

**CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**Acórdão nº 16.667**

**ACÓRDÃO REFORMADO PELA DECISÃO DO RECURSO  
AO SECRETÁRIO Nº 223, PUBL. NO D.O. RIO 22/04/2021  
(RECURSO DA REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA PROVIDO  
– LANÇAMENTO RESTABELECIDO).**

Sessão do dia 13 de dezembro de 2018.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 17.669**

Recorrente: **ELZA REGINA ALVES VIEIRA SOLON**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E  
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Representante da Fazenda: **SÉRGIO DUBEUX**

***IPTU – VIÚVA DE EX-COMBATENTE –  
USUFRUATUÁRIA VITALÍCIA – ISENÇÃO***

*A isenção do IPTU concedida, nos termos do art. 61, inciso XI, do CTMRJ, no caso de falecimento do ex-combatente usufrutuário vitalício, em decorrência de doação aos filhos do casal, casado em comunhão de bens, prevalece em nome da viúva, igualmente usufrutuária vitalícia, enquanto viver, e desde que a remanescente permaneça residindo no imóvel. Recurso voluntário provido. Decisão por maioria.*

***IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL  
E TERRITORIAL URBANA***

**R E L A T Ó R I O**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 71/72, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso voluntário interposto por ELZA REGINA ALVES VIEIRA SOLON, já devidamente qualificada, contra a decisão do Senhor Coordenador de Revisão e Julgamento Tributários (fls. 51/54) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada aos lançamentos do IPTU referentes aos exercícios de 2011 a 2015, relativos ao imóvel situado na Rua Senador Vergueiro, n.º 151, apto. 801, no Flamengo (II n.º 0286730-7).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

O imóvel objeto do presente era detentor de isenção tributária relativa ao IPTU, por pertencer a ex-combatente da II Guerra Mundial e lhe servir de residência (art. 61, XI da Lei n.º 691/1984). O reconhecimento do direito deu-se mediante a decisão de fls. 15, em fevereiro de 1992, a partir do exercício de 1993.

Todavia, a partir de 2015, verificando a Gerência de Fiscalização do IPTU que o CPF do ex-combatente, desde 1993 usufrutuário do imóvel, estava na condição de “suspenso”, iniciou procedimentos com vistas à comprovação de que permanecia vivo.

Ao fim, foi revelado que falecera em 1993, termo inicial do reconhecimento isencional, e a viúva viera a falecer em 2015.

Considerando que a legislação municipal não reconhece como hipótese de isenção do IPTU imóvel do qual a viúva de ex-combatente seja usufrutuária, considerando que os créditos tributários a partir de 1994 e até 2009 tinham sido fulminados pela decadência, foram lançados créditos a partir de 2010 e até o ano então em curso, 2015.

A decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários ainda veio a excluir os créditos concernentes a 2010, em face de que a ciência do lançamento somente ocorreu em janeiro de 2016, apontando que também tinham sido fulminados pela decadência. Em face do valor, não houve interposição de recurso *ex officio*.

Em relação ao exercício de 2015, foi extinto o litígio, vez que o crédito foi quitado pela guia 06/2015, conforme dá conta a informação fiscal de fls. 43.

Alega a Recorrente, com base no princípio da *segurança jurídica*, que a isenção foi deferida com base no art. 61, XI da Lei n.º 691/1984, não podendo, em 2016, haver uma “retroatividade *legis*”, dando a entender que se aplica à hipótese a lei vigente ao tempo do reconhecimento isencional.

Embora, ao que parece, tenha entendido que o § 6º do mesmo artigo impede a fruição do benefício pela viúva, se usufrutuária do imóvel, alega que “todos os pedidos desta Secretaria foram atendidos, conforme solicitados”.

Ao fim, requer a extinção da cobrança dos exercícios de 2011 a 2014, os remanescentes do lançamento e do litígio originais.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

**VOTO VENCEDOR**  
Conselheiro **RELATOR**

A questão não é nova, neste Colegiado, tendo sido objeto de decisão, no RV 17.550, relatado pelo Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA, assim ementado:

**IPTU – VIÚVA DE EX-COMBATENTE – USUFRUTUÁRIA VITALÍCIA – ISENÇÃO**

A isenção do IPTU concedida, nos termos do art. 61, inciso XI, do CTMRJ, no caso de falecimento do ex-combatente usufrutuário vitalício, em decorrência de doação aos filhos do casal, casado em comunhão de bens, prevalece em nome da viúva, igualmente usufrutuária vitalícia, enquanto viver, e desde que a remanescente permaneça residindo no imóvel. Recurso voluntário provido. Decisão por maioria.

**IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

Peço vênia para transcrever o voto do ilustre Relator, que adoto, como razões de decidir, acrescido de minha declaração de voto.

**VOTO VENCEDOR**  
Conselheiro **RELATOR**

Pauto-me, inicialmente, no julgamento realizado neste colendo colégio em 28 de maio de 2015, que, antes de mais nada, pedindo vênia aos ilustres Conselheiros Domingos Travaglia e Dirce Maria Sales Rodrigues, que foram votos discordantes, fez a verdadeira justiça fiscal e, por que não, também a social.

Valho-me no presente voto dos ensinamentos ali colhidos na promoção do i. representante da Fazenda, Mário Moreira Padrão Neto, da qual extraí, d.m.v., alguns excertos.

Naquela ocasião, questionava-se a manutenção de parte da isenção concedida à imóvel de ex-combatente, que, casado em comunhão de bens, ao enviuvar teve o imóvel partilhado 50% para o próprio e os demais 50% partilhados em partes iguais para os dois filhos do casal.

Hoje, no presente caso, temos um imóvel que se pretende retirar o benefício da isenção à viúva de ex-combatente, que, em vida, antecipando-se ao inevitável evento da morte, o casal doou às suas duas filhas, porém, preservando o usufruto vitalício do bem.

Os dois casais, este e aquele do julgamento a que nos referimos, eram ambos casados pelo regime de comunhão de bens.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

No caso espelho do presente o reconhecimento da isenção se deu em 24 de fevereiro de 1986, e, no caso presente, em 9 de junho de 1987, porém, neste caso, com efeito à partir do exercício de 1985.

Para ambos os casos as condições para a fruição da isenção do IPTU, previstas no inciso XI do art. 61 da Lei nº 691/84, à época, tinha a seguinte redação:

Art. 61 - Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:  
[....]

XI - o imóvel de propriedade de ex-combatente da II Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante, inclusive o de que seja promitente comprador ou cessionário, enquanto nele residir, mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue a servir de residência à viúva ou ao filho menor;  
[....]

Posteriormente, pela Lei Complementar nº 02/1990, que veio depois a ser considerada inconstitucional, introduziu os §§ 6º e 7º, ao art. 61 da Lei nº 691/84.

Depois, pela Lei nº 1.647/90, alterou-se a redação do inciso XI do art.61 da Lei nº 691/84, permitindo que o ex-combatente fosse usufrutuário, mantendo, entretanto, incoerentemente, as redações dos já referidos § 6º e § 7º, que haviam sido introduzidos pela Lei Complementar nº 02/90, como já dito, que veio a ser considerada inconstitucional:

Art. 61 - Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:  
[....]

XI - o imóvel de propriedade de ex-combatente da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante, inclusive o de que seja promitente comprador, cessionário ou usufrutuário vitalício, enquanto nele residir, mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue a servir de residência à viúva ou o filho menor;  
[....]

§ 6º - A isenção a que se refere o inciso XI deste artigo, somente poderá beneficiar à viúva enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela para transmissão decorrente de sentença judicial proferida em processo de inventário ou de arrolamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

§ 7º - A isenção de que trata o inciso XI deste artigo somente poderá beneficiar à concubina enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, vedada a continuidade do benefício após ter sido o imóvel alienado a terceiros, ou partilhado entre herdeiros e/ou sucessores a qualquer título.

Posteriormente, pela Lei nº 1.681, de 14 de março de 1991, que no seu art. 2º diz que “[A] isenção de que trata esta Lei será reconhecida a partir do exercício do direito”, alterou novamente a redação do inciso XI do art.61 da Lei nº 691/84, retirando a condição possível de usufrutuário ao ex-combatente, mantendo os §§ 6º e 7º:

Art. 61 - Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:  
[....]

XI - O imóvel de propriedade de ex-combatente da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra e da Marinha Mercante, inclusive o de que seja promitente comprador ou cessionário, enquanto nele residir, mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue servindo de residência à viúva e/ou ao filho menor ou inválido, como também à concubina que com ele tenha vivido pelo prazo mínimo comprovado de três anos seguidos, ou que seja reconhecida dependente regularmente inscrita perante o órgão previdenciário a que esteve vinculado o titular.

§ 6º - A isenção a que se refere o inciso XI deste artigo, somente poderá beneficiar a viúva enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela para transmissão decorrente de sentença judicial proferida em processo de inventário ou de arrolamento.

§ 7º - A isenção de que trata o inciso XI deste artigo somente poderá beneficiar à concubina enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, vedada a continuidade do benefício após ter sido o imóvel alienado a terceiros, ou partilhado entre herdeiros e/ou sucessores a qualquer título.

Em seguida, pela Lei 1.955/93, é alterada a redação do inciso XI, restabelecendo a possibilidade de que o ex-combatente seja usufrutuário e mantendo-se a redação dos § 6º e §7º, mantido até hoje conforme redação da Lei 2.277/94:

Art. 61 - **Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:**  
[....]

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

XI - O único imóvel de propriedade de ex-combatente da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra ou da Marinha Mercante, inclusive o de que seja promitente comprador, cessionário ou **usufrutuário vitalício**, enquanto nele residir, persistindo o direito à isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue servindo de residência à viúva e/ou ao filho menor ou inválido, como também à concubina que com ele tenha vivido pelo prazo mínimo comprovado de três anos seguidos, ou que seja reconhecida como dependente regularmente inscrita perante o órgão a que esteve vinculado o titular;  
[....]

**§ 6º - A isenção a que se refere o inciso XI deste artigo, somente poderá beneficiar a viúva enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela para transmissão decorrente de sentença judicial proferida em processo de inventário ou de arrolamento.**

§ 7º - A isenção de que trata o inciso XI deste artigo somente poderá beneficiar à **concubina** enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, **vedada a continuidade do benefício após ter sido o imóvel alienado a terceiros, ou partilhado entre herdeiros e/ou sucessores a qualquer título.** (grifos nossos)

O Decreto nº 12.120/93 (de 28/06/93), posterior à Lei 1.955/93, que regulamenta as isenções tributárias dos aposentados e pensionistas, e dos ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial e dá outras providências, naturalmente, repetiu o disposto na nova redação do art. 61:

Art. 3º - Está isento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana o imóvel que sirva de residência ao ex-combatente da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra ou da Marinha Mercante, desde que atendidas as seguintes situações:

- I - seja o ex-combatente titular, promitente-comprador, cessionário ou usufrutuário vitalício do imóvel;
- II - que o ex-combatente não seja titular, promitente comprador, cessionário ou usufrutuário vitalício de outro imóvel.

§ 1º - O direito à isenção de que trata este artigo persiste, após a morte do ex-combatente, desde que o imóvel continue a servir de residência à viúva e/ou ao filho menor ou inválido, como também à concubina que com ele tenha vivido pelo prazo mínimo comprovado de três anos seguidos, ou que seja reconhecida como dependente regularmente inscrita perante o órgão a que esteve vinculado o titular.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

§ 2º - O direito da viúva, na hipótese do parágrafo anterior, somente vigera enquanto o imóvel estiver inscrito no registro imobiliário em nome do ex-combatente ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela, pela transmissão decorrente de sentença judicial, proferida em processo de inventário ou de arrolamento.

§ 3º - O direito da concubina, na hipótese do §1º deste artigo, somente vigera enquanto o imóvel estiver inscrito no registro imobiliário em nome do ex-combatente ou no de seu espólio, vedada a continuidade do benefício após ter sido o imóvel alienado a terceiros, ou partilhado entre herdeiros e/ou sucessores a qualquer título.

[....]

Art. 6º - O direito de pleitear a isenção de que trata o art. 3º deste Decreto subsiste, com a morte do ex-combatente, desde que o imóvel continue a servir de residência à viúva, à concubina ou ao filho menor ou inválido, conforme o caso, e enquanto atendidos os demais requisitos e condições da Lei.

Parece-me, e imagino estar correto, que há verdadeiro conflito entre o que estabelece o inciso XI, do art. 61, de que - "...o imóvel de propriedade de ex-combatente brasileiro da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra ou da Marinha Mercante, inclusive o de que seja ... usufrutuário vitalício..., mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue servindo de residência à viúva", e a restrição contida no § 6º, de que - [A] isenção a que se refere o inciso XI deste artigo, somente poderá beneficiar a viúva enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela para transmissão decorrente de sentença judicial proferida em processo de inventário ou de arrolamento, posto que, se usufrutuário, mesmo vitalício – condição do ex-combatente falecido e que, juntamente com sua esposa, hoje sua viúva, assim agiram - , o registro vai estar em nome de quem recebeu o imóvel em doação, o nu-proprietário, e não do usufrutuário, porém, é este, conforme o art. 1.403, II, do Código Civil, que se responsabiliza pelos tributos.

Registre-se que a permissão para que o ex-combatente seja usufrutuário, constante da redação do inciso XI do art. 61 da Lei 691/84, até os dias de hoje, como se viu do histórico aqui trazido, é fruto de idas e vindas da legislação municipal, sendo a última, a posteriori da determinação constante do § 6º, referido ao mesmo inciso e artigo, de que a isenção somente poderá beneficiar a viúva enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela, sendo certo que tal restrição não atinge o usufrutuário, posto que, se assim for, estaremos diante de uma contradição

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

aparente, situação que este colegiado já repeliu de outras vezes, a exemplo da malfadada norma municipal que não reconhecia o direito à restituição de indébito de pagamento de ITBI, contradizendo o determinado nos Códigos Tributários Nacional e Municipal.

Agregue-se que tal dedução é natural, pois, se o que se pretendia com a isenção concedida era desonerar o ex-combatente ou a sua viúva do tributo IPTU, é legítimo mantê-la ao ex-combatente usufrutuário ou sua viúva usufrutuária, posto que a legislação incumbe ao usufrutuário o dever de pagar os tributos.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro é didática, veja-se a seguir:

EMBARGOS INFRINGENTES EM APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE IPTU. VIÚVA DE EXCOMBATENTE NA 2ª GUERRA MUNDIAL. ARTIGO 61, XI DA LEI MUNICIPAL Nº 691/84. MODIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. RESTRIÇÃO DO DIREITO. VOTO VENCEDOR QUE REFORMOU A SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA PARA ISENTAR A AUTORA DO PAGAMENTO DE IPTU EM RELAÇÃO AO IMÓVEL OBJETO DA LIDE, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AOS EXERCÍCIOS COBRADOS ATRAVÉS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO PELA MUNICIPALIDADE. INCONFORMISMO DA EDILIDADE. (Embargos Infringentes nº 0210910-51.2010.8.19.0001 - Embargante: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO - Embargada: MARIA AUXILIADORA CAVALCANTE FIGUEIREDO - Relator: DES. MAURO PEREIRA MARTINS – Vigésima Câmara Cível – Em 04 de fevereiro de 2015)

Neste julgamento, cuja lição jurisprudencial trouxemos aos autos, o e. Desembargador Relator, assim se manifestou (excerto do voto):

[...]

6. Assim, quanto ao primeiro ponto controvertido, entende-se que a autora comprovou preencher os requisitos legais necessários à concessão do benefício de isenção do pagamento de IPTU, pois se assim não fosse, o mesmo não lhe teria sido deferido em 1985, de modo que a juntada equivocada de certidão de ônus reais inerente a imóvel diverso do objeto da lide não é suficiente para concluir que a autora não comprovou os fatos que alega, merecendo, portanto, ser mantido o entendimento exarado no voto vencedor.

7. Passando ao segundo ponto controvertido, se o fato de o imóvel ter sido partilhado entre a autora e o filho do casal, após o falecimento do ex-combatente, é capaz de fazer com que se perca o direito à isenção do pagamento do IPTU, tenho que também neste aspecto merece ser mantida a conclusão constante do voto vencedor.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

8. Isso porque, quando concedido o benefício à autora, não estava em vigor os requisitos restritivos constantes do §6º do art. 61 da Lei n.º 691/84, devendo, portanto, ser aplicada a legislação vigente no tempo da concessão do benefício.

9. Ademais, como já mencionado, verifica-se que o imóvel serve de residência exclusiva da viúva, que na condição de proprietária ainda mantém o direito à isenção, com a observância dos requisitos previstos na lei vigente ao tempo da sua concessão.  
[...]

Outras decisões do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro corroboram o direito da recorrente, se não vejamos:

EMBARGOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IPTU SOBRE IMÓVEL DE PROPRIEDADE DE EX-COMBATENTE QUE ATUOU EM ATIVIDADE BÉLICA NA SEGUNDA GUERRA MUNDIAL. FALECIMENTO DO BENEFICIÁRIO. PARTILHA DOS BENS EM FAVOR DA VIÚVA E DOIS FILHOS DO CASAL, EM FEVEREIRO DE 1989. IMÓVEL QUE CONTINUA SERVINDO DE RESIDÊNCIA DA VIÚVA. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO, COM ESCOPO NO ART. 61, IX, DA LEI 691/84 (CTM), VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS. MUDANÇA LEGISLATIVA OCORRIDA EM 1991 (LEI MUNICIPAL Nº 1681), PARA AFASTAR O BENEFÍCIO FISCAL NA HIPÓTESE DE PARTILHA DOS BENS EM INVENTÁRIO (§6º DO ART. 61 DA LEI 691/84). REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO ANTERIORMENTE CONCEDIDA. IMPOSSIBILIDADE, PORQUANTO O RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO CONSTITUI ATO DE NATUREZA DECLARATÓRIA E VINCULADA, NÃO SE SUBMETENDO A DESFAZIMENTO COM BASE NA CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE. NECESSIDADE DE SE RESPEITAR O ATO LEGITIMAMENTE CONSTITUÍDO, NA MEDIDA EM QUE FOI EDITADO EM CONFORMIDADE COM OS REQUISITOS VIGENTES NA NORMA DO SEU TEMPO (TEMPUS REGIT ACTUM). INCIDÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA E DA SEGURANÇA JURÍDICA. PRECEDENTES DESTA CORTE. EMBARGOS INFRINGENTES CONHECIDOS E DESPROVIDOS, MANTENDO-SE A POSTURA MAJORITÁRIA. UNÂNIME. (Embargos Infringentes Nº 0285549-40.2010.8.19.0001 - Embargante: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO - Embargados: HEISA CAMARGO BRANDÃO, ELEONORA BRANDÃO PAES DE CARVALHO e EDUARDO CAMARGO BRANDÃO - Relator: DES.GABRIEL ZEFIRO – 13ª Câmara Cível – TJRJ – Em 17 de dezembro de 2014)

I.P.T.U. ISENCAO TRIBUTARIA EX-COMBATENTE REIVINDICACAO PELA VIUVA E HERDEIROS LEI MUNICIPAL N. 691, DE 1984 Tributário. IPTU. Isenção. Viúva e filha de ex-combatente. Artigo 61, XI da Lei Municipal 691/84. O fato de o imóvel ter sido partilhado entre a viúva e a filha do ex-combatente por ocasião do falecimento deste, não constitui motivo eficaz para desconstituir a isenção prevista no artigo 61, inciso XI do Código Tributário Municipal, se a viúva e a filha do expedicionário falecido

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

continuam destinando o imóvel à própria moradia. Na hipótese, deve preponderar o nítido caráter assistencialista, protetivo e compensatório com que tal medida foi introduzida em nosso ordenamento jurídico. Conhecimento e provimento da apelação. (APELAÇÃO 0099854-28.2001.8.19.0001 - DES. MARIO ROBERT MANNHEIMER - Julgamento: 17/2/2004 - DECIMA SEXTA CAMARA CIVEL)

0332320-76.2010.8.19.0001 - APELACAO / REEXAME NECESSARIO - DES. PATRICIA SERRA VIEIRA - Julgamento: 26/03/2014 - DECIMA CAMARA CIVEL - APELAÇÃO CÍVEL. Mandado de segurança impetrado contra cancelamento de isenção de IPTU relativo ao único imóvel de propriedade de viúva de ex-combatente da 2ª Guerra Mundial. Sentença de concessão da segurança. Apelo do Município, visando à reforma da decisão, tendo em vista que 34% (trinta e quatro por cento) do imóvel encontra-se registrado em nome dos filhos maiores e capazes da impetrante. Aplicação literal do §6º do artigo 61 do CTM que apenas estimularia a não regularização dos registros imobiliários, o que nenhum benefício traria à sociedade. Cota-parte dos filhos da impetrante que se encontra gravada com cláusulas vitalícias de impenhorabilidade e incomunicabilidade e, ainda, com cláusula de inalienabilidade enquanto ela viver, restando inconteste que o imóvel é utilizado como sua residência. Preponderância do caráter protetivo e social da norma, não se justificando a cassação do benefício de que usufrui exclusivamente a viúva idosa, pensionista e dependente economicamente do falecido ex-combatente. Parecer da Procuradoria de Justiça em consonância. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, mantida a sentença em sede de reexame necessário.

0210910-51.2010.8.19.0001 - APELACAO DES. CARLOS SANTOS DE OLIVEIRA - Julgamento: 10/06/2014 - VIGESIMA SEGUNDA CAMARA CIVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA. ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE IPTU. VIÚVA DE EX-COMBATENTE. ARTIGO 61, XI DA LEI MUNICIPAL Nº 691/84. MODIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. RESTRIÇÃO DO DIREITO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO NA REDAÇÃO DA ÉPOCA DA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. DIREITO POTESTATIVO. INÉRCIA DA MUNICIPALIDADE. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DA ISENÇÃO APÓS LONGO LAPSO TEMPORAL. INSTITUTOS DA SUPRESSÃO E SURRECTIO. EXPECTATIVA LEGÍTIMA DA AUTORA. GARANTIA DA DIGNIDADE DO IDOSO. DEVER DO ESTADO. ESTATUTO DO IDOSO. - Rejeição da prejudicial de prescrição ventilada pela municipalidade, tendo em vista a ausência de possibilidade de cobrança de valores retroativos. Prazo prescricional que inicia seu cômputo a partir da notificação do contribuinte a respeito da decisão que excluiu o benefício da isenção. Autora que desfruta do benefício da isenção do pagamento de IPTU, em relação ao imóvel descrito na inicial, na condição de viúva de ex-combatente, desde 1985. Redação original do artigo 61, XI da Lei Municipal nº 691/84. - Nova redação conferida pela Lei Municipal nº 2277/1994 ao inciso XI da Lei instituidora do benefício, ampliando o direito previsto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

na redação original, estendendo-o à companheira(o). Acréscimo pela Lei Municipal nº 1681/1991 de parágrafo sexto, restringindo o direito previsto no inciso XI, não se coadunando com o mesmo. - O disposto na legislação específica concede o benefício à viúva, tendo como requisito apenas a sua permanência (moradia) no imóvel. Situação que perdura desde a data da concessão da isenção, até a presente data. Alteração posterior da legislação, estabelecendo novos requisitos, que não pode ser aplicada à autora. Observância da lei na redação constante do tempo da concessão do benefício. - Para além disso, cabe ressaltar que o caput do artigo 61 utiliza a expressão "estão isentos", constituindo tal isenção um direito potestativo da autora sobre o qual não recai qualquer discussão, ou seja, é incontroverso, cumprindo a municipalidade apenas aceitá-lo, sujeitando-se ao seu exercício. - Situação que deve ser analisada também sob a ótica de dois institutos decorrentes do postulado da boa-fé, a saber, Supressio e Surrectio. - Mesmo diante da edição da Lei nº 1681/1991, que acrescentou §6º ao artigo 61 da Lei nº 691/84, o município permaneceu inerte até o ano de 2009, quando instaurou o procedimento administrativo nº 04/33300574/2009, com o escopo de retirar o benefício (concedido no ano de 1985) de isenção da autora em relação ao pagamento de IPTU. Benefício que foi concedido diretamente à viúva, ou seja, após a morte do ex-combatente. - A omissão da municipalidade durante lapso temporal considerável, ensejou expectativa legítima da autora de que o ente público se manteria inerte, recomendando-se, no caso concreto, a manutenção da situação consolidada há vários anos. - Sendo obrigação do Estado, no sentido amplo, garantir à pessoa idosa condições de dignidade, inaceitável que o mesmo, após anos de inércia, retire a isenção de pagamento de IPTU anteriormente concedida, comprometendo verba de caráter alimentar da autora, pessoa com 83 (oitenta e três) anos de idade, quando a mesma necessita de maiores cuidados com consequente aumento de despesas. PROVIMENTO DO RECURSO, por maioria.

Não há que se negar que o usufruto é um direito real, posto que assim estabelecido pelo art. 1.225, inciso IV, do Código Civil pátrio, e, assim sendo, o ex-combatente detinha, como assim a sua viúva atualmente detém, o direito real de usufruto à habitação no imóvel objeto da isenção concedida, que, como a jurisprudência nos ensina, não há que se mudar por conveniência do Município.

Sendo assim, a manutenção da isenção em favor da viúva, usufrutuária do imóvel, como também, ao tempo em que vivo o seu marido ex-combatente e igualmente usufrutuário, há, no entender deste julgador, de ser mantida posto que a condição de usufrutuário não era, à época em que a isenção foi concedida, como conflitantemente se declara hoje, impeditiva de tal, não se configurando portanto nenhuma agressão ao comando isencional da época nos termos do art. 4º do já referido Decreto Nº 12.120/93:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

Art. 4º - As isenções de que trata este Decreto dependem de reconhecimento do órgão competente da Secretaria Municipal de Fazenda, através de requerimento em que os beneficiários façam prova do atendimento aos requisitos e condições da Lei, ficando os mesmos cientes de que as inexatidões, omissões ou falsidades em documentos e declarações obrigatórias, ao tempo que impeditivas da fruição do benefício, estão sujeitas às cominações legais, inclusive a cobrança dos eventuais créditos tributários não pagos, com as penalidades e acréscimos incidentes.

Outrossim, sem dúvida, a razão teleológica do legislador era, com o benefício, homenagear e retribuir ao ex-combatente, proporcionando a ele e à sua eventual viúve melhores condições de vida na velhice.

Assim sendo, DOU PROVIMENTO ao presente recurso voluntário, mantendo o direito à isenção de IPTU à viúva do ex-combatente usufrutuária do imóvel, enquanto viver e nele residir.

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES

Peço vênia à douta Representação da Fazenda, para acompanhar o voto do eminente Relator, Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA, que deu provimento ao recurso voluntário.

A legislação tributária que concedeu e regulamentou a isenção de IPTU para o ex-combatente e a estendeu a sua viúva, companheira e filhos, em certas condições, apresenta tantas incongruências que coloca em posição desconfortável os defensores de qualquer das posições. Às vezes, a lei parece negar proteção aos que dela mais necessitam; outras, protege quem poderia dispensar essa proteção. Impõe-se ao intérprete buscar soluções que sanem essas incongruências.

LUCIANO AMARO (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 1997, pgs. 211/212), em seção denominada – “A interpretação econômica do direito tributário”, assim discorre:

É nesse plano de discussões que se põe a chamada interpretação econômica ou consideração econômica do direito tributário, divulgada, a partir da Alemanha, por Enno Becker, e perfilhada por alguns setores da doutrina em vários países, sob forte censura de outros.

De acordo com essa doutrina exegética, não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico. Heinrich Beisse, na Alemanha, expõe a consideração econômica do direito tributário como uma aplicação do método teleológico, através do qual se deve buscar o significado econômico das leis tributárias, logrando-se uma “interpretação mais livre de conceitos jurídicos, principalmente daqueles que têm significado flexível, para abranger estruturas iguais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

Especialmente significativa se torna a questão da admissibilidade da consideração econômica em relação a conceitos que tenham conteúdo determinado no Direito Civil”. Por isso, ressalta este autor que a consideração econômica “não apresenta problemas, em relação aos conceitos que o próprio Direito Tributário teve de criar ou modificar para suas finalidades, mas sim em relação a conceitos criados fora do direito tributário, em relação aos quais a finalidade da lei tributária (...) exige uma divergência do conteúdo conceitual extratributário”.

Amílcar de Araújo Falcão, que, no Brasil, sustentou a interpretação econômica do direito tributário, afirmou que a menção que o legislador tributário faça à compra e venda, por exemplo, visa ao conteúdo econômico desse negócio, e não à forma jurídica através da qual o ato se exterioriza; esse autor cita o exemplo de um contrato de locação no qual a anormalidade do aluguel previsto levaria o aplicador da lei tributária a considerar tal ato como compra e venda, dado que o conteúdo econômico seria o mesmo fazendo sobre ele incidir a mesma norma prevista para a compra e venda. Importaria verificar a capacidade contributiva evidenciada na operação e não a sua correspondência formal com o modelo de instituto jurídico privado que tivesse sido mencionado pela lei tributária como suporte da incidência.

Gerd Willi Rothmann defende a interpretação econômica como instituto de aplicação do princípio da igualdade (“hipóteses economicamente iguais devem ser tratadas de forma igual”) e justiça social, “na forma de uma distribuição uniforme de encargos sociais”.

Veja-se que a Constituição Federal atribui aos Municípios competência para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, caput, I).

Todavia, o conceito constitucional de propriedade não se confunde com o conceito de propriedade estabelecido nos rígidos limites formais do direito privado. Tanto isso é verdade que o Código Tributário Nacional inclui no fato gerador do imposto não somente a propriedade, mas também o domínio útil e a posse de bem imóvel (art. 32, caput). A própria Constituição (art. 150, § 3º), ao limitar a imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público e das autarquias e fundações públicas, dispõe que ela não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. O dispositivo, que vem se repetindo, desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, soluciona questão que frequente, nos tribunais de então: a imunidade relativa a imóvel de propriedade de pessoa imune, quando prometido a venda a particular, continua imune, porque a propriedade somente se transmite com o registro imobiliário, ou o promitente comprador, possuidor do imóvel, que auferir suas vantagens econômicas, inclusive aluguéis, pode ser tributado, mesmo ainda não sendo considerado formalmente proprietário do imóvel?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES

### Acórdão nº 16.667

Quando se transmite a nua propriedade de um imóvel, reservando o transmitente para si o usufruto, quem deve sofrer a tributação: o nu proprietário ou o usufrutuário?

Há que se levar em conta o princípio da capacidade contributiva: o usufrutuário adquire a faculdade de usar e fruir as vantagens econômicas, inclusive alugando o bem; o nu proprietário somente adquire a faculdade de dispor do imóvel; mas dificilmente alguém se interessará em adquirir um bem que não possa usar, nem fruir duas vantagens econômicas.

A tributação há de atingir o usufrutuário, e não o nu proprietário, como aliás dispõe o art. 1403 do Código Civil:

Art. 1403. Incumbe ao usufrutuário:  
[....]

II – as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimentos da coisa usufruída.

Desse modo, assim como a incidência do imposto deve atingir o usufrutuário, na condição de possuidor e titular do uso e gozo do bem, o direito à isenção há de subsistir para a viúva do ex-combatente, nos termos do § 6º do art. 61 do CTMRJ, quando o imóvel estiver inscrito integralmente em nome dela, seja como proprietária, seja como usufrutuária.

Nem se diga que essa interpretação seria vedada pelo art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. O dispositivo, conforme assinala Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 7ª ed., pg. 132) “deve ser entendido no sentido de que admite a interpretação extensiva, que se situa dentro da possibilidade expressiva da letra da lei, proibida, entretanto, a analogia”.

Aliás, a doutrina e a jurisprudência, inclusive deste Conselho, ao analisar a questão da taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS, vem manifestando o entendimento de que a lista, embora taxativa, não exclui a interpretação extensiva e analógica, ou, como preferimos, interpretação ampliativa por força de compreensão.

Se essa interpretação vale para tributar, vale para isentar.”

Por essas razões e todas mais que constam do lúcido voto do Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA, votei pelo PROVIMENTO do recurso voluntário, e voto hoje, DANDO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

**VOTO VENCIDO**  
Conselheira **DIRCE MARIA SALES RODRIGUES**

O recurso voluntário ora analisado foi interposto em razão da decisão do Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU de 2011 a 2014, visto que houve a exclusão do crédito concernente a 2010, como também aquele relativo ao ano de 2015 foi quitado.

Considero que os argumentos apresentados na peça recursal são frágeis e insuficientes para alterar a decisão de primeira instância.

A matéria objeto da lide diz respeito à isenção do IPTU, destinada ao imóvel de propriedade de ex-combatente da II Guerra Mundial, prevista no inciso XI do art. 61 da Lei nº 691, de 1984:

Art. 61 - Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

[...]

XI - o imóvel de propriedade de ex-combatente brasileiro da Segunda Guerra Mundial, assim considerado o que tenha participado de operações bélicas como integrante do Exército, da Aeronáutica, da Marinha de Guerra ou da Marinha Mercante, inclusive o de que seja promitente comprador, cessionário ou usufrutuário vitalício, enquanto nele residir, mantendo-se a isenção ainda que o titular venha a falecer, desde que a unidade continue servindo de residência à viúva e/ou ao filho menor ou inválido, como também à concubina que com ele tenha vivido pelo prazo mínimo de três anos seguidos, ou que seja reconhecida como dependente regularmente inscrita perante o órgão previdenciário a que esteve vinculado o titular.

Verifica-se que, tendo sido o benefício fiscal reconhecido ao ex-combatente, com sua morte, o citado direito à isenção para o imóvel poderia manter-se em favor da “viúva e/ou ao filho menor ou inválido, como também à concubina...”.

No caso presente, deu-se o falecimento do ex-combatente no ano de 1993. Em princípio, seria possível enxergar a viúva como destinatária do direito à isenção para o imóvel; assim, ela poderia continuar usufruindo o benefício após a morte do marido.

No entanto, a lei municipal impôs limites a essa extensão da isenção tributária.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

O § 6º do dispositivo acima mencionado prescreve:

§ 6º - A isenção a que se refere o inciso XI deste artigo, somente poderá beneficiar a viúva enquanto o imóvel estiver inscrito no competente registro imobiliário, em nome do titular ou no de seu espólio, ou, ainda, integralmente em nome dela para transmissão decorrente de sentença judicial proferida em processo de inventário ou de arrolamento.

Nota-se nos autos que a viúva do ex-combatente seria usufrutuária do imóvel, cuja propriedade havia sido anteriormente transmitida à sua filha. Portanto, a referida senhora deixou de preencher a condição de titular do imóvel, pressuposto da isenção em tela.

Peço vênias para discordar do pronunciamento do ilustre Conselheiro Relator, que deu acolhida ao pleito recursal de cancelamento dos lançamentos do IPTU, por entender que a viúva, ainda que tenha transmitido a sua propriedade do imóvel à sua filha, permaneceu merecedora do benefício fiscal na condição de usufrutuária.

Observa-se que, ao tempo da morte do ex-combatente, a respectiva titularidade do imóvel já havia sido transferida à filha, tornando impossível anular a limitação legal do direito de manutenção da isenção para a viúva usufrutuária.

A obediência ao disposto no § 6º do art. 61 da Lei nº 691, de 1984, tem fundamento legal no inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional, que prescreve:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Ante a não comprovação das condições necessárias para a fruição da isenção prevista no art. 61, inciso XI, da Lei 691, de 1984, pode-se concluir que não cabe o atendimento ao pleito da Requerente quanto ao cancelamento dos lançamentos do imposto.

Desse modo, adotando, com todas as vênias, os fundamentos indicados pela douta Representação da Fazenda, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 16.667**

**A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **ELZA REGINA ALVES VIEIRA SOLON** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Relator.

Vencidos os Conselheiros **DIRCE MARIA SALES RODRIGUES** e **DOMINGOS TRAVAGLIA**, que negavam provimento ao recurso, nos termos do voto da primeira.

Ausente da votação o Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 2019.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**  
CONSELHEIRO RELATOR

**DIRCE MARIA SALES RODRIGUES**  
CONSELHEIRA