

Acórdão: 14.928/01/1<sup>a</sup>  
Impugnações: 40.010100076-01 e 40.010058593-61  
Impugnantes: Romulo Pinheiro (Coobrigado)  
Fernanda dos Santos Terra – Cartório Terceiro Ofício de Notas (Autuada)  
Proc. Sujeito Passivo: Jayme Bragatto (Autuada)  
PTA/AI: 15.000000354-49  
CPF: 289233406-34 (Autuada); 015438818-15 (Coobrigado)  
Origem: AF/Uberaba  
Rito: Sumário

---

**EMENTA**

**ITCD – FALTA DE PAGAMENTO – Na instituição de usufruto por ato não oneroso, incide o ITCD, nos termos do art. 2º, inciso IV, da Lei nº 9.752/89. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ITCD devido na instituição do usufruto por ato não oneroso, conforme escritura pública lavrada em 03/07/96, às fls. 179 a 186, do Livro 263 do Cartório do Terceiro Ofício de Notas.

Foi aplicada a penalidade prevista na Lei vigente (12.426/96), nos termos do art. 106, inciso I do CTN, por ser mais benéfica que a cominada no art. 16, parágrafo 1º, da Lei 9.752/89.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 30/35.

O Coobrigado, Romulo Pinheiro, também apresenta Impugnação às fls. 15/18.

O Fisco se manifesta às fls. 48/53, sobre as impugnações apresentadas pela Autuada e Coobrigado.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ITCD devido na instituição do usufruto por ato não oneroso sobre imóvel, conforme escritura pública lavrada em 03/07/96, às fls. 179 a 186, do Livro 263 do Cartório do Terceiro Ofício de Notas.

A alegação de cerceamento do direito de defesa não foi acatada pela Douta Câmara de Julgamento, uma vez que não há norma legal que limite o número de autos de infração a serem lavrados contra o sujeito passivo, bem como que tal fato possa, de alguma forma, restringir o direito do reclamante de apresentar impugnação dentro do prazo.

Relativamente aos questionamentos da sujeição passiva feitos pela Autuada, estes não procedem, pelos seguintes motivos:

Os sujeitos passivos por força do art. 121, § único, incisos I e II do CTN são o contribuinte e o responsável. O contribuinte é a pessoa que realiza o fato tido como gerador. Na hipótese dos autos, os donatários (usufrutuários, renunciantes do usufruto, etc.). O responsável tributário, embora não realize o fato gerador, tem obrigação de pagar o imposto por disposição de lei.

No caso dos autos, à época do fato gerador, vigia a Lei nº 9.752/89 que prevê a responsabilidade do titular da serventia de justiça, em razão do seu ofício, no art. 1º, § 2º.

Assim, os sujeitos passivos são os contribuintes e responsáveis, denominados pela doutrina de coobrigados, por assumirem a obrigação conjuntamente e sem benefício de ordem.

Desta forma, não há do ponto de vista legal, doutrinário ou conceitual justificativa para que se coloque em primeiro lugar o contribuinte ou o responsável, pois, ambos são sujeitos passivos, ambos são coobrigados, ambos são responsáveis pela dívida toda, podendo ser acionados isolada ou conjuntamente (repita-se, sem benefício de ordem).

Por estes fundamentos, rejeita-se, também, a preliminar de ilegitimidade passiva apresentada pela Autuada.

A incidência do ITCD sobre a instituição de usufruto por ato não oneroso está prevista no art. 155, inciso I da CF/88, art. 1º e art. 2º, inciso IV, da Lei Estadual nº 9.752/89, a seguir transcritos:

**CF/1988 :**

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doações de quaisquer bens ou direitos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei Estadual 9.752/89:

Art. 1º - Fica instituído o Imposto sobre Transmissão de Propriedade Causa Mortis e Doação - ITCD - que tem como fato gerador a transmissão da propriedade de bem ou direito, por sucessão legítima ou testamentária, ou por doação.

.....

Art. 2º - A incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD - alcança as seguintes mutações patrimoniais:

.....

IV - instituição de usufruto por ato não oneroso.

Assim, verifica-se da norma legal transcrita que não há dúvida de que incide o ITCD na instituição do usufruto não oneroso, inclusive com a previsão da base de cálculo, qual seja, 1/3 do valor do imóvel, prevista no art. 6º, inciso VII, do mesmo diploma legal.

Não procede a alegação de que o usufruto, no caso dos autos, foi por ato oneroso, uma vez que não há comprovação de que houve pagamento da importância para a instituição do usufruto.

O Professor Dilvanir José da Costa, em sua obra “Questões de Direito Tributário”, páginas 194 a 199, Imprensa Oficial, agosto/1977, diz:

*“Segundo Lafayette, “o usufruto não pode ser constituído senão por quem tem o domínio”. Sendo um ônus real, uma limitação da propriedade, torna-se lógico que só possa ser instituído pelo titular do direito que vai ser limitado ou onerado. O mesmo tratadista adverte que “o usufruto não se pode constituir senão na coisa alheia”.*

*“O usufruto de coisa própria é o usufruto normal de todo proprietário ou usufruto causal, na expressão dos clássicos. Mas o usufruto formal ou propriamente dito (direito real autônomo) só pode ser instituído pelo titular do domínio, e em favor de outra pessoa.”*

O autor examina as hipóteses mais comuns de negócios, tendo por objeto o usufruto, em relação ao imposto sobre transmissão (ITBI). Cabe aqui ressaltar que na época vigorava apenas o ITBI, sendo que após a Constituição Federal de 1988, as transmissões não onerosas (causa mortis e doação) passaram a ser tributadas pelo ITCD. Interessa-se aqui abordar a seguinte hipótese, descrita na pág. 197, da citada obra:

*“Alienação – (doação, venda, permuta, dação em pagamento), por “A”, da propriedade do imóvel a “B”, com a obrigação simultânea de “B”, com a obrigação simultânea de “B” instituir, em favor de “C”, o direito real de usufruto.*

*Na prática, o negócio é desvirtuado como sendo alienação da nua-propriedade a um, e do usufruto a outro. O que não pode ocorrer juridicamente. O usufruto só existe formalmente, destacado da nua-propriedade, com a transcrição, e*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*depois dela já não pode ser alienado senão ao nu-proprietário (art. 717 do Código Civil). Só o nu-proprietário pode instituir o usufruto sobre o imóvel, e em favor de outrem. Somente o consentimento de “B”, adquirente da propriedade, na hipótese figurada, é capaz de gerar o usufruto formal em favor de “C”, e jamais a vontade do alienante “A” (na relação obrigacional).*

*Logo, na hipótese há duas transmissões ou constituições de direitos reais, bem como dois fatos geradores do ITBI: 1º) transmissão da propriedade de “A” a “B”; 2º) transmissão simultânea do usufruto, de “B” a “C”.*

*Haverá dois registros imobiliários: um relativo à transmissão de propriedade e outro referente à instituição do usufruto. Essa a realidade fática e jurídica.”*

Cabe esclarecer que um só instrumento (escritura) pode conter dois ou mais atos jurídicos, dois ou mais fatos geradores de obrigação tributária, portanto, não se pode confundir ato jurídico com o seu instrumento.

A mudança de comportamento já verificada em todos os Cartórios de Notas do município de Uberaba, inclusive a ora Autuada, que passaram a lavrar escrituras de compra e venda da propriedade plena seguida da instituição de usufruto por ato não oneroso (geralmente a favor dos pais ou outras pessoas da família), tributando-se este último ato pelo ITCD de competência estadual, demonstra que as Impugnantes entendem corretas as exigências fiscais.

Portanto, restando caracterizada nos autos, a ocorrência do fato gerador do ITCD, pela instituição do usufruto por ato não oneroso, reputa-se legítimo o lançamento efetuado pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de cerceamento do direito de defesa e ilegitimidade passiva propostas pelos Impugnantes. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou-se procedente o lançamento, mantendo-se as exigências fiscais. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam improcedente. Designado Relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão.

**Sala das Sessões, 06/06/01.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Relator**