

PROCURADORIA DE SUCESSÕES

Parecer nº 01/2000 — Denise Amin Miguel Feres Aua

*Doação com reserva de usufruto vitalício.
Usufruto não tributado, já que não houve
transmissão do direito real.*

*Revogação do art. 84, V, do Decreto-lei nº
05/75.*

*Base de cálculo da doação: 50% do valor total
do bem, que corresponde ao real valor do
imóvel, despido dos atributos do uso e gozo.*

I — A HIPÓTESE

1 — A Superintendência Estadual de Tributação solicita um pronunciamento da Procuradoria-Geral do Estado, acerca da base de cálculo do imposto de transmissão, quando a doação é realizada com reserva de usufruto, em razão de pedido de restituição de valor recolhido a maior formulado por Yolette Cavalcante de Lacerda.

2 — O Sr. Fiscal de Rendas deferiu o pedido de restituição do valor do imposto recolhido a maior, com fundamento em acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes, que entende ser a base de cálculo de 50% do valor do imóvel, com base no art. 84, V, do Decreto-lei nº 05/75.

3 — Por outro lado, em recurso de ofício, a Assessoria Jurídica da Secretaria de Estado de Fazenda, atendendo a solicitação da Superintendência Estadual de Tributação, se pronunciou pela não redução da base de cálculo, por estar o art. 84, V, do Decreto-lei nº 05/75 revogado.

II — DA LEGISLAÇÃO: LEI Nº 1427/89 E DECRETO-LEI Nº 05/75

4 — Primeiramente, cabe transcrever os dispositivos legais suscitados, a fim de melhor esclarecer a questão.

Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989:

“Art. 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 os imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais;

Art. 3º — Estão isentas do imposto:

III — a extinção do usufruto, do uso e da habitação, em decorrência da sucessão *causa mortis*;

Art. 10 — A base de cálculo do imposto é o valor real dos bens e direitos, ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados.

Parágrafo único — Entende-se por valor real o valor corrente de mercado do bem ou direito.

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% do valor do bem;”

Decreto-lei nº 05, de 15 de março de 1975:

“Art. 83 — A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos relativos a imóveis.

Art. 84 — Nos casos abaixo especificados, observado o disposto no artigo anterior, tomar-se-á como base de cálculo:

IV — na constituição de usufruto, uso e habitação, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem;

V — na aquisição da nua-propriedade, 50% (cinquenta por cento) do valor do bem ou direito;”

(grifos acrescentados)

III — DO DIREITO

5 — O direito real de usufruto é assim definido pela doutrina:

“Constrói-se o seu conceito à vista de preceituação legal (Código Civil, art. 713): usufruto é o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa sem alterar-lhe a substância, enquanto temporariamente destacado da propriedade. E tal noção não destoa do conceito clássico, emergente das fontes romanas: *Usus fructus est ius alienus rebus utendi fruendi salva rerum substantia*.

Pressupõe, então, a coexistência harmônica dos direitos do usufrutuário, construídos em torno da idéia de utilização e fruição da coisa, e dos

direitos do proprietário, que os perde em proveito daquele, conservando todavia a substância da coisa ou a condição jurídica de senhor dela. O ponto de partida para a sua configuração, como assinala HEEDEMANN, é a distinção dos dois elementos, substância e proveito, na propriedade: o proprietário pode tê-los ambos ou abandonar o proveito a outrem." (*in Instituições de Direito Civil*, 5ª ed., Caio Mario da Silva Pereira, Forense, 1984, vol. IV, p. 193)

"A constituição voluntária de um usufruto opera-se mediante alienação ou retenção. Verifica-se a constituição pela primeira forma quando o proprietário do bem concede a outrem o usufruto, conservando a nua-propriedade ou transmitindo-a a terceiro. Ocorre a segunda quando transmite a outrem a nua-propriedade, reservando para si o usufruto. Havendo retenção, o bem é transmitido *deductio usufructu*. A constituição por alienação pode ser feita por contrato, ou testamento. A retenção só é possível sob forma contratual." (*in Direitos Reais*, 2ª ed., Orlando Gomes, Forense., 1962, Tomo 2º, pp. 428-429)

6 — Caso a hipótese dos autos fosse a da simples instituição do direito real do usufruto, dúvida não haveria de que a base de cálculo do imposto seria de 50% do valor do imóvel (art. 11, I, da Lei nº 1.427/89).

7 — Porém, da definição acima percebe-se que na hipótese em questão se está diante do denominado usufruto por retenção, em que o uso e gozo são conservados com os doadores e a propriedade é transferida ao donatário.

8 — Primeiramente, entendo não ser possível socorrer-se o Sr. Fiscal, para fundamentar o deferimento da restituição do valor do imposto recolhido a maior, do art. 84, V, do Decreto-lei nº 05/75, que estabelecia ser a base de cálculo do imposto quando se transmitia a nua-propriedade de 50% do valor do bem.

9 — Isso porque o referido Decreto-lei era explícito quanto às bases de cálculo na instituição do usufruto e na transmissão da nua-propriedade, ambas de 50% do valor do bem, sendo que esta última disposição não foi mantida pela Lei nº 1.427/89, estando, por isso, revogada, já que esta Lei prevê que a base de cálculo, quando há a transmissão do bem, é o seu valor real (art. 10, parágrafo único).

10 — No usufruto por retenção não há, apenas, o direito real de usufruto, há também a celebração de um negócio jurídico para a transferência da propriedade, que pode ser oneroso, como, por exemplo, a compra e venda, que será tributada pelo Município, ou gratuito.

11 — Assim, na hipótese dos autos, sob o aspecto do Direito Civil, foram praticados dois atos: o primeiro, a instituição do usufruto, que foi mantido com os proprietários do imóvel, os doadores, e o outro foi a celebração de um contrato de doação, por escritura pública, sendo que com o registro no Registro de Imóveis passará o donatário a ser o proprietário do bem.

12 — Na verdade, na doação com reserva de usufruto, há a transferência da propriedade, ainda que temporariamente desfalcada de alguns dos poderes inerentes ao domínio, o uso e gozo da coisa, mantendo o proprietário os poderes de dispor e reaver o bem de quem quer que injustamente o possua, sendo que somente com a morte das usufrutuárias é que se dará a consolidação da propriedade.

13 — Assim, a base de cálculo do imposto será o valor real do bem, não do bem em sua totalidade, como se já possuísse o donatário a propriedade plena do imóvel, mas sim o da propriedade que lhe está sendo transmitida, sem o uso e gozo do bem, ou seja, sem a posse.

14 — Note-se que a instituição do usufruto não será tributada, pois foi retido com as ex-proprietárias do imóvel, não havendo, por isso, transmissão do direito real sobre o imóvel, que é o fato gerador do imposto, com base no art. 1º, II, da Lei nº 1.427/89.

15 — Portanto, tendo em vista que a lei estabeleceu que a base de cálculo na transmissão do direito real de usufruto é de 50% do valor do bem, o seu valor real, ou seja, da propriedade despida dos atributos do uso e gozo, será de 50% do valor total do bem.

IV — CONCLUSÃO

16 — Dessa forma, entendo que a base de cálculo é de 50% do valor total do bem, já que apenas a transmissão da propriedade está sendo tributada (art. 1º, I, da Lei nº 1.427/89) e não a instituição do usufruto, vez que não houve a transmissão do direito real, na forma do art. 1º, II, da Lei nº 1.427/89.

É o entendimento, s.m.j.

Denise Amin Miguel Feres Aua
Procuradora do Estado