



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Principais inovações trazidas pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015

Stephanie Guimarães de Moura

Rio de Janeiro
2016

STEPHANIE GUIMARÃES DE MOURA

Principais inovações trazidas pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015

Artigo Científico apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Mario Iorio Filho

PRINCIPAIS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI ESTADUAL N. 7.174 DE 2015

Stephanie Guimarães de Moura

Graduada pela Faculdade de Direito Ibmecc –
Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais.
Advogada.

Resumo: As leis tributárias, em sua maioria, causam espanto aos contribuintes, pois qualquer possibilidade de novas cobranças ou qualquer obstáculo no pagamento de tributos pode gerar um enorme desconforto. O cerne do trabalho é abordar as principais alterações trazidas pela Lei Estadual 7.174 de 2015 quanto a cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. Duas das principais mudanças advindas com a lei de 2015 serão estudadas mais profundamente, as quais se encontram no âmbito da progressividade do imposto e da possibilidade de diferimento da sua cobrança nas doações com reserva de usufruto.

Palavra-chave: Direito Tributário. Progressividade de Impostos Reais. Capacidade Contributiva. Doação com Reserva de Usufruto.

Sumário: Introdução. 1. Principais mudanças trazidas pela Lei n. 7.174 de 2015. 2. Possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal. 3. Aplicação da Lei n. 7.174 de 2015 nas doações com reserva de usufruto ocorridas sob o regime da Lei n. 1.427 de 1989. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO:

A presente pesquisa científica visa debater a nova regulamentação do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação dada pela Lei Estadual n. 7.174 de 2015, proveniente do Estado do Rio de Janeiro.

Objetiva-se discutir as mudanças mais relevantes trazidas pela lei, principalmente a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais e da constitucionalidade da nova forma de cobrança do ITCMD nas doações com reserva de usufruto ocorridas sob o regime da Lei Estadual n. 1.427 de 1989, também proveniente do Estado do Rio de Janeiro.

Atenta-se que a matéria relativa à progressividade já era tratada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelo julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045-0 do Rio Grande do Sul, entretanto, antes da Lei n. 7.174 de 2015 tal matéria ainda não havia sido positivada no Estado do Rio de Janeiro.

Por outro lado, a matéria relativa à cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação nas doações com reserva de usufruto já era prevista na legislação brasileira, porém, com a nova lei, passou a ser tratada de forma diversa, o que vem causando consideráveis críticas quanto à previsão estabelecida.

O primeiro capítulo do presente trabalho apresenta as mudanças mais relevantes trazidas pela Lei n. 7.174 de 2015, sendo demonstrado os possíveis benefícios e prejuízos que o contribuinte do imposto em comento passou a ser submetido, sendo, em alguns casos, feitos contrapontos com a Lei n. 1.427 de 1989, a qual foi revogada pela citada lei de 2015.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, de que forma o princípio da capacidade contributiva passou a ser aplicado aos impostos de natureza real, sendo feita uma evolução histórica entre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Lei n. 7.174 de 2015.

O terceiro capítulo trata da modificação ocorrido na cobrança do nos casos de doações com reserva de usufruto ocorridas sob o regime da Lei n. 1.427 de 1989, em que muitos passaram a sustentar que teria havido a possibilidade de um parcelamento ou diferimento do ITCMD. Para tanto, foi necessário reconhecer que o que ocorria antes da Lei n. 7.174 de 2015 era a incidência do referido imposto em dois momentos distintos, estando presentes dois fatos geradores, um na instituição do direito real de usufruto e outro na sua extinção.

A pesquisa que se pretende realizar é de natureza qualitativa, pois visa analisar uma lei nova, com objetivo descritivo, por fazer uso de fontes normativas, e por meio bibliográfico, por utilizar jurisprudência e doutrina.

1. PRINCIPAIS MUDANÇAS TRAZIDAS PELA LEI N. 7.174 DE 2015

A Lei n. 7.174 de 2015¹ revogou a antiga Lei n. 1.427 de 1989², a qual instituiu o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e por Doação, de quaisquer Bens ou Direitos.

A eficácia da Lei n. 7.174 de 2015³ foi diferida, uma vez que o seu art. 47 previu que essa norma entraria em vigor na data de sua publicação, no dia 28 de dezembro de 2015, sendo que os arts. 8º, 9º, 24, 26, 41 e 42, bem como a revogação dos dispositivos referidos no parágrafo único do art. 46 produziram efeitos no ano subsequente e após decorrido o prazo de 90 (noventa) dias, e os demais dispositivos no dia 1º de julho de 2016.

Desta forma, a partir do dia 28 de março de 2016 o imposto de transmissão passou a ser calculado com base em uma alíquota de 4,5% para valores até 400.000 UFIR-RJ⁴, e de 5% para valores acima de 400.000 UFIR-RJ, na forma do art. 26 da lei em comento⁵. Tal possibilidade de aplicação progressiva já era aceita pelo Supremo Tribunal Federal, mas ainda não havia sido regulamentada, como será analisado no próximo capítulo.

No âmbito dos planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência também houve mudança, pois a lei passou a arrolar esses no rol de fatos geradores do imposto:

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

¹ BRASIL. Lei n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

² BRASIL. Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/541098e046aa07b7032565540066df22?OpenDocument>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

³ Vide nota 1.

⁴ RIO DE JANEIRO, Resolução SEFAZ n. 952, de 18 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=261070912428000&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC296838&_adf.ctrl-state=16z04211z9_36>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

⁵ Vide nota 1.

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.

Nesse caso as responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto são as entidades de previdência complementar, bem como as sociedades seguradoras autorizadas, de acordo com o inciso II do art. 13 da lei⁶.

A lei trouxe ainda um rol muito mais amplo quanto aos responsáveis solidários com o contribuinte ou responsável pelo pagamento do crédito tributário em questão⁷, como se depreende da redação do art. 11 da Lei n. 7.174 de 2015⁸.

O referido artigo prevê que são solidariamente obrigados pelo pagamento do crédito devido pelo contribuinte ou responsável: a) o doador, o cedente ou o donatário quando não contribuinte; b) os notários, os registradores, os escrivães e os demais servidores do Poder Judiciário, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, que não exigirem o cumprimento do disposto na legislação tributária; c) a empresa, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações; d) o inventariante ou o testamenteiro em relação aos atos que praticarem; e) o titular, o administrador e o servidor dos demais órgãos ou entidades de direito público ou privado onde se processe o registro, a anotação ou a averbação de doação; f) qualquer pessoa natural ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido ou doado; g) o cessionário, inclusive na cessão onerosa, em relação ao imposto devido pela transmissão causa mortis dos direitos hereditários a ele cedidos; h) a pessoa natural ou jurídica que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e, i) os coerdeiros, legatários e codonatários, em relação à totalidade do bem transmitido.

⁶ Vide nota 1.

⁷ ALMEIDA, Pedro Boueri Affonso de; SAAB LIMA, Rachel Maçalam. *Planejamento Patrimonial, Familiar e Sucessório*. Disponível em: <http://www.veirano.com.br/upload/content_attachments/271/Veirano_Client_Alert_Familiar_DEZ2015_2_original.pdf>. Acesso em: 23 de agosto de 2016.

⁸ Vide nota 1.

As penalidades instituídas pela nova lei também tiveram o seu rol expandido, vez que o art. 28, §2º, da nova lei⁹, passou a prever o pagamento de multa a quem não requerer o cancelamento da guia de lançamento, quando não ocorrido o fato gerador, no prazo de 60 dias a contar da data de vencimento do imposto¹⁰. A multa será no valor equivalente a 450 UFIR-RJ¹¹, a qual será cobrada em dobro quando constatada a infração no curso de processo fiscal.

Quanto à transmissão de imóveis situados no exterior, apesar da nova lei ter mantido as diretrizes da lei anterior no que concerne às situações em que o imposto é devido no Estado do Rio de Janeiro, houve inovação em seu art. 5º, II. O inciso passou a prever que o imposto será devido no citado Estado na transmissão de bem móvel ou imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio: a) do doador; b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior; c) do falecido, na data da sucessão; d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior. Tal disposição pode acarretar uma discussão acerca da provável violação ao princípio da territorialidade¹² previsto no art. 41 do Código Tributário Nacional¹³.

A desconsideração de atos ou negócios jurídicos também foi uma nova hipótese trazida pela lei, sendo essa aplicada quando a contrapartida tiver valor significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido ou quando, apesar de onerosos, o adquirente não dispuser de capacidade financeira¹⁴, nos termos do art. 38 da Lei n. 7.174 de 2015¹⁵. Tal

⁹ Vide nota 1.

¹⁰ NUNES, Wenderson. *A nova lei de ITCMD no Estado do Rio de Janeiro – 7.174/15*. Disponível em: <<http://wendersonnunes.jusbrasil.com.br/artigos/317154698/a-nova-lei-de-itcmd-no-estado-do-rio-de-janeiro-7174-15>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

¹¹ Vide nota 4.

¹² LEITE, Cristiano da Cruz. *RJ – Lei Estadual nº 7.174/2015 Novas Lei do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)*. Disponível em: <<http://britech.com.br/blog/mercado/rj-lei-estadual-no-7-1742015-novas-lei-do-imposto-sobre-transmissao-%C2%B3causa-mortis%C2%B2-e-por-doacao-de-quaisquer-bens-ou-direitos-itcmd/>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

¹³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

¹⁴ GONÇALVES E ARRUDA, Pablo. *A nova lei estadual 7.174/15 e o planejamento sucessório no Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI232572,41046-A+nova+lei+estadual+717415+e+o+planejamento+sucessorio+no+Rio+de>>. Acesso em: 22 de agosto de 2016.

¹⁵ Vide nota 1.

desconsideração deverá seguir um procedimento legal específico, o qual abarca a manifestação em sede de defesa das partes envolvidas no negócio jurídico¹⁶.

A Lei n. 1.427 de 1989¹⁷ previa em seu art. 10 que a base de cálculo do imposto seria o valor real dos bens ou direitos, ou o valor do título de crédito, transmitidos ou doados, e a Lei n. 7.174 de 2015¹⁸ passou a prever em seu art. 14 que a base de cálculo do imposto será o valor de mercado do bem ou do direito transmitido. Nesse aspecto, vale ressaltar que a nova lei passou a prever que desde que comprovadas a origem, autenticidade e pré-existência, as dívidas do falecido ou as que onerem o bem doado serão excluídas da base de cálculo, assim como as despesas de funeral. A inclusão de dívidas do falecido ou que onerem o bem sempre foi uma questão muito discutida com a Fazenda Pública no momento do cálculo do ITCMD incidente na partilha de bens, tanto na doação, quanto na herança¹⁹.

Ademais, a nova lei manteve a possibilidade do imposto ser parcelado em 24 prestações, porém passou a permitir que esse parcelamento seja ampliado para 60 prestações, desde que isso ocorra por meio de Decreto. Outra novidade seria a possibilidade de se pagar o imposto em 4 parcelas sem a incidência de acréscimos moratórios²⁰.

Todas as referidas mudanças foram muito relevantes, porém é de se notar que houve ainda uma grande modificação no que concerne ao modo de cobrança do referido imposto no tocante às doações com reserva de usufruto, matéria que será aprofundada no terceiro capítulo do presente artigo.

¹⁶ BICHARA ADVOGADOS. Boletim Informativo Legal, Edição 185. Dezembro. 2015, p. 12. Disponível em: <<http://www.bicharalaw.com.br/uploads/informativo/b3ba736819641aba906f5cf94d209ac8.pdf>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

¹⁷ Vide nota 2.

¹⁸ Vide nota 1.

¹⁹ BICHARA ADVOGADOS, op. cit., p. 12.

²⁰ LEITE, op. cit.

2. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AOS IMPOSTOS REAIS DE ACORDO COM O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O princípio da capacidade contributiva está expressamente previsto na Constituição Federal, em seu art. 145, §1º²¹, nos seguintes termos:

Art. 145. (...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, nota-se que o referido princípio está diretamente ligado ao da isonomia, tendo em vista que é considerado como a principal referência de desigualdade a ser ponderada na atribuição de tratamento diferenciado aos contribuintes²².

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988²³, o ITCMD e o ITBI estavam reunidos em um único imposto de competência dos Estados, regulado pelo art. 35 do Código Tributário Nacional²⁴. Por tal motivo, não há qualquer menção ao ITCMD no CTN²⁵, tendo em vista que esse último é de 1966, o que faz com que os Estados exerçam a competência legislativa plena.

Apesar do CTN²⁶ referir-se a um imposto de transmissão que a rigor não existe mais desde 1988, pode-se extrair de seu art. 38 que a base de cálculo do imposto de transmissão é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, seja pelo falecimento do titular, seja pela doação. De forma comumente, o ente tributante recusa o valor apontado pelas partes, preferindo fazer a sua própria avaliação.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

²² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*: esquematizado. 8. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 98.

²³ Vide nota 21.

²⁴ Vide nota 13.

²⁵ Vide nota 13.

²⁶ Vide nota 13.

O valor venal é considerado como aquele apurado em uma venda em condições livres de mercado. Evidentemente, o Estado não tem condições materiais e logísticas de apurar cada um dos bens sujeitos à transmissão, e por esse motivo, normalmente, a avaliação é feita por meio de uma planta fiscal, com valores que servem como avaliação oficial. O Estado arbitra desta forma e o contribuinte fica com a faculdade de impugnar o valor.

De acordo com o art. 155, §1º, IV, da CRFB/88²⁷, a fixação das alíquotas máximas do ITCMD é de competência do Senado Federal. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal²⁸ já sustentou que se os entes competentes para a instituição do referido imposto, Estados e Distrito Federal, quiserem manter a alíquota sempre no limite máximo fixado pelo Senado, estes não poderão criar lei que se atrele genericamente a essa alíquota máxima de forma a variar posteriormente com ela, e sim criar uma nova lei a cada mudança.

A alíquota máxima foi fixada pelo Senado Federal em 8%, a qual está definida no art. 1º da Resolução n. 9 de 1992²⁹. O art. 2º da referida Resolução determinou que “as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”. A constitucionalidade dessa previsão era muito questionada, pois confrontava a jurisprudência, até então consolidada, do Supremo Tribunal Federal.

Tradicionalmente, o Supremo Tribunal Federal entendia que não seria possível a aplicação da progressividade em impostos reais, determinando que essa previsão não seria compatível com a Constituição Federal de 1988, no que tange ao princípio da capacidade contributiva. No entanto, em 2013, no Recurso Extraordinário n. 562.045-0 do Rio Grande do Sul, a Corte passou a reconhecer a compatibilidade da citada previsão, demonstrando que seria

²⁷ Vide nota 12.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE-AgR 218.086-8/PE. Julgado em 8 de fevereiro de 2000. Relator: Ministro Sydney Sanches. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331514>>. Acesso em 4 de abril de 2016.

²⁹ BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 9. Publicado no DOU de 5 de maio de 1991. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383>>. Acesso em 4 de abril de 2016.

possível utilizar a progressividade em impostos reais, sem a necessidade de autorização constitucional específica, revertendo, assim, a tendência que adotava anteriormente.

Insta ressaltar que, entre diversas classificações, os impostos podem ser divididos entre pessoais e reais. Os pessoais são aqueles que levam em consideração os aspectos subjetivos do contribuinte, de forma a detectar a capacidade contributiva do mesmo. Por outro lado, os reais apenas levam em consideração o objeto a ser tributado e não a pessoa que praticou o fato gerador, de forma a não considerar os aspectos subjetivos dessa.

O antigo entendimento do STF se baseava na ideia de que apenas quando o imposto fosse pessoal que a capacidade contributiva do contribuinte poderia ser analisada, ao passo que quanto aos impostos reais a aplicação da progressividade iria depender de previsão expressa no texto constitucional³⁰.

A recente Lei n.7.174 de 2015³¹, do Estado do Rio de Janeiro, dispõe exatamente sobre o ITCMD, positivando o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal ao prever a possibilidade de calcular o referido imposto de forma progressiva.

3. APLICAÇÃO DA LEI N. 7.174 DE 2015 NAS DOAÇÕES COM RESERVA DE USUFRUTO OCORRIDAS SOB O REGIME DA LEI N. 1.427 DE 1989

O art. 11, inciso I, da Lei n. 1.427 de 1989³², ora revogada, previa que tanto a instituição quanto a extinção de usufruto ocasionavam a ocorrência de fatos geradores que acarretavam a incidência do ITCMD. Em ambos os casos, a base de cálculo era de 50% do valor do bem ou direito. Sucede-se que, com o advento da Lei n. 7.174 de 2015³³, a extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real passou a não ser mais hipótese de incidência do

³⁰ ALEXANDRE, op. cit., p. 99.

³¹ Vide nota 1.

³² Vide nota 2.

³³ Vide nota 1.

imposto. Com essa mudança, conforme previsão do art. 7º, III, da nova lei³⁴, os contribuintes terão que recolher o tributo em sua totalidade no momento da doação, ou seja, na instituição do usufruto.

A crítica feita quanto a essa questão envolve principalmente a previsão do art. 42 da Lei n. 7.174/15³⁵:

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.

A redação desse artigo, indiretamente, demonstra que haveria de certa forma um fracionamento do pagamento do imposto, o que é diverso do que ocorria com a lei anterior, na qual eram previstos dois fatos geradores distintos.

De acordo com previsão expressa do Código Tributário Nacional, em seu art. 105³⁶, a legislação tributária será aplicada de forma imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes, sendo esses compreendidos como aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa. O intuito dessa norma seria afirmar que a regra é a impossibilidade de se aplicar a legislação tributária para o passado³⁷.

Acerca do momento em que considera-se ocorrido o fato gerador, cabe a análise do caput e incisos do art. 116 também do Código Tributário Nacional³⁸:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O fato gerador do ITCMD se enquadra no referido inciso II, tendo em vista que se trata de um fato gerador definido com base em uma situação jurídica. Nesse caso, como a situação

³⁴ Vide nota 1.

³⁵ Vide nota 1.

³⁶ Vide nota 15.

³⁷ ALEXANDRE, op. cit., p. 233.

³⁸ Vide nota 15.

já é disciplinada em outra norma, de outro ramo do direito, que no caso seria a lei civil, deverá se buscar no direito aplicável a definição do momento em que a situação está definitivamente constituída³⁹.

A legislação tributária é aplicável apenas aos fatos geradores futuros, não sendo possível a cobrança de um tributo cujo fato gerador sequer ocorreu. Demonstra-se então que não seria possível a cobrança de um imposto relativo a um fato gerador que não mais é previsto, não podendo uma nova lei, que não prevê tal hipótese de incidência, cobrar do contribuinte valores referentes a um fato gerador que nem ao menos ocorreu quando da vigência da lei que o constituía.

No caso do usufruto, pela antiga Lei n. 1.427 de 1989⁴⁰, como dito, existiam dois fatos geradores diversos, um no momento da instituição do usufruto e um na sua extinção. Porém, com a nova Lei n. 7.174 de 2015⁴¹, passou-se a ter como fato gerador apenas o momento da doação.

Pela redação da nova lei, o recolhimento da dita “segunda parcela do imposto” deverá ser feito de acordo com as regras trazidas pela lei nova, em relação às alíquotas e progressividade do imposto, apesar da “primeira parcela” ter sido paga quando a Lei n. 1.427 de 1989⁴² ainda estava em vigor.

Desta forma, entende-se que a presente lei passou a prever de forma criticável a possibilidade de cobrança do imposto quando da extinção do usufruto, o que pelo seu art. 7º, III⁴³, não seria permitido⁴⁴.

³⁹ ALEXANDRE, op. cit., p. 275.

⁴⁰ Vide nota 2.

⁴¹ Vide nota 1.

⁴² Vide nota 2.

⁴³ Vide nota 1.

⁴⁴ BEKIERMAN, Roberto; PONTES, Jean. *Nova lei do ITD no Rio de Janeiro afronta proteção ao contribuinte*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-16/lei-itd-rio-janeiro-afronta-protecao-contribuinte>>. Acesso em 22 de agosto de 2016.

CONCLUSÃO

A legislação tributária brasileira é muito complexa e extensa, motivo pelo qual é importante o estudo de toda nova lei publicada para que o contribuinte não passe despercebido por alguma forma peculiar de cobrança. Isso porque as novidades trazidas pelos textos legais ocorrem quase que diariamente, fazendo com que os contribuintes sempre tenham que estar se atualizando.

As mudanças trazidas pela Lei n. 7.174 de 2015, a princípio, são de fácil compreensão, porém a sua leitura se torna imprescindível para quem está diante de um possível pagamento do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação. A lei trouxe diversas modificações, sendo algumas negativas e outras positivas.

A cobrança de um tributo não costuma ser bem vista pelos contribuintes, então o fato da lei ter ampliado alguns rolos de incidência não é considerado, de uma forma geral, uma vantagem econômica, como no caso dos planos de previdência complementar com cobertura por sobrevivência que passaram a ser considerados como fatos geradores do imposto.

Em contrapartida, apesar de alguns entenderem que seria algo prejudicial, para muitos a aplicação do princípio da capacidade contributiva no ITCMD é uma grande vantagem, justamente para aqueles que possuem essa capacidade reduzida. O referido princípio, como foi dito no segundo capítulo do presente artigo, está diretamente ligado ao princípio da isonomia, por ser considerado como a principal referência de desigualdade a ser ponderada na concessão de tratamento diferenciado aos contribuintes.

Como fora analisado, a incidência do imposto na extinção da doação com reserva de usufruto ainda será tema de grande discussão na doutrina e jurisprudência, vez que apesar na nova lei não prever essa situação como uma hipótese de incidência, definiu que nesse momento fático o imposto deveria ser pago. Tal disposição não poderia ter sido prevista por afrontar o

princípio da razoabilidade, pois estar-se-ia aplicando uma norma de forma retroativa *in malam partem*, devendo-se aplicar a lei mais benéfica.

Desta forma, conclui-se que, na generalidade, a Lei Estadual n. 7.174 de 2015 trouxe mais prejuízos do que benefícios aos contribuintes, principalmente no que concerne ao âmbito financeiro, por terem que pagar o imposto em mais situações fáticas. No entanto, regulamentou matérias que antes causavam controvérsias, facilitando a aplicação da lei pelos operadores do direito.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*: esquematizado. 8. ed. São Paulo: Método, 2014.
- ALMEIDA, Pedro Boueri Affonso de; SAAB LIMA, Rachel Maçalam. *Planejamento Patrimonial, Familiar e Sucessório*. Disponível em: <http://www.veirano.com.br/upload/content_attachments/271/Veirano_Client_Alert_Familiar_DEZ2015_2_original.pdf>. Acesso em 23 de agosto de 2016.
- BEKIERMAN, Roberto; PONTES, Jean. *Nova lei do ITD no Rio de Janeiro afronta proteção ao contribuinte*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-16/lei-itd-rio-janeiro-afronta-protecao-contribuinte>>. Acesso em 22 de agosto de 2016.
- BICHARA ADVOGADOS. Boletim Informativo Legal, Edição 185. Dezembro. 2015. Disponível em: <<http://www.bicharalaw.com.br/uploads/informativo/b3ba736819641aba906f5cf94d209ac8.pdf>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/l eis/L5172Com pilado.htm>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.
- _____. Lei n. 1.427, de 13 de fevereiro de 1989. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/541098e046aa07b7032565540066df22?OpenDocument>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.
- _____. Lei n. 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

_____. Senado Federal. Resolução n. 9. Publicado no DOU de 5 de maio de 1991. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383>>. Acesso em 4 de abril de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE-AgR 218.086-8/PE. Julgado em 8 de fevereiro de 2000. Relator: Ministro Sydney Sanches. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331514>>. Acesso em 4 de abril de 2016.

GONÇALVES E ARRUDA, Pablo. *A nova lei estadual 7.174/15 e o planejamento sucessório no Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI232572,41046-A+nova+lei+estadual+717415+e+o+planejamento+sucessorio+no+Rio+de>>. Acesso em 22 de agosto de 2016.

LEITE, Cristiano da Cruz. *RJ – Lei Estadual nº 7.174/2015 Novas Lei do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e por Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)*. Disponível em: <<http://britech.com.br/blog/mercado/rj-lei-estadual-no-7-1742015-novas-lei-do-imposto-sobre-transmissao-%C2%B3causa-mortis%C2%B2-e-por-doacao-de-quaisquer-bens-ou-direitos-itcmd/>>. Acesso em 06 de agosto de 2016.

NUNES, Wenderson. *A nova lei de ITCMD no Estado do Rio de Janeiro – 7.174/15*. Disponível em: <<http://wendersonnunes.jusbrasil.com.br/artigos/317154698/a-nova-lei-de-itcmd-no-estado-do-rio-de-janeiro-7174-15>>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.

RIO DE JANEIRO. SEFAZ. Resolução n. 952. Publicado no DOE de 23 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=261070912428000&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC296838&_adf.ctrl-state=16z0421lz9_36>. Acesso em: 26 de novembro de 2016.