

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.863/15/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000555497-95  
Impugnação: 40.010137460-31  
Impugnante: Urbana Cibebe de Bovi  
CPF: 007.454.916-26  
Origem: DF/BH-1-BeloHorizonte

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ITCD. Pedido de restituição do valor pago a título de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), sob o fundamento de que o imposto foi recolhido a maior, em razão de erro no valor da base de cálculo. Entretanto, não tendo sido demonstrado qualquer equívoco na apuração da base de cálculo do imposto, correto o indeferimento fiscal. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), alegando pagamento a maior em decorrência de erro na base de cálculo.

A Administração Fazendária, em despacho de fls. 29/30, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 33/35, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 36/39

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ITCD, referente a pagamento a maior.

Não concordando com o indeferimento do pleito de restituição, a Impugnante alega o seguinte:

- que foi equivocadamente declarado, na Declaração de Bens e Direitos - DBD de fls. 06, o valor da doação de numerário de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais) e recolhido o ITCD de R\$ 2.250,00 (dois mil duzentos e cinquenta reais), sendo que o valor efetivamente doado é de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), conforme se pode comprovar na cópia de Escritura Pública lavrada junto ao 2º Tabelionato de Notas de Pedro Leopoldo/MG anexada às fls. 08/09;

- que a base de cálculo do referido imposto foi calculada pelo valor da aquisição do imóvel em sua totalidade (nua propriedade/donatária + usufruto/doadora),

e não apenas sobre o valor efetivamente doado, correspondente à aquisição de sua propriedade do imóvel.

Todavia, em que pesem as alegações da Impugnante, conforme se demonstrará, razão assiste à Fiscalização ao indeferir o pedido de restituição.

O cerne da discussão está no valor da doação, se foi doado o montante de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais) para aquisição do imóvel em questão, como alega a Fiscalização, ou se o valor seria de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), sendo que os outros R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) seriam relativos à aquisição de usufruto, como aduz a Impugnante.

Entretanto, há um equívoco na interpretação da Requerente, pois, na hipótese foi doado numerário para a aquisição do imóvel por sua filha, no montante de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais), ficando claro que é esse o valor da doação.

A doação, conforme cópia de Escritura Pública de Compra e Venda de Imóvel, foi para donatária adquirir a propriedade plena de um imóvel avaliado em R\$ 90.000,00 (noventa mil reais).

É fato que o Cartório lavrou a Escritura Pública de uma forma que não retrata com fidelidade a real operação, dizendo que os R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) seriam para a compra da nua-propriedade do imóvel e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) se refeririam à “compra” do usufruto.

É muito comum, nos casos de doações com reserva de usufruto nas vendas bipartides, em que a pessoa já adquire doando e reservando o usufruto em um único negócio jurídico. É uma operação utilizada pelos pais visando a evitar problemas futuros com a distribuição da herança, bem como com as despesas com inventário após o falecimento.

Pelo que consta da Escritura Pública acostada aos autos, não foi isso que ocorreu no caso em apreço. A Impugnante doou numerário à sua filha para aquisição do imóvel e, posteriormente, foi gravado um usufruto em seu favor.

Como é sabido, o usufruto, direito real regulado no Código Civil entre os arts. 1.390 e 1.411, representa o exercício simultâneo de dois atributos da propriedade, os direitos de usar e fruir. Cuida-se de direito real de uso e fruição sobre coisa alheia que atribui ao titular, denominado de usufrutuário, temporariamente, o direito de usar e fruir do bem móvel, imóvel ou universalidades pertencentes ao nu-proprietário.

Segundo a doutrina especializada:

“Na alienação do usufruto, o proprietário mantém a nua-propriedade, transferindo o direito real de usufruto a outrem, por meio de contrato. Assim, A concede a B o usufruto de seu imóvel por 30 (trinta) anos. A alienação também se concretiza por meio de disposição de última vontade, no bojo da qual o testador institui alguém como legatário de usufruto, transferindo a nua-propriedade a seus herdeiros. [...]

O usufruto por retenção surge de forma inversa. O proprietário estipula contrato de doação, reservando-se ao usufruto do bem, transferindo a propriedade a um beneficiário. Exemplificando: o casal A e B convencionam que o imóvel será alienado gratuitamente ao filho C, com cláusula de reserva de usufruto vitalício em prol do casal”. (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Direitos Reais. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 559).

O poder de alienar, condição para a constituição do usufruto, somente poderá ocorrer quando o instituidor for titular do domínio. O mesmo vale para a reserva de usufruto, pois esta deve ser efetivada antes da transmissão da nua-propriedade do imóvel. Para elucidar a matéria, observe os seguintes exemplos:

a) doação com reserva de usufruto: “A” é proprietário de um imóvel e resolve doar a nua-propriedade ao filho “B”, reservando para si o usufruto vitalício. Apresentada a escritura no registro imobiliário, é tecnicamente correto registrar a reserva de usufruto antes do registro da doação da nua-propriedade. Ora, se a constituição do usufruto depende do poder de alienação, impossível será proceder à reserva após a doação da nua-propriedade, ocasião em que os doadores não mais terão o imóvel na sua esfera patrimonial. Contudo, deve-se reconhecer que há na doutrina uma discussão pertinente quanto ao registro da reserva de usufruto. Se antes do referido ato os reservantes já eram titulares do direito de uso e gozo, é dispensável o registro daquilo que foi constituído na aquisição da propriedade plena;

b) compra e venda/doação de nua-propriedade e instituição de usufruto pelos vendedores/doadores: “A” é proprietário de um imóvel. Resolve doar a nua propriedade a “B” e instituir o usufruto vitalício em favor do filho “C”. Como a instituição depende do poder de alienar, necessário será formalizar o registro da instituição do usufruto para, em seguida, efetuar o registro da compra e venda/doação da nua-propriedade;

c) compra e venda de nua-propriedade e instituição de usufruto pelo comprador: “A” é proprietário de um imóvel. Resolve vender o imóvel a “B” que, por sua vez, institui o usufruto vitalício em favor de “C”. A lógica registral é distinta dos exemplos anteriores, pois o instituidor é o próprio comprador. Desta forma, “B” deverá adquirir o imóvel a fim de obter o poder de alienação para depois instituir o usufruto. Assim, os atos serão os seguintes: registro da compra e venda da propriedade plena seguido do registro da instituição do usufruto em favor de “C”.

O caso dos autos enquadra-se na alínea “c”. Para que a Requerente seja usufrutuária do imóvel de sua filha, essa, necessariamente, teria que ter, anteriormente, a propriedade plena do bem (R\$ 90.000,00 – noventa mil reais). De fato, analisando o Código Civil e a Lei Estadual 14.941/03, que disciplina o ITCD, verifica-se que não há previsão legal de “partilhar” a compra de um bem (imóvel) em 2/3 para nua-propriedade e 1/3 para aquisição do usufruto, como consta da escritura.

Cumpra observar que o usufruto é revestido da intransmissibilidade, por disposição expressa do artigo 1.393 do Código Civil, que estabelece que “*não se pode*

*transferir o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso*". Somente seria viável a alienação do usufruto ao próprio proprietário da coisa resolúvel, tornando plena a propriedade.

Sobre o assunto, é importante recorrer novamente à doutrina civilista:

"observe-se que o direito ao usufruto em si é inalienável e intransmissível (exceto ao nu-proprietário para consolidação), como consequência de sua personalidade. [...] A transferência do exercício é radicalmente distinta da do direito. Neste segundo caso, o usufrutuário deixa de ser beneficiário do direito real e não tem mais as faculdades de usar e gozar. Já na simples cessão, a pessoa segue sendo usufrutuária e permanece intacta sua relação com o nu-proprietário". (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Direitos Reais. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 563).

Noutro prisma, impende destacar que, de há muito, restou positivado que a tributação deverá incidir sobre atividades lícitas, ilícitas ou imorais, porque para o Direito Tributário não importa se a situação concreta ou a natureza do objeto do ato que ensejou a ocorrência do fato gerador é proibido, permitido ou nulo. Uma vez ocorrida concretamente a situação e o verbo previstos na norma, o tributo é devido.

Trata-se do princípio do *pecunia non olet* de onde se extrai que o Direito Tributário somente se preocupa com a relação econômica proveniente de um negócio jurídico, afastando a validade jurídica dos atos concretamente praticados. Confira-se o teor do art. 118 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Conclui-se, desta forma, que o contribuinte pode valer-se da economia fiscal, desde que não ocorram manipulações do fato gerador (especificado do artigo retrotranscrito), no que se refere ao revestimento jurídico.

Aliomar Baleeiro em sua obra (BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 714), em análise ao art. 118 aduz que:

"a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste

independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação."

Destarte, fica claro que, no caso em análise, ocorreu uma doação de numerário para que a filha da Impugnante adquirisse a integralidade (propriedade plena) do bem imóvel considerado e, somente após, pode-se falar em instituição de usufruto em prol da genitora.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 14 de outubro de 2015.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente**

**Bernardo Motta Moreira  
Relator**

GR/CL