal e artigo 74, § 3º da Constituição Estadual).

A Constituição Federal, no artigo 155, inciso I e § 1º, inciso II, prevê a instituição de imposto de transmissão *causa mortis* sobre bens situados no exterior, regra que também está consagrada na Constituição Estadual, no artigo 199, inciso I, alínea *a* c/c §2º, a seguir transcrito, sendo certo que, inexistindo lei federal sobre essa matéria, a competência do Estado é plena, não estando, assim, o disposto no artigo 5º, inciso II, alíneas *b* e *c* da Lei Estadual nº 7.174/2015, eivado de inconstitucionalidade.

Art. 199 - Compete ao Estado instituir:

I - impostos sobre:

a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

...

§ 2º - Se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se aí o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado, a competência para instituir o tributo de que trata o inciso I, a, deste artigo, observará o disposto em lei complementar federal.

Segue-se a análise do artigo 12 da Lei Estadual nº 7.174/2015 que prevê a responsabilidade tributária do cessionário nos seguintes termos:

Art. 12 - O cessionário, inclusive na cessão onerosa, é responsável pelo pagamento do

imposto devido sobre as cessões anteriores realizadas sem o respectivo pagamento.

Assinale-se, desde logo, que o Representante, em suas razões, aponta que o citado dispositivo legal contraria o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, o que evidencia que, ainda que verificada a inconstitucionalidade, esta seria reflexa, afastando a possibilidade de controle abstrato.

Todavia, ainda que assim não fosse, ao contrário do que alegou o Representante, o citado dispositivo legal está em harmonia com o citado artigo 128 do Código Tributário Nacional, o qual admite que a lei atribua de modo expresso a responsabilidade pelo tributo a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, o que se verifica no caso do cessionário que, quer no caso de doação, quer de herança, é sucessor na cadeia de transmissão da propriedade, nada impedindo, assim, que na lei estadual lhe seja atribuída a referida responsabilidade tributária, como bem assinalado pelo Ministério Público em seu parecer (índice 000093).

Dessa forma, não se vislumbra a alegada inconstitucionalidade no artigo 12 da Lei Estadual nº 7.174/2015.

O artigo 23 da Lei Estadual nº 7.174/2015, estabelece que,

Art. 23. Na transmissão *causa mortis* de valores e direitos relativos a planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência, estruturados sob o regime financeiro de capitalização, tais como Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), para os beneficiários indicados pelo falecido ou pela legislação, a base de cálculo é:

I - o valor total das quotas dos fundos de investimento, vinculados ao plano de que o falecido era titular na data do fato gerador, se o óbito ocorrer antes do recebimento do benefício; ou

II - o valor total do saldo da provisão matemática de benefícios concedidos, na data do fato gerador, se o óbito ocorrer durante a fase de recebimento da renda.

O referido dispositivo de lei estadual prevê a incidência do ITD nos casos de planos de previdência complementar,

citando como exemplos, o Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) e o Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL).

Os planos de previdência complementar denominados PGBL (Plano Gerador de Benefício Livre) e VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre) têm naturezas distintas, senão vejamos.

O chamado PGBL (Plano Gerador de Benefício Livre) vem sendo tratado na jurisprudência com uma espécie de aplicação financeira de longo prazo, identificando o Superior Tribunal de Justiça nesse plano de previdência complementar a natureza de poupança previdenciária, como se vê do acórdão cuja ementa a seguir se transcreve:

RECURSO ESPECIAL. EX-DIRETOR DE BANCO. INTERVENÇÃO. POSTERIOR FALÊNCIA. INDISPONIBILIDADE DE TODOS OS BENS DOS ADMINISTRADORES (LEI N. 6.024/74, ART. 36). **FUNDO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PGBL. NATUREZA DE POUPANÇA PREVIDENCIÁRIA.** IMPENHORABILIDADE (LEI N. 6.024/74, ART. 36, § 3º; CPC, ART. 649, IV). INOCORRÊNCIA. VERBA QUE NÃO DETÉM NÍTIDO CARÁTER ALIMENTAR.

1. O art. 36 da Lei n. 6.024/74 estabelece que a indisponibilidade atinge todos os bens das pessoas nele indicadas, não fazendo distinção seja acerca da duração do período de gestão, seja entre os haveres adquiridos antes ou depois do ingresso na administração da instituição financeira sob intervenção ou liquidação extrajudicial ou em falência.

2. Essa rígida indisponibilidade, que, de lege ferenda, talvez esteja a merecer alguma flexibilização por parte do legislador, tem como fundamento a preservação dos interesses dos depositantes e aplicadores de boa-fé, que mantinham suas economias junto à instituição financeira falida, sobre a qual pairam suspeitas de gestão temerária ou fraudulenta.

3. Por outro lado, consoante se vê do § 3º do mesmo art. 36, os bens considerados impenhoráveis, como é o caso daqueles relacionados no art. 649, inciso IV, do CPC, não se incluem no severo regime de indisponibilidade de bens imposto pela Lei 6.024/74 aos administradores de instituição financeira falida.

4. **O saldo de depósito em PGBL - Plano Gerador de Benefício Livre não ostenta nítido caráter alimentar, constituindo aplicação financeira de longo prazo, de relevante natureza de poupança previdenciária,** porém susceptível de penhora. O mesmo sucede com valores em caderneta de poupança e outros tipos de aplicações e investimentos, que, embora possam ter originalmente natureza alimentar, provindo de remuneração mensal percebida pelo titular, perdem essa característica

no decorrer do tempo, justamente porque não foram utilizados para manutenção do empregado e de sua família no período em que auferidos, passando a se constituir em investimento ou poupança.

5. Assim, a lei considera irrelevante o fato de os valores em fundo de plano de previdência privada terem sido depositados antes de o recorrente ter ingressado na gestão do Banco Santos, na qual permaneceu por apenas cinquenta e dois dias.

6. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 1121719/SP, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 15/03/2011, DJe 27/04/2011)

Dessa forma, é de se concluir que no momento da morte de seu titular há fato gerador do ITCMD, pois haverá transmissão de direitos aos herdeiros ou beneficiários, não se verificando, assim, a inconstitucionalidade de sua incidência.

O denominado VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre), no entanto, tem natureza diversa, sendo classificado como um seguro de pessoa, tanto que a Circular SUSEP nº 339/2007, em seu artigo 2º, o inclui entre os planos de seguro de pessoas com cobertura por sobrevivência. Dessa forma, sendo o VGBL considerado um produto securitário, não é considerado herança, nos termos do que dispõe o artigo 794 do Código Civil ("No seguro de vida ou de acidentes pessoais para o caso de morte, o capital estipulado não está sujeito às dívidas do segurado, nem se considera herança para todos os efeitos de direito. ")

E, não sendo considerado herança, no VGBL não há fato gerador que dê ensejo à incidência do ITCMD, devendo, por isso, ser declarada a inconstitucionalidade do artigo 23 da Lei nº 7.174/2015 tão somente quanto ao VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre).

Em resumo, como salientou o Ministério Público que:

"...a norma estadual prevê a incidência do tributo nos casos de "previdência complementar", citando, de maneira exemplificativa, os planos PGBL e VGBL.

Dessa forma, considerando que o PGBL é tratado como uma espécie de aplicação financeira pela jurisprudência, em tal hipótese é possível a incidência do ITD, por se verificar, no momento da morte do titular, a transmissão de direitos aos herdeiros ou beneficiários.

Já no caso do VGBL, como não há transmissão de bens ou direitos, não se configurando, portanto, o fato gerador do imposto, é inconstitucional a instituição do tributo nesse caso, por violação ao art. 199, I, alínea a, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

Portanto, a expressão "ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL)", prevista no art. 23 da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015, do Estado do Rio de Janeiro, afigura-se inconstitucional." (fl. 106 - índice 000093)

O artigo 24, inciso I, alíneas *b, d, e*, e inciso III da Lei Estadual nº 7.174/2015 estabelecem que:

Art. 24. Na transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, a base de cálculo é:

I - o valor integral do bem na:

- a) (...)
- b) doação com reserva de usufruto ou outro direito real;
- c) (...)
- d) instituição de fideicomisso;
- e) transmissão do domínio útil relativo à enfiteuse;

II - (...)

III - 50% (cinquenta por cento) do valor do bem na:

- a) instituição de usufruto, uso e habitação; e
- b) instituição e transmissão do direito de superfície.

Por sua vez, o artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015 dispõe que,

Órgão Especial - Direta de Inconstitucionalidade
Processo nº 0008135-40.2016.8.19.0000



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.

As alíneas *b*, *d* e *e* do inciso I do artigo 24 da Lei nº 7.174/2015 não estão eivadas de inconstitucionalidade pois existe efetiva transmissão da propriedade na doação, no fideicomisso e na enfiteuse, estando, assim, presente o fato gerador do ITD.

No artigo 24, inciso III e no artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015, há previsão da incidência de ITD sobre direitos reais que têm a natureza de ônus, não se verificando na sua extinção a transmissão de direitos a ensejar o referido tributo, como, aliás, salienta o Ministério Público, em seu parecer (fls. 107/108 do índice 000093).

Ressalte-se que há entendimento nesse sentido, consolidado no Enunciado nº 08 do Conselho de Magistratura, *verbis*,

“A extinção do usufruto por renúncia ou morte do usufrutuário não é fato gerador da cobrança do ITD, sob pena de incorrer em bitributação, vez que a doação do imóvel constitui fato gerador do imposto de transmissão inter vivos”.

Citem-se, ainda, diversos precedentes deste Tribunal de Justiça. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA. ITD. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO. POSTERIOR EXTINÇÃO DO USUFRUTO. BITRIBUTAÇÃO. A extinção do usufruto por renúncia, como in casu, não é fato apto a gerar nova cobrança de ITD, sob pena de incorrer em bitributação, uma vez que a doação constitui fato do imposto de transmissão inter vivos. Entendimento consolidado no Enunciado nº 7 do Egrégio Conselho da Magistratura emitido em 21/11/2013. Precedentes jurisprudenciais. Segurança concedida.

(0022304-32.2016.8.19.0000 - MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: Des(a). RICARDO RODRIGUES CARDOZO - Julgamento: 26/07/2016 - DÉCIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL)

Ementa: Mandado de Segurança. Cobrança de imposto de transmissão por ato de extinção de usufruto. Ilegitimidade passiva ad causam que não se sustenta. Malgrado a cobrança do ITD na hipótese em discussão não tenha sido perpetrada pessoalmente pela autoridade coatora, o fato é que, na condição de autoridade fazendária máxima estadual, possui atribuição para rever o ato cominado de ilegalidade ou inconstitucionalidade, sendo, portando, parte legítima para figurar no polo passivo do presente mandamus. Como cediço, o usufruto é um direito real sobre coisa alheia que confere ao usufrutuário a posse, uso, administração e percepção dos frutos sobre a coisa, nos termos do disposto nos artigos 1.225, inciso IV, e 1.394, do Código Civil. Segundo entendimento doutrinário, na doação com reserva de usufruto, ocorre a transmissão do direito de propriedade ao donatário, onerado pelo usufruto reservado pelo outorgante doador. In casu, o imposto de transmissão foi pago por ocasião da doação. Desta forma, não se justifica a cobrança do referido tributo novamente por ocasião da extinção do usufruto, sob pena de se caracterizar bitributação, tendo em vista que o imposto já foi pago por ocasião da transferência da propriedade e instituição do usufruto. A extinção do usufruto resulta na consolidação da propriedade com todos os seus poderes ao nu-proprietário (outorgado donatário), ou seja, de usar, gozar e dispor da coisa (CC, art. 1.228, caput). Enunciado nº 7 do Conselho da Magistratura deste Tribunal de Justiça. Concessão da Segurança (0058795-72.2015.8.19.0000 - MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: Des(a). CARLOS JOSÉ MARTINS GOMES - Julgamento: 21/06/2016 - DÉCIMA SEXTA CÂMARA CÍVEL)

MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DE USUFRUTO EM RAZÃO DA MORTE DA USUFRUTUÁRIA. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE NAS MÃOS DO NU-PROPRIETÁRIO. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS A TÍTULO NÃO ONEROSO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO

DE TRANSMISSÃO - ITCMD.CONCESSÃO DA ORDEM. 1 - Reside a controvérsia em relação à legalidade da incidência do ITD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação -, em razão da extinção do usufruto em decorrência da morte do usufrutuário; 2 - Afastada a preliminar de ilegitimidade. Ainda que o Secretário da Fazenda Estadual não seja o responsável imediato pela exação, trata-se de autoridade máxima fazendária, a quem compete a correção de eventual ilegalidade, bem como a orientação das demais autoridades fiscais ou órgãos de fiscalização, sendo perfeitamente possível a sua legitimação para responder ao presente mandamus; 3 - É de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens - móveis ou imóveis - e direitos, ficando afastadas as transmissões a título oneroso, conforme outorga do inciso I, do art. 155, da CRFB. Estado do Rio de Janeiro instituiu o imposto de referência através da Lei nº 1427/89, considerando hipótese em que caracterizada a ocorrência do fato gerador a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais; 4 - Usufruto é modalidade de direito real, onde poderá o proprietário instituí-lo em favor de terceiro usufrutuário, ou doar o bem, reservando-lhe o usufruto, conforme a dicção do art. 1.225, inciso IV do CC. Trata-se de direito intransmissível, em razão de seu caráter personalíssimo, onde ocorre apenas a entrega temporária de parte dos atributos da propriedade de terceiro - o uso e gozo da coisa pelo usufrutuário, permanecendo a nua-propriedade na esfera de direitos do seu titular, podendo entretanto ser negociado o seu exercício, cedendo-se os direitos ao usufruto, regra do art. 1393 do Código Civil de 2002. Trata-se, portanto, de instituição ou reserva de usufruto, que significam a inauguração de nova relação jurídica, não havendo propriamente transferência do direito, mas cessão transitória de alguns dos atributos da propriedade, sem que, entretanto, reste configurada a transferência do domínio ou do próprio direito real; 5 - Extinção, seja em razão da morte ou renúncia, importa tão somente na consolidação da plena propriedade nas mãos do nu-proprietário. Não havendo propriamente transmissão de direitos, não há o que se falar em fato gerador para fins de

incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação; 6 - Regras tributárias devem obediência ao princípio da legalidade estrita, sendo inexigível o tributo em comento, uma vez que a cobrança do ITCMD pressupõe a transferência de direitos da esfera patrimonial de uma pessoa a outra. Enquanto na hipótese de extinção do usufruto já constituído, o que ocorre é apenas a solidificação de todos atributos daquela primitiva propriedade nas mãos do nu-proprietário. Precedentes desta e. Corte. Concessão da ordem. (0062036-88.2014.8.19.0000 - MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: Des(a). TERESA DE ANDRADE CASTRO NEVES - Julgamento: 16/03/2016 - SEXTA CÂMARA CÍVEL)

Dessa forma, deve ser declarada a inconstitucionalidade do artigo 23, no que diz respeito ao plano "ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL)", do artigo 24, inciso III e do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015.

Diante do exposto, **julga-se procedente, em parte, a presente ação direta de inconstitucionalidade**, para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) prevista no artigo 23 da Lei Estadual nº 7.174/2015, bem como do artigo 24, inciso III, alíneas *a* e *b* e do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.174/2015.

Rio de Janeiro, 10 de junho de 2019.

DES ANA MARIA PEREIRA DE OLIVEIRA
Relatora