



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITCD. USUFRUTO. MORTE DO USUFRUTUÁRIO. EXTINÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. CANCELAMENTO NO REGISTRO IMOBILIÁRIO. MATÉRIA RECENTEMENTE PACIFICADA NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. JULGAMENTO DE INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA PELA 1ª TURMA CÍVEL DO TJRS.

Conforme Incidente de Assunção de Competência nº 70071019244, julgado pela 1ª Turma Cível do TJRS, na extinção de usufruto por morte do usufrutuário, com a consolidação da propriedade, na hipótese de doação de imóvel com reserva de usufruto, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário de ITCD conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que efetuado o registro do cancelamento do usufruto no Ofício Imobiliário.

Tratando-se de doação com reserva de usufruto, o fato gerador do ITCD ocorre na transmissão por doação na data em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário, na extinção do usufruto, nos exatos termos do art. 4º, II, 'b', da Lei Estadual nº 8.821/89 (com redação anterior às alterações promovidas pela Lei Estadual nº 12.741/07).

Caso em que a consolidação da propriedade plena na pessoa da embargante, de forma efetiva, somente veio a ocorrer a partir da morte da última usufrutuária em 18/02/2002.

Termo inicial para a contagem do prazo decadencial que consiste no primeiro dia do exercício seguinte à data em que averbada a extinção do usufruto no Registro de Imóveis, efetivada em 23/10/2006, com constituição definitiva do crédito em constituído em 26/12/2007 e execução fiscal ajuizada em 19/09/2012.

APELO DESPROVIDO.

APELAÇÃO CÍVEL

VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

COMARCA DE PORTO ALEGRE

ELIZABETA GOJO RIFFEL

APELANTE

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

APELADO



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, **à unanimidade, em desprover o apelo.**

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além da signatária, os eminentes Senhores **DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH (PRESIDENTE) E DES.ª DENISE OLIVEIRA CEZAR.**

Porto Alegre, 29 de junho de 2017.

DES.ª MARILENE BONZANINI,

Relatora.

RELATÓRIO

DES.ª MARILENE BONZANINI (RELATORA)

Trata-se de apelação interposta por ELIZABETA GOJO RIFFEL nos autos dos embargos à execução fiscal opostos em face do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, contra sentença que julgou improcedentes os pedidos, condenando a embargante ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios em favor dos procuradores do embargado fixado em 15% (quinze por cento) sobre o valor atualizado da causa.

Alegou, em resumo, que, à época da doação (28/01/1968) havia apenas a exigência de quitação do imposto inter vivos, devendo ser aplicável a legislação vigente à época em que transferido o título, ponto que a sentença não teria apreciado. Afirmou que, muito embora a cobrança na integralidade do ITCD, no mínimo 50% (cinquenta por cento) do impostos é indevida porquanto inexistente, uma vez que a extinção do usufruto se



MB

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

opera pela morte do usufrutuário. Referiu que, como Valentin Gojo faleceu em 23/02/1978, a exigência de ITCD sequer existia à época. Aduziu que Ivana Gojo falecera em 18/02/2002, sendo que o lançamento deveria ter ocorrido até 18/05/2007 (prazo de cinco anos), tornando-se inexigível a cobrança relativa à metade do imposto, por ter se operado a prescrição. Invocou os arts. 739, I e 740, ambos do Código Civil de 1916. Destacou que o art. 174 do CTB estabelece que a ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos de sua constituição definitiva, bem como que seu parágrafo único elenca as hipóteses de interrupção da prescrição, as quais não teriam se verificado. Sustentou que o art. 4º da Lei nº 8.821/89, em seu inciso II, estabelecia, em sua redação original, que o fato gerador do ITCD ocorria na data da instituição do usufruto convencional e na data da partilha de bem por antecipação de legítima. Ao final, requereu o provimento do apelo (fls. 43/45).

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 48/51).

Vieram os autos conclusos.

Registro que os procedimentos dispostos nos arts. 549, 551 e 552 do CPC/15 e 931, 934 e 935 do CPC/15 foram observados, com a adoção do sistema informatizado de sessões por esta Corte.

É o relatório.

VOTOS

DES.ª MARILENE BONZANINI (RELATORA)

Eminentes Colegas.

Por preencher os pressupostos de admissibilidade, encaminho voto pelo conhecimento do apelo e, no mérito, pelo seu desprovimento.

Por muito tempo, comunguei do entendimento no sentido de que a hipótese de incidência do ITCD, em caso de transmissão por doação com reserva de usufruto, seria a data do óbito do último usufrutuário, fato jurídico determinante da consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário. E, concretizada a hipótese de incidência morte do usufrutuário), o fisco possuiria o prazo de cinco anos para constituir o



MB

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

crédito tributário, por meio do lançamento, conforme determina o art. 173, I, do CTN, sob pena de decadência.

No entanto, sem ignorar o dissenso jurisprudencial sobre o tema neste Egrégio Tribunal de Justiça, suscitei Incidente de assunção de competência perante a Colenda 1ª Turma Cível na Apelação nº 70069999944, o qual fora acolhido para prover o apelo do Estado do Rio Grande do Sul, no sentido de que o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário de ITCMD conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao registro do cancelamento do usufruto no Ofício Imobiliário, conforme a seguinte ementa:

INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA. APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. TRIBUTÁRIO. ITCMD. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO VITALÍCIO. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. O usufruto é direito real na coisa alheia, temporário. O fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficientes à sua ocorrência (art. 114 do CTN). O art. 2º da Lei Estadual n. 8.821/1989 prevê que "o imposto (ITCMD) tem como fato gerador a transmissão causa mortis e a doação a qualquer título". O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro Civil, visto tratar-se de direito real (art. 1.410 do Código Civil). No Registro de Imóveis serão feitos, nos termos desta lei, o registro e a averbação dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintivos de direitos reais sobre imóveis reconhecidos em lei, inter vivos ou mortis causa, quer para sua constituição, transferência e extinção, quer para sua validade em relação a terceiros, quer para sua disponibilidade (art. 172 da Lei 6.015/73). Ou seja, sem o registro da extinção do usufruto, não há direito a ser oposto contra terceiro, assim entendida a Fazenda Pública, não há validade na transmissão por morte, nem disponibilidade do direito para o nu-proprietário. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito deve ser contado, nos termos do art. 173, I, do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao registro do cancelamento do usufruto no Ofício Imobiliário. INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA ACOLHIDO; APELO PROVIDO, POR MAIORIA. PREJUDICADA A REMESSA NECESSÁRIA. (Incidente de Assunção de Competência Nº 70071019244, Primeira Turma Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Redator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 13/03/2017).



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

Considerando a normativa do §3º do art. 947 do CPC15, segundo o qual “o acórdão proferido em assunção de competência vinculará todos os juízes e órgãos fracionários, exceto se houver revisão de tese”, a questão encontra-se pacificada no âmbito desta Corte Estadual, porquanto inegável a eficácia vinculante do julgamento proferido nestes termos.

Nesse sentido, merece destaque a doutrina do reconhecido processualista Daniel Amorim Assumpção Neves:

(...)

*O art. 947 do Novo CPV cria mais um incidente processual: o de assunção de competência. Trata-se, na realidade, de significativo aprimoramento da regra consagrada no art. 555, §1º, do CPC/73, em especial com a supressão da cisão do julgamento entre dois órgãos diferentes. No revogado incidente de uniformização de jurisprudência, o órgão pleno fixava a tese e o órgão fracionário julgava o recurso, reexame ou processo de competência originária aplicando-o. No incidente de assunção de competência, o próprio recurso, reexame ou processo de competência originária é encaminhado para o órgão pleno, que terá dupla missão: julgá-los e fixar a tese. **Por outro lado, em razão do previsto no §3º do art. 947 do Novo CPC, resta indiscutível a eficácia vinculante do julgamento do incidente**, tema que gerava polêmica doutrinária quanto ao julgamento do incidente de uniformização de jurisprudência, previsto no revogado art. 555 do CPC/73.*

(...)

E o §4º do artigo ora comentado especifica mais uma hipótese de cabimento do incidente ao prever a assunção de competência quanto ocorrer relevante questão de direito a respeito da qual seja conveniente a prevenção ou a composição de divergência entre câmaras ou turmas do tribunal.

A par disso, o objetivo do legislador parece claro: criar um incidente em processos únicos ou raros de alta relevância social, até porque, se houver a multiplicidade de processos com a mesma matéria jurídica, existirão outros instrumentos processuais para se atingir o objetivo do incidente de assunção de competência.

E o objetivo é deixado claro no §3º do dispositivo ora comentado ao prever que o acórdão proferido em assunção de competência vinculará todos os juízes e órgãos fracionários, exceto se houver revisão de tese, reforçando a eficácia vinculante do julgamento já consagrada no inciso III, do art. 927, do Novo CPC. A revisão da tese por meio da técnica conhecida por *overruling* (superação)



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

só poderá ser realizada pelo próprio órgão que a fixou, sob pena de esvaziamento da eficácia vinculante.¹

Deste modo, adoto a fundamentação exposta pelo Em. Des. Marco Aurélio Heinz, prolator do voto vencedor, com os acréscimos dos votos proferidos pela Em. Des^a. Denise Oliveira Cezar e pelo Des. Ricardo Torres Hermann na ocasião do julgamento do Incidente de Assunção de Competência nº 70071019244, e peço licença para transcrevê-los:

DES. MARCO AURÉLIO HEINZ (REDATOR)

Peço vênia para divergir da eminente Relatora.

Certo, já adotei o posicionamento referido, contudo, no voto divergente quando do julgamento da AC 70068806868, oriundo da 22ª Câmara Cível, modifiquei esse entendimento.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão 'causa mortis' e doação, de quaisquer bens ou direitos (art. 155º, inciso I da CF).

O usufruto é direito real na coisa alheia, temporário. Sua função econômica é assegurar a certas pessoas uma situação patrimonial que lhes proporcione meios de subsistência.

O fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficientes à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Conforme explicitado na Constituição Federal e na Lei Estadual, o fato gerador não é a morte do usufrutuário mas a transmissão do bem em razão da morte.

Com clareza o disposto no art. 2º da Lei Estadual n. 8.821/1989, "o imposto (ITCD) tem como fato gerador 'a transmissão causa mortis' e a doação' a qualquer título".

No mesmo sentido:

"O imposto de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos tem como fato gerador: II. a 'transmissão', a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia" (art. 35 do CTN).

Evidente, portanto, que a morte do usufrutuário consolida a propriedade na pessoa do nu-proprietário, mas tal como na constituição do usufruto, só se perfaz (é fato gerador do tributo) com o registro no Cartório de Imóveis, nos termos do art. 1391: "O usufruto de imóveis, quando não resulte de usucapião, constituir-se-á mediante registro no Cartório de Registro de Imóveis".

No mesmo sentido o disposto no art. 1.410 do Código Civil, o usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro Civil, visto tratar-se de direito real, significando dizer que ao nu-proprietário interessa o seu cancelamento.

A propósito, "no Registro de Imóveis serão feitos, nos termos desta lei, o registro e a averbação dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintivos de direitos reais sobre imóveis reconhecidos em lei, inter vivos ou mortis causa, quer

¹ Novo Código de Processo Civil Comentado. – 2ª ed., rev. E atual. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 1.574-5.



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

para sua constituição, transferência e extinção, quer para sua validade em relação a terceiros, quer para sua disponibilidade (art. 172 da Lei 6015/73).

Ou seja, sem o registro da extinção do usufruto, não há direito a ser oposto contra terceiro, assim entendida a Fazenda Pública, não há validade na transmissão por morte, nem disponibilidade do direito para o nu-proprietário.

Como a Fazenda Pública não possui elementos para proceder o lançamento de ofício, depende da informação do nu-proprietário acerca da morte do usufrutuário, para constituição do crédito tributário.

Regula a matéria o art. 147 do CTN:

“o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informação sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

Por óbvio, não se tratando de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), pela só razão que não há pagamento antecipado do tributo; inaplicável o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, sendo irrelevante para o cálculo da decadência a data da ocorrência do evento morte, motivo para o cancelamento do usufruto.

Aplicável à espécie o disposto no art. 173, I do CTN:

“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Desta forma, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, quando ocorrer a morte do usufrutuário, somente pode ser contado a partir da informação do nu-proprietário acerca da morte do usufrutuário para fins de registro do cancelamento no Ofício Imobiliário ou da informação por parte do Oficial do Registro ao Fisco.

Acerca do tema, tratando-se de ITCD, expressou compreensão o Supremo Tribunal Federal: “O Imposto de Transmissão ‘causa mortis’ não é exigível antes da homologação do cálculo” (Súmula 114).

Evidente, portanto, que a morte do usufrutuário não pode ser o marco inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário em razão da ocorrência do fato gerador da transmissão de direito real.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito deve ser contado, nos termos do art. 173, I, do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao registro do cancelamento do usufruto no Ofício Imobiliário.

Assim, acolho o incidente, porém, dou provimento ao apelo do Estado, prejudicada a remessa necessária. Invertidos os ônus sucumbenciais.

DES.ª DENISE OLIVEIRA CEZAR

Data máxima vênia, acompanho a divergência inaugurada pelo Desembargador Marco Aurélio Heinz quanto à interpretação conferida ao art. 1.410 do Código Civil.

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCD, tem como fator gerador, nos termos da Lei Estadual nº 8.821/89, que o instituiu, a transmissão causa mortis e a doação da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos (art. 2º²).

² Art. 2º - O imposto tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação, a qualquer título, de:
I - propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos;



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

Na hipótese dos autos, em se tratando de transmissão por doação com reserva de usufruto, o fato gerador do ITCD somente ocorre com a extinção do direito real, isto é, com o cancelamento do usufruto no Registro de Imóveis.

Isso porque, no direito brasileiro, a transmissão da propriedade reclama o título, sendo o registro o modo de consolidação do direito real. Nesse sentido, a função registral tem o condão de constituir ou declarar o direito real e, por consequência, fazer nascer os seus efeitos no mundo jurídico. É dizer: o registro é que cria o direito real.

O art. 1.410 do CC, no seu caput, expressamente dispõe que o usufruto extingue-se com o cancelamento do registro no Cartório de Registro de Imóveis, elencando, em seus incisos, as causas que dão ensejo a extinção. Ou seja, a causa da extinção do usufruto, no caso, a morte do usufrutuário, está no plano da (in)existência do instituto jurídico em questão, enquanto que o registro está no plano da eficácia jurídica da extinção do usufruto.

Portanto, é o próprio texto civilista que estabelece que a propriedade somente oficialmente se consuma com a averbação da extinção do usufruto no registro imobiliário competente.

E se assim prevê o Código Civil, tal determinação deve ser estritamente observada para efeitos tributários, em atenção ao art. 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente pela CFRB/88 quando da outorga de competência tributária.

Cito, nesse ponto, a lição de Hugo de Brito Machado sobre a determinação do art. 110, do CTN:

“Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110, do CTN determina que a ‘lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias’. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no direito comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas”.³

II - bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se doação qualquer ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmite bens, vantagens ou direitos de seu patrimônio, ao donatário que os aceita, expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se as doações efetuadas com encargos ou ônus.

§ 2º - Nas transmissões "causa mortis" ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários.

§ 3º - Nas transmissões decorrentes de doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem, título ou crédito, ou de direito transmitido.

§ 4º - O disposto neste artigo não se aplica aos direitos reais de garantia.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21ª edição. Malheiros Editores.



MB

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

Ou seja, para fins tributários, a interpretação da legislação deve respeitar o significado dos conceitos que foram importados de outros ramos do direito. Caso não haja a devida observância, haverá uma ampliação indevida da hipótese de incidência.

Ainda, sobre o fato gerador dos tributos, reza o art. 116, do Código Tributário Nacional:

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 verifiquem 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 tributo, portanto, é o cancelamento do usufruto no registro, quando a transmissão plena da propriedade pela doação, juridicamente, é consolidada.

Essa é a posição majoritária desta Corte:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70069641868, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: LÚCIA DE FÁTIMA CERVEIRA, JULGADO EM 29/06/2016.

APELAÇÕES CÍVEIS. REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ITCD. FATO GERADOR. TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO. MORTE DO USUFRUATUÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. **Na transmissão por doação com reserva de usufruto o fato gerador do ITCD somente ocorre com a averbação da extinção do usufruto no registro imobiliário, momento em que consolidada a propriedade plena nas mãos do proprietário.** APELO DA PARTE RÉ PROVIDO, PREJUDICADOS O APELO DA PARTE AUTORA E O REEXAME NECESSÁRIO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 70034699686, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, JULGADO EM 26/05/2010.

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. FATO GERADOR. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO. **Na transmissão por doação com reserva de usufruto o fato gerador do ITCD somente ocorre com a devida extinção do direito real, ou seja, com a averbação da extinção do usufruto no registro de imóveis.** APELAÇÃO DESPROVIDA.

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70069527257, VIGÉSIMA PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: MARCELO BANDEIRA PEREIRA, JULGADO EM 27/07/2016.

APELAÇÃO REMESSA NECESSÁRIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITBI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA QUANDO HÁ A TRANSMISSÃO DO BEM NO REGISTRO DE IMÓVEIS. EXEGESE DOS ARTIGOS 156, II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, 1.227 E 1.245 DO CÓDIGO CIVIL E 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APELO NÃO PROVIDO E SENTENÇA CONFIRMADA EM REMESSA NECESSÁRIA.

Portanto, a morte do usufrutuário não pode ser considerada o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, uma vez que não constitui o fato gerador do imposto de transmissão de direito real.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o referido crédito, nos termos do art. 173, inciso, do CTN, deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao registro do cancelamento do usufruto no Registro de Imóveis competente.

A legislação estadual, por seu turno, adotou este critério para estabelecer a data da exigência do tributo.



MB

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

Por tudo isso, acompanho a relatora nas questões iniciais e, no mérito, voto pelo acolhimento do incidente, ao fim de prover o recurso do Estado, prejudicada a remessa necessária.

(...)

DES. RICARDO TORRES HERMANN

Peço vênia à e. Relatora, para acompanhar a divergência inaugurada pelo Desembargador Marco Aurélio Heinz.

Também conheço do incidente de assunção de competência, pois inegável haver relevante questão de direito a respeito da qual seja conveniente a prevenção ou a composição de divergência entre câmaras do Tribunal, cumprindo reconhecer o interesse público na assunção de competência, na forma como estabelecem os artigos 947 do CPC⁴.

Quanto ao mérito da questão de direito, consistente em saber o termo inicial do prazo decadencial para constituição de crédito tributário de ITCMD no caso de consolidação da propriedade recebida em doação com reserva de usufruto vitalício, provocada pela morte do doador, tenho que a razão esteja com a divergência.

Ocorre que, consoante definem os artigos 2º, inc. I, e 4º, inc. II, letra 'b', da Lei Estadual nº 8.821/89⁵, o fato gerador do ITCD é a transmissão "causa mortis" e doação, a qualquer título, de propriedade ou domínio útil e de direitos a ele relativos, sendo que, em se tratando de usufruto, o fato gerador ocorre no momento em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário, ou seja, quando se der a extinção do usufruto. Além disso, o art. 21 da Lei Estadual nº 8.821/89⁶ define que o ITCD será pago no prazo e na forma estabelecidos em seu Regulamento, que é o Decreto Estadual nº 33.156/89, o qual, no art. 30, inc. III, alínea 'b'⁷, define que deve ser pago antes do cancelamento da

⁴ Art. 947. É admissível a assunção de competência quando o julgamento de recurso, de remessa necessária ou de processo de competência originária envolver relevante questão de direito, com grande repercussão social, sem repetição em múltiplos processos.

§ 1º Ocorrendo a hipótese de assunção de competência, o relator proporá, de ofício ou a requerimento da parte, do Ministério Público ou da Defensoria Pública, que seja o recurso, a remessa necessária ou o processo de competência originária julgado pelo órgão colegiado que o regimento indicar.

§ 2º O órgão colegiado julgará o recurso, a remessa necessária ou o processo de competência originária se reconhecer interesse público na assunção de competência.

§ 3º O acórdão proferido em assunção de competência vinculará todos os juízes e órgãos fracionários, exceto se houver revisão de tese.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo quando ocorrer relevante questão de direito a respeito da qual seja conveniente a prevenção ou a composição de divergência entre câmaras ou turmas do tribunal.

⁵ Art. 2º - O imposto tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação a qualquer título, de:

I - propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos;

(...)

Art. 4º - Ocorre o fato gerador:

II - na transmissão por doação:

a) na data da instituição do usufruto convencional;

b) na data em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade, tal como nas hipóteses de extinção dos direitos de usufruto, de uso, de habitação e de servidões; (Redação dada pela Lei nº 12.741/07)

(...)

⁶ Art. 21 - O imposto será pago no prazo e na forma estabelecidos em regulamento.

⁷ Art. 30 - O imposto será pago:

(...)

III - na extinção de usufruto, de uso, de habitação e de servidão, na reversão de usufruto e na substituição de fideicomisso: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 079) do Decreto 47.400, de 12/08/10. (DOE 13/08/10))

a) antes da lavratura, quando forem formalizadas por escritura pública; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 060) do Decreto 44.807, de 22/12/06. (DOE 26/12/06))



MB

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

averbação no Ofício Imobiliário. Na mesma linha ainda está o artigo 1.410 do Código Civil⁸ ao prever que o usufruto se extingue com o cancelamento desse direito real no Cartório de Registro de Imóveis. É que, para a constituição ou extinção dos direitos reais, afigura-se essencial a formalidade do registro/averbação no respectivo Cartório de Registro de Imóveis, haja vista o disposto no art. 1.227 do Código Civil⁹, além do contido no art. 116, inc. II, do Código Tributário Nacional¹⁰, e no art. 167, inc. I, alínea 7, e inc. II, alínea 2, da Lei dos Registros Públicos (Lei nº 6.015/73¹¹).

Como se vê, a extinção do usufruto não decorre automaticamente da morte do doador, mas, sim, do cancelamento do usufruto no respectivo Registro Imobiliário, pois somente com ele é que se opera a extinção desse direito real e se consolida a propriedade plena nas mãos do beneficiário/proprietário.

Nesse sentido:

APELAÇÕES CÍVEIS. REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ITCD. FATO GERADOR. TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO. MORTE DO USUFRUATUÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Na transmissão por doação com reserva de usufruto o fato gerador do ITCD somente ocorre com a averbação da extinção do usufruto no registro imobiliário, momento em que consolidada a propriedade plena nas mãos do proprietário. APELO DA PARTE RÉ PROVIDO, PREJUDICADOS O APELO DA PARTE AUTORA E O REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70069641868,

b) antes do cancelamento da averbação no ofício ou órgão competente, nos demais casos; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 060) do Decreto 44.807, de 22/12/06. (DOE 26/12/06))

(...)

⁸ **Art. 1.410. O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis:**

I - pela renúncia ou morte do usufrutuário;

II - pelo termo de sua duração;

III - pela extinção da pessoa jurídica, em favor de quem o usufruto foi constituído, ou, se ela perdurar, pelo decurso de trinta anos da data em que se começou a exercer;

IV - pela cessação do motivo de que se origina;

V - pela destruição da coisa, guardadas as disposições dos [arts. 1.407, 1.408, 2ª parte, e 1.409](#);

VI - pela consolidação;

VII - por culpa do usufrutuário, quando aliena, deteriora, ou deixa arruinar os bens, não lhes acudindo com os reparos de conservação, ou quando, no usufruto de títulos de crédito, não dá às importâncias recebidas a aplicação prevista no parágrafo único do art. 1.395;

VIII - Pelo não uso, ou não fruição, da coisa em que o usufruto recai ([arts. 1.390 e 1.399](#)).

⁹ **Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos ([arts. 1.245 a 1.247](#)), salvo os casos expressos neste Código.**

¹⁰ **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.**

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. ([Incluído pela Lcp nº 104, de 2001](#))

¹¹ Art. 167 - No Registro de Imóveis, além da matrícula, serão feitos. ([Renumerado do art. 168 com nova redação pela Lei nº 6.216, de 1975](#)).

I - o registro: ([Redação dada pela Lei nº 6.216, de 1975](#)).

(...)

7) do usufruto e do uso sobre imóveis e da habitação, quando não resultarem do direito de família;

(...)

II - a averbação: ([Redação dada pela Lei nº 6.216, de 1975](#)).

2) por cancelamento, da extinção dos ônus e direitos reais;

(...)



MB

Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Lúcia de Fátima Cerveira, Julgado em 29/06/2016) (grifos meus)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. USUFRUTO. FATO GERADOR. No caso de doação de imóvel com reserva de usufruto, o fato gerador somente surge com a consolidação da propriedade, que se dá com o registro na matrícula do imóvel do fim do usufruto (inteligência do disposto no inciso II do art. 4º da Lei nº 8.821/1989). Precedentes jurisprudenciais. No caso, consoante documento da fl. 17, não houve a cobrança do imposto quando do registro de doação, devendo incidir a partir do registro na matrícula do fim do usufruto, ou seja, com a consolidação da propriedade plena. À UNANIMIDADE, DERAM PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO. (Agravo de Instrumento Nº 70061500385, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 05/11/2014) (grifos meus)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. FATO GERADOR. DOAÇÃO COM RESERVA DE USUFRUTO. Na transmissão por doação com reserva de usufruto o fato gerador do ITCD somente ocorre com a devida extinção do direito real, ou seja, com a averbação da extinção do usufruto no registro de imóveis. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70034699686, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 26/05/2010) (grifos meus)

Nessa ordem de coisas, no caso, merece reforma a sentença.

Em face ao exposto, acolho o incidente, mas, em divergência, dou provimento ao apelo do Estado, prejudicada a remessa necessária. Invertidos os ônus sucumbenciais.

É o voto.

Resta pacificado, portanto, o entendimento, no âmbito desta Corte Estadual, sobre o termo inicial do prazo decadencial para a cobrança de ITCD, quando consolidada a propriedade por ocasião da extinção do usufruto pela morte do último usufrutuário, na hipótese de doação de imóvel com reserva de usufruto.

Não caso em tela, o óbito de Ivana Gojo ocorreu em 18/05/2002 (fl. 05) e o crédito tributário do ITCD fora definitivamente constituído em 26/12/2007, por meio do Auto de Lançamento nº 0018749879 (fls. 03/06 do apenso), ao passo que a execução fiscal ora embargada fora ajuizada em 19/09/2012, com despacho citatório proferido em 08/10/2012 (fls. 02 e 13 do apenso), não tendo se verificado, portanto, hipótese de decadência ou prescrição do crédito. Mais ainda se considerado como termo inicial para a contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte à data em que averbada a extinção do usufruto no Registro de Imóveis, efetivada em 23/10/2006 (fl. 12).



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

De outro lado, vale ressaltar que, ao revés do propugnado pela embargante, não se trata de usufruto convencional, mas sim de doação com reserva de usufruto, situação em que o fato gerador do ITCD ocorre na transmissão por doação na data em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário, na extinção do usufruto, nos exatos termos do art. 4º, II, 'b', da Lei Estadual nº 8.821/89 (com redação anterior às alterações promovidas pela Lei Estadual nº 12.741/07).

Na espécie, a consolidação da propriedade plena na pessoa da embargante, de forma efetiva, somente veio a ocorrer a partir da morte de Ivana Gojo, em 18/02/2002, última usufrutuária (fl. 05).

Neste aspecto, bem andou a r. sentença recorrida, como se observa do trecho adiante transcrito:

Na hipótese em tela, a consolidação da propriedade plena na pessoa da embargante, de modo efetivo e real, ou, nos termos da lei referida, de forma determinante, só aconteceu com o óbito de Ivana, em 18/05/2002 (fl. 5).

A propósito, a nova redação do artigo 4º, inciso II, da Lei Estadual n. 8.821/89, em razão da alteração promovida pela Lei Estadual n. 12.741/2007, na alínea "d", auxilia em termos de interpretação. Segundo a nova regra, o fato gerador ocorre "(...) na data da morte de um dos usufrutuários, no caso de usufruto simultâneo em que tenha sido estipulado o direito de acrescer ao usufrutuário sobrevivente" (grifou-se).

Logo, não existindo previsão quanto ao direito de acrescer, exigindo a lei a ocorrência de fator determinante para a consolidação da propriedade, que só passou a ser plena, no caso, com a morte de todos os usufrutuários, o marco relevante, na lide em exame, foi o óbito de Ivana, que aconteceu em 18/05/2002 (fl. 5).

Conseqüentemente, sendo desimportante a data de óbito de Valentin, não merece êxito a tese de impossibilidade de cobrança da integralidade do imposto.

Por tais razões, falece de acolhida a inconformidade, devendo ser mantida r. sentença combatida, razão pela qual majoro os honorários advocatícios fixados em favor dos procuradores do embargado, por força do §11 do art. 85 do CPC/15, para 18% (dezoito por cento) sobre o valor atualizado da causa, em observância ao §2º, incisos I a IV, §3º, I, e §4º, III, do art. 85, também do CPC/15.

Ante o exposto, voto em desprover o apelo.



MB
Nº 70073657231 (Nº CNJ: 0129838-93.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

DES.ª DENISE OLIVEIRA CEZAR - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH (PRESIDENTE) - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH - Presidente - Apelação Cível nº 70073657231, Comarca de Porto Alegre: "DESPROVERAM O APELO. UNÂNIME."

Julgador(a) de 1º Grau: LEANDRO FIGUEIRA MARTINS