

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.817/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 15.000005762-37  
Impugnação: 40.010131309-86  
Impugnante: Sandra Lúcia Izidoro Freitas  
CPF: 634.444.706-06  
Proc. S. Passivo: Cleucio Rodrigues Pereira/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

***EMENTA***

**ITCD - CAUSA MORTIS - FALTA DE RECOLHIMENTO – FIDEICOMISSO. Constatou-se a falta de recolhimento do ITCD incidente na transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão por causa de morte e de bens e direitos gravados por fideicomisso, devido por herdeiro, nos termos do art. 1º, incisos I e II da Lei nº 12.426/96. Exigiu-se ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 16 da Lei nº 12.426/96 e no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ITCD incidente na transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão por causa de morte e de bens e direitos gravados por fideicomisso, devido por herdeiro, nos termos do art. 1º, incisos I e II da Lei nº 12.426/96, descontados os valores pagos a título de ITCD em 30/06/09.

Exige-se ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 16 da Lei nº 12.426/96 e no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.316 a 1.338, com juntada de documentos às fls. 1.339 a 1.470, basicamente aos seguintes argumentos:

- informa tratar-se a presente autuação de parcela controvertida, ainda não decidida no inventário dos espólios de Eurico Ferreira da Cunha e Alda Rodrigues da Cunha, alegando que a parcela incontroversa foi paga a tempo e modo;

- afirma que não se admite que o processo administrativo ou a lei estadual se sobreponha à lei federal (CPC), que prevê a forma de liquidação do imposto, invocando ainda a Súmula 114 do STF, que determina que o ITCD não é exigível antes da homologação do cálculo;

- alega que não há que se falar em valor de ITCD remanescente, uma vez que o imposto devido em ambos os espólios, no que tocou à Impugnante, foi recolhido, sendo indevido o valor pretendido na presente autuação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que a Testadora Alda Rodrigues da Cunha (Fideicomitente), por instrumento público, estabeleceu uma substituição fideicomissária, ou seja, uma dupla vocação, de forma que seu cônjuge, Eurico Ferreira da Cunha, com quem era casada no regime da comunhão universal, foi instituído fiduciário e, portanto, proprietário resolúvel dos bens e direitos da testadora, que seriam repassados aos fideicomissários indicados, quando da morte do fiduciário;

- afirma que o ITCD incidente na transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão por causa da morte de Alda Rodrigues da Cunha foi recolhido oportunamente e em conformidade ao apurado pela Fazenda Pública;

- informa que, em se tratando de substituição fiduciária, os fideicomissários não são herdeiros do fiduciário, motivo pelo qual não houve o pagamento do ITCD quando da morte deste, uma vez que a transmissão de propriedade se dá diretamente do fideicomitente aos fideicomissários, não ocorrendo transmissão do fiduciário a estes, e, sem transmissão de propriedade, não há nova incidência do imposto;

- alega improcedência do lançamento, pela ausência de transmissão de propriedade do fiduciário aos fideicomissários e, conseqüentemente, de duplo fato gerador do ITCD e de previsão legal de incidência, a caracterizar a cobrança de bitributação;

- invoca a Súmula 114 do STJ para justificar que, mesmo que fosse correto o entendimento da existência de dois fatos geradores do imposto e, conseqüentemente, legítima a incidência, o ITCD não seria exigível, visto que a sentença que homologou a partilha determinou apenas o pagamento da parte incontroversa, nada declarando sobre a parcela controvertida.

Por fim, requer que seja julgado improcedente o lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 1.474 a 1.481, basicamente aos seguintes fundamentos:

- informa que o fideicomisso implica a indicação de dois herdeiros ou legatários sucessivos, tratando-se de uma forma de substituição testamentária, sendo o primeiro herdeiro denominado fiduciário e o segundo fideicomissário, a quem o fiduciário tem a obrigação de transmitir a herança;

- afirma que, com a morte do Fiduciário, Eurico Ferreira da Cunha, os fideicomissários receberam a posse da herança, conforme testamento deixado pela Fideicomitente Alda Rodrigues da Cunha, sem, contudo, efetuarem o recolhimento do imposto correspondente;

- informa que a Autuada formalizou consulta à Superintendência de Tributação - SUTRI, cuja resposta deu-se pela existência de dois fatos geradores, em momentos distintos, quando da transmissão por fideicomisso, confirmando a posição da Secretaria de Estado de Fazenda, constante da Orientação DOLT/SUTRI nº 02/2006;

- informa ainda que a Autuada recorreu da resposta supracitada ao Secretário de Estado de Fazenda, que, no entanto, confirmou o posicionamento anterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- afirma que, quando da ocorrência do primeiro fato gerador do ITCD, qual seja, na transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão por causa da morte de Alda Rodrigues da Cunha, o imposto foi devidamente recolhido, o mesmo não ocorrendo em relação ao segundo fato gerador, qual seja, na transmissão de bens e direitos por meio de fideicomisso, quando da morte de Eurico Ferreira da Cunha (fiduciário);

- informa que a Autuada, incorretamente, adota a tese de que, quando da morte de Eurico Ferreira da Cunha, o ITCD seria devido apenas em relação à transmissão de bens e direitos de sua propriedade e não sobre os bens que recebeu da fideicomitente, na condição de fiduciário, com a incumbência de repassá-los aos fideicomissários indicados no testamento;

- alega que para o Fisco não existe parte controvertida dos bens transmitidos para fins de tributação do ITCD, haja vista que a legislação do Estado estabelece dois fatos geradores em momentos distintos e que o acordo judicial realizado pelos herdeiros homologou a partilha, não cabendo aguardar nenhuma decisão judicial ou administrativa;

- rechaça a utilização da Súmula 114 do STF ao presente caso, haja vista que a legislação mineira do ITCD, vigente à época do falecimento do fiduciário, Lei nº 12.426/96, estabelece em seu art. 1º, inciso II, hipótese de incidência do imposto sobre transmissão de propriedade de bens e direitos por meio de fideicomisso;

- alega que a parte controversa mencionada pela justiça se refere apenas à discussão que a Impugnante manteve com o Fisco a fim de descaracterizar os fatos geradores do ITCD oriundos da transmissão por fideicomisso.

Por fim, requer que seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **Do Mérito**

Decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada deixou de recolher ITCD incidente na transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão por causa da morte de Eurico Ferreira da Cunha e de bens e direitos gravados por fideicomisso por Alda Rodrigues da Cunha, nos termos do art. 1º, incisos I e II da Lei nº 12.426/96.

Isso porque Alda Rodrigues da Cunha (fideicomitente), por meio de testamento público, anexo aos autos às fls. 09 e 10, instituiu como herdeiro seu cônjuge, Eurico Ferreira da Cunha, com quem era casada no regime de comunhão universal de bens, para receber, em primeiro grau, a totalidade de seus bens e direitos, correspondentes à sua meação no patrimônio do casal, na qualidade de fiduciário, com o ônus de, em virtude de sua morte, transmitir-los aos fideicomissários instituídos pelo mesmo instrumento.

Primeiramente, por se tratar de instituto complexo e pouco usual no direito brasileiro, faz-se necessária, para maior compreensão do caso em apreço, a abordagem de algumas particularidades do fideicomisso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de uma das formas de substituição testamentária autorizadas pelo direito pátrio, com a qual o testador institui herdeiro ou legatário, impondo-lhe a obrigação de transmitir a outrem a herança ou o legado, ao falecer, após certo tempo ou verificada determinada condição.

Portanto, resulta o fideicomisso da vontade do testador que, por meio de testamento, dispõe duas vezes do mesmo bem constante de seu patrimônio, em favor de pessoas diversas, para momentos distintos.

Assim, no fideicomisso concorrem três pessoas:

- 1) O fiduciante ou fideicomitente: é o testador, autor da herança que institui o fideicomisso por meio de testamento;
- 2) O fiduciário ou gravado: é o herdeiro em primeiro grau, que recebe a herança ou o legado em caráter temporário, com o ônus de transmiti-lo, após certo tempo ou verificada determinada condição, adquirindo, portanto, a propriedade resolúvel dos bens;
- 3) O fideicomissário: é o herdeiro em segundo grau, o substituto, o destinatário final da herança ou legado.

Ao tempo do estabelecimento do fideicomisso pela testadora Alda Rodrigues da Cunha, em 02/10/96, tal instituto era regulado pelo Código Civil Brasileiro de 1916 (CCB/16), Lei Federal nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, que em seu art. 1.733 estabelecia:

Art. 1.733. Pode também o testador instituir herdeiros ou legatários por meio de fideicomisso, impondo a um deles, o gravado ou fiduciário, a obrigação de, por sua morte, a certo tempo, ou sob certa condição, transmitir ao outro, que se qualifica de fideicomissário, a herança, ou o legado.

Portanto, diferentemente do diploma que o sucedeu, o CCB/16 permitia que o fideicomisso fosse instituído em favor de pessoa já nascida à época da morte do testador. E assim o fez Alda Rodrigues da Cunha, estabelecendo como fiduciário seu cônjuge, Eurico Ferreira da Cunha e como fideicomissários seus sobrinhos e sua enteada, todos já nascidos à época do testamento.

Dessa forma, com a morte da fideicomitente, foram cumpridas suas disposições testamentárias e transmitida a totalidade de seus bens e direitos ao fiduciário, com o ônus de transmiti-los aos fideicomissários instituídos, obrigação esta efetivamente cumprida, quando de seu óbito.

No entanto, conforme confirmado pela própria Autuada em sua impugnação, recolheu-se o ITCD oportunamente e na conformidade ao apurado pelo Fisco quando da morte de Alda Rodrigues da Cunha, mas no momento do óbito de Eurico Ferreira da Cunha não foi recolhido o imposto correspondente à parcela dos bens gravados por fideicomisso.

Isso porque, no entendimento da Autuada, a transmissão de propriedade de bens e direitos por meio de fideicomisso se dá diretamente da fideicomitente aos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fideicomissários, quando da morte da primeira, não havendo transmissão de propriedade do fiduciário aos fideicomissários e, conseqüentemente, fato gerador de ITCD.

Contudo, a legislação mineira vigente à época, Lei nº 12.426/96, previa expressamente, em seu art. 1º, inciso II, a incidência do ITCD no ato de transmissão de propriedade de bens e direitos por meio de fideicomisso.

Portanto, faz-se crucial, para a elucidação do caso em apreço, a determinação do momento em que se dá a transmissão de propriedade dos bens e direitos gravados por fideicomisso, ou seja, quando ocorre o fato gerador do ITCD.

Para tanto, inicialmente, deve-se analisar o disposto no art. 1.734 do CCB/16, que estabelecia:

Art. 1.734. O fiduciário tem a propriedade da herança ou legado, mas restrita e resolúvel. (grifou-se)

Propriedade resolúvel é aquela que já nasce com a perspectiva de durabilidade subordinada a um acontecimento futuro e certo (termo final) ou incerto (condição resolutiva). Nos ensinamentos de Nelson Rosenvald (2009, p. 369):

O proprietário resolúvel age como qualquer proprietário, enquanto não se verifica o evento futuro ou incerto, já que a delimitação de seu direito subjetivo é apenas de ordem temporal. Ou seja, exercitará todos os poderes dominiais sobre o bem: poderá usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa em face de terceiros, concentrando em si a plenitude das faculdades. Todavia, efetivando-se o termo final ou condição, resolve-se a propriedade, que será titularizada nas mãos do proprietário diferido, pois uma vez ocorrido o evento previsto no título, assume a condição de proprietário. (grifou-se)

Portanto, para o nobre civilista, o proprietário diferido, no caso, o fideicomissário, só assume a condição de proprietário do bem quando efetivado o termo ou a condição, que na hipótese ora tratada se daria com a morte do fiduciário.

No mesmo sentido, para Maria Helena Diniz (2007, p. 341):

O domínio do fiduciário sobre a herança é resolúvel, sendo, portanto, proprietário sob condição resolutiva, podendo usar, gozar, dispor, gravar e reivindicar o bem. Se o domínio, porém, vier a resolver-se, a alienação porventura feita pelo fiduciário tornar-se-á ineficaz, e o adquirente deverá devolver o bem ao fideicomissário. (...) Em regra, quando o testador realmente desejar que a coisa fideicometida chegue às mãos do fideicomissário, deverá impor cláusula de inalienabilidade.

Portanto, conforme disposto no CCB/16, o fiduciário tem a propriedade dos bens e direitos gravados por fideicomisso, apesar de restrita e resolúvel, podendo usar, gozar, dispor, gravar e reivindicar os mesmos. Assim, quando de sua morte, em cumprimento às disposições testamentárias do fiduciante, deve transmitir a propriedade de tais bens e direitos aos fideicomissários instituídos. Neste momento, conforme determinação da legislação mineira do ITCD, ocorre o fato gerador do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, conclui-se que não merece prosperar a tese da Autuada de que não há transmissão da propriedade aos fideicomissários dos bens gravados por fideicomisso, quando da morte do fiduciário.

Assim, uma vez superada a questão da transmissão de propriedade do fiduciário aos fideicomissários, faz-se necessária a análise da legislação mineira do ITCD, vigente à época do óbito de Alda Rodrigues da Cunha (24/06/97) e Eurico Ferreira da Cunha (19/08/03), Lei nº 12.426/96, que em seu art. 1º, incisos I e II estabelecia:

Art. 1º - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incidirá:

I - no ato em que ocorrer a transmissão da propriedade de bens ou direitos, por sucessão legítima ou testamentária;

II - no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bens e direitos, por meio de fideicomisso;

Portanto, no caso em apreço, há a ocorrência de dois fatos geradores do ITCD distintos, baseados em dispositivos diversos da legislação, quais sejam, a transmissão *causa mortis* pelo óbito da fideicomitente (art. 1º, inciso I da Lei nº 12.426/96) e a transmissão de propriedade por meio de fideicomisso, quando da morte do fiduciário (art. 1º, inciso II da Lei nº 12.426/96).

Ressalta-se ter sido este o entendimento adotado pela Secretaria de Estado de Fazenda, constante da Orientação DOLT/SUTRI nº 02/2006, que em seu item 11 determina:

**11) Na transmissão por fideicomisso, quantos fatos geradores ocorrem?**

**R: Dois fatos geradores, em momentos distintos. O primeiro no ato em que ocorre a transmissão de propriedade de bens e direitos ao fiduciário que coincide com o momento da morte do testador e o segundo no momento em que ocorrer a transmissão ao fideicomissário que ocorrerá com a morte do fiduciário ou no termo final do prazo indicado no testamento.**

Cabe destacar, ainda, que posicionamento semelhante foi adotado pela Superintendência de Tributação – SUTRI, em resposta a consulta elaborada pela Autuada, parcialmente transcrita abaixo:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 132/2008

EXPOSIÇÃO:

O Espólio Consulente, representado por sua inventariante, informa que o de cujus, ainda em vida, foi instituído herdeiro fiduciário no testamento de sua esposa e, com o falecimento desta, em 14/07/1997, veio a receber bens gravados de fideicomisso. Explica que, naquela época, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITCD causa mortis, pelas transmissões decorrentes do óbito da esposa, foi devidamente recolhido.

Expõe que, posteriormente, o fiduciário veio a falecer, de forma que a propriedade dos bens em questão foi transmitida aos fideicomissários.

Alega que a propriedade do fiduciário sobre os bens gravados é resolúvel, sendo extinta com sua morte. Por esse motivo, entende que os mencionados bens não comporiam o espólio daquele, de forma que a transmissão da herança se daria diretamente da fideicomitente para os fideicomissários.

(...)

Isto posto,

CONSULTA:

Seu entendimento está correto? Caso contrário, qual é a fundamentação legal para a incidência do ITCD no caso em tela?

RESPOSTA:

O entendimento do Consultante não está correto. O art. 1.º, inciso II, da Lei n.º 12.426/1996, vigente à época do óbito do fiduciário, prevê expressamente a incidência do ITCD no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bens e direitos por meio de fideicomisso.

Observe-se que constituem distintos fatos geradores do ITCD a transmissão causa mortis, pelo óbito da fideicomitente, e a substituição fideicomissária, pelo óbito do fiduciário. O primeiro enquadra-se na previsão do inciso I do art. 1.º já citado, enquanto o segundo está previsto no inciso II do mesmo dispositivo legal.

Pelo exposto, no caso de bens gravados de fideicomisso, incide o ITCD em dois momentos distintos: na transmissão da propriedade dos bens ao fiduciário e na transmissão aos fideicomissários. (grifou-se)

Apenas para argumentar, já que a questão da transmissão de propriedade do fiduciário aos fideicomissários já foi superada, percebe-se que, quando da exposição de sua consulta, a Autuada se contradiz ao afirmar que a propriedade dos bens foi transmitida aos fideicomissários quando da morte do fiduciário e, logo, após, alegar que a transmissão da herança se daria diretamente da fideicomitente aos fideicomissários. Afinal, para a Autuada, em qual momento se daria a transmissão da propriedade dos bens gravados por fideicomisso aos fideicomissários?

Cabe ainda salientar que a Autuada recorreu da resposta à consulta supracitada ao Secretário de Estado de Fazenda que, no entanto, confirmou o posicionamento da SUTRI.

Portanto, uma vez ocorridos os fatos geradores do ITCD, na transmissão *causa mortis* pelo óbito da fideicomitente e na transmissão de propriedade por meio de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fideicomisso, quando da morte do fiduciário, e homologada a partilha, conforme acordo judicial às fls. 11 e 12, não há que se falar em parcela controvertida para fins de tributação do ITCD, conforme alegado pela Autuada.

A Lei nº 12.426/96 é clara ao estabelecer, em seu art. 8º, incisos I e II, os prazos para pagamento do imposto nas hipóteses supracitadas:

Art. 8º - O imposto será pago:

I - na transmissão de bens decorrentes de sucessão legítima ou testamentária, nos termos da Tabela A, após 180 (cento e oitenta) dias, contados da data de abertura da sucessão, observado o disposto nos artigos . 9º e 12 desta lei;

II - na extinção do usufruto e na substituição de fideicomisso, no prazo de até 15 (quinze) dias, contados do fato ou do ato jurídico determinante da extinção ou da substituição e:

- a) antes da lavratura, se por escritura pública;
- b) antes do cancelamento da averbação no ofício ou órgão competente, nos demais casos;

Assim, uma vez constatada a ocorrência dos fatos geradores do ITCD e decorridos os prazos estabelecidos na legislação sem o pagamento do imposto, sujeita-se a Autuada à incidência de Multa de Revalidação e juros de mora.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 22/05/12. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura, que o julgavam improcedente. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Tábata Hollerbach Siqueira  
Relatora**



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.817/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 15.000005762-37  
Impugnação: 40.010131309-86  
Impugnante: Sandra Lucia Izidoro Freitas  
CPF: 634.444.706-06  
Proc. S. Passivo: Cleucio Rodrigues Pereira/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre se a falta de recolhimento do ITCD incidente na transmissão de bens e direitos decorrentes de sucessão por causa de morte e de bens e direitos gravados por fideicomisso, devido por herdeiro, nos termos do art. 1º, incisos I e II da Lei nº 12.426/96, descontados os valores pagos a título de ITCD em 30/06/09.

Para que possamos fazer uma justificativa legítima sobre o nosso voto de improcedência do lançamento, ora em análise, necessário, em primeiro lugar, relembrarmos o art. 1, inciso II da Lei 12.426/96, *in verbis*:

*Art. 1º - O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, incidirá:*

*I-.....*

*II- no ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bens e direitos, por meio de fideicomisso.*

Da mesma forma, necessária a transcrição do art. 1.951 do Código Civil Brasileiro, *in verbis*:

*Art. 1.951- Pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte, a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem, que se qualifica de fideicomissário.*

Exemplo: o testador deixa o imóvel em que mora a Paulo; por sua morte, ele passará para Estevão.

Na realidade, a Sra. Alda Rodrigues da Cunha (fideicomitente), por meio de testamento público, anexo aos autos às fls. 09 e 10, instituiu como herdeiro seu cônjuge, Sr. Eurico Ferreira da Cunha, com quem era casada no regime de comunhão universal de bens, para receber, em primeiro grau, a totalidade de seus bens e direitos, correspondentes à sua meação no patrimônio do casal, na qualidade de fiduciário, com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o ônus de, em virtude de sua morte, transmiti-los aos fideicomissários instituídos pelo mesmo instrumento.

No caso ora em análise, o fato gerador do imposto ocorreu nesse exato momento, quando da transmissão dos bens da Sra. Alda Rodrigues da Cunha, sendo esta transmissão denominada de única.

A propriedade do bem foi transferida para o primeiro beneficiário Sr. Eurico Ferreira da Cunha, com condição resolúvel, pois, quem transmite a propriedade do bem é o primeiro transmitente na sua ausência.

Portanto, com todo respeito às palavras sábias da ilustre Relatora, não há que se falar em transmissão de propriedade para outro beneficiário, não havendo novo fato gerador do imposto na extinção do fideicomisso.

Assim, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2012.**

**Luiz Fernando Castro Trópia  
Conselheiro**