



MINISTÉRIO DA FAZENDA

...EG...

Sessão de 26 de novembro de 19 81

ACORDÃO Nº -CSRF/01-0.186

Recurso nº RP/104-0.049

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido : 4a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: JOSÉ JACINTHO PACHECO

USUFRUTO. TRANSFERÊNCIA DE RENDIMENTOS.

A transferência de rendimentos líquidos, a título gratuito, aos nu-proprietários, em face de estima e consideração, não equivale à cessão parcial de usufruto, nem à cessão do exercício do direito ao referido usufruto.

O caráter pessoal e personalíssimo dessa transferência não afasta a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cuja disponibilidade econômica e jurídica "nasce nas mãos do usufrutuário." É esse o responsável pelo pagamento do tributo, representando a transferência de rendimentos mera liberalidade. Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros LUIZ MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e AMADOR OUTERELO FERNÂNDEZ.

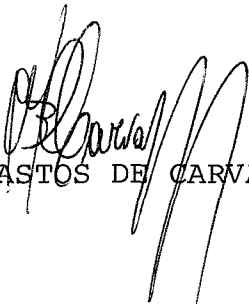
Sala das Sessões (DF), em 26 de novembro de 1981

AMADOR OUTERELO FERNÂNDEZ

- PRESIDENTE

WAGNER GONÇALVES

- RELATOR



ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES, e PEDRO MARTINS FERNANDES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0768/029.200/79

RECURSO N.º: RP/104-0.049

ACÓRDÃO N.º: -CSRF/01-0.186

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 4a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO JOSÉ JACINTHO PACHECO

R E L A T Ó R I O

O Procurador da Fazenda Nacional junto à 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes recorre da decisão daquele Colegiado que deu provimento ao recurso do Sr. José Jacintho Pacheco, para reformar a decisão da instância singular e, assim, reconhecer possível a cessão de alugueres ao nu-proprietário, feita pelo usufrutuário, o que resultou na substituição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Os fatos e as razões da douta Procuradoria estão assim explicitados:

"3. A situação fática prende-se a doação feita pelo interessado, JOSÉ JACINTHO PACHECO, aos seus filhos, da metade dos bens que lhe competia no inventário de sua falecida mulher. Pelo mesmo instrumento, os filhos donatários constituíram o seu pai, doador, como usufrutuário de todos os bens (escritura pública de fls. (68/70-verso)).

4. Posteriormente e também por escritura pública, o pai usufrutuário resolveu "ceder e transferir mensalmente em partes iguais, ou seja 25% (vinte e cinco por cento) da totalidade da renda líquida, atual e futura, de todos os bens inventariados, durante toda a sua vida, para

Acórdão nº-CSRF/01-0.186

seus filhos, nora e sucessores" (fls. 72/73).

5. A cessão e transferência de parte da renda líquida auferida pelo usufrutuário não podem alterar o sujeito passivo da obrigação tributária, por configurar-se doação, e não modificação na figura do usufruto.

6. O usufrutuário continua com a posse direta das coisas, usando-as e administrando-as, pois não há informação em contrário, percebendo os seus frutos.

7. Ao perceber os frutos, torna-se proprietário deles, como ensina Caio Mário da Silva Pereira, verbis:

"Percepção de frutos. Aí reside a essência do usufruto, que todo ele se constitui para proporcionar ao usufrutuário, a fruição da coisa, dela extraíndo frutos e produtos, cuja propriedade adquire (HEDEMANN, ENNECCERUS)"
(Instituições de Direito Civil, vol. IV, 1a, ed., págs. 205/206).

8. Integrados os frutos ao patrimônio do usufrutuário, a sua cessão ou transferência para o de outras pessoas configura doação, exatamente como o contrato é definido pelo Código Civil (art. 1.165).

9. O ato expresse no documento de fls. 72/73 não representa sequer uma cessão do exercício de parte do usufruto, pela falta de determinação da coisa, ou coisas, sobre que recairia. E pela mesma sorte, afasta-se a renúncia parcial.

10. Percebendo o usufrutuário todos os frutos das coisas usufruídas, in casu, os aluguéis, estabelece-se uma relação pessoal e direta entre sua pessoa e a disponibilidade econômica e jurídica da renda auferida. Sujeito passivo da obrigação tributária é, pois, o usufrutuário, a quem deve ser imputada a totalidade dos rendimentos de aluguéis percebidos em razão do usufruto.

11. Em decorrência do exposto e porque as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo (art. 123, CTN), espera a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, para restabelecer a decisão da Superintendência Regional da Receita Federal 7a. Região Fiscal, que entendera tratar-se a situação de verdadeira doação, devendo os rendimentos serem tributados exclusivamente na pessoa do usufrutuário."

O voto que fez prevalecer o entendimento

do



Acórdão nº-CSRF/01-0.186

Colegiado a quo, da lavra do ilustre Conselheiro Francisco Amarral Manso, esclarece, no principal:

"O art. 713 do Código Civil declara que "constitui usufruto o direito real de fruir a utilidade e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade".

Reportando-se à definição de Clóvis, Washington de Barros Monteiro conceitua usufruto como "o direito real conferido a uma pessoa, durante certo tempo, que a autoriza a retirar da coisa alheia os frutos e utilidades que ela produz" (Curso de Direito Civil 7a. Ed. Vol. 3ª, pág. 291), o que pressupõe a coexistência de dois sujeitos do direito: o usufrutuário e o nuproprietário; ao primeiro se conferem o uso e o gozo da coisa, e ao segundo pertence sua substância, a nua-propriedade, o domínio despojado de seus elementos vivos, os quais se atribuem ao primeiro, o usufrutuário (id.ib.).

O renomado tratadista, ao discorrer sobre as espécies de usufruto, classifica-o quanto à sua causa (legal e convencional), quanto ao seu objeto (geral ou universal e particular), quanto à sua extensão (pleno e restrito) e quanto à sua duração (vitalício e temporário).

É ainda o grande mestre quem alerta para a proibição do Código do usufruto sucessivo; contudo, não impede se institua usufruto simultâneo em favor de várias pessoas:

"Não se confundem as duas modalidades. No sucessivo, o usufrutuário goza sozinho da coisa e por sua morte transmite a posse e o gozo ao sucessor. No simultâneo, há pluralidade de usufrutuários, que a um só tempo gozam da coisa usufruída, permitido ao sobrevivente o direito de acrescer, se convencionado" (ob. cit. pág. 309).

Finalmente, dentre as inúmeras considerações tecidas pelo saudoso civilista, extraímos uma que entendemos sobremaneira atinente. Após referir-se às sete modalidades de extinção do usufruto, elencadas no art. 739 do Código Civil, assim preleciona:

"Tais os modos de extinção previstos pelo Código, aos quais se pode juntar a renúncia ou desistência por parte do usufrutuário, modo genérico de extinção dos direitos patrimoniais, renúncia que deve constar de escritura pública, se o direito se refere a bens imóveis de valor su-



Acórdão nº-CSRF/01-0.186

perior a NCr\$ 10,00, ou de termo nos
autos, assinado pelo renunciante"
(ob. cit. pág. 312).

As considerações acima já permitem se fa-
çam algumas projeções sobre os autos, a fim de
melhor compreensão da problemática envolvida.

Inicialmente, pode-se concluir que, de
fato, o recorrente é o único usufrutuário dos alu-
guéis, mas que estes beneficiam igualmente, embo-
ra em proporções distintas, também os herdeiros.
Com efeito, a partir da escritura de fls. 3/5, os
herdeiros possuem um título que lhes assegura o
recebimento de uma quantia que é sua. O recor-
rente não pode, ao seu livre arbítrio, dar ou não
dar parte dos alugueis a seus filhos, noras e su-
cessores; ele agora está obrigado a transferir-
lhes o que por direito lhes pertence. Embora a
administração dos bens permaneça como pregorrati-
va do recorrente, os frutos apurados não mais
lhes pertencem com exclusividade."

"Estranhamente a autoridade admite, de
plano, a transferência da propriedade dos imóveis
e a cessão, para o recorrente, de usufruto total
a que teriam direito os demais herdeiros (1º Con-
siderando), mas se insurge quando o recorrente,
usando de idênticos instrumentos, transfere (cede
ou doa) apenas parte do mesmo usufruto, como se
devolvendo estivesse o que, por direito, como se de-
volvendo estivesse o que, por direito, já cabia
aos herdeiros (5º e 6º Considerandos). Claro está
que, se a doação fosse apenas verbal, tal libera-
lidade não produziria efeitos além da esfera es-
tritamente íntima das pessoas envolvidas, perma-
necendo o recorrente como verdadeiro sujeito pas-
sivo (contribuinte) da obrigação tributária. Esta
não é, porém, a hipótese dos autos, onde houve
transferência efetiva de parte do usufruto para
os herdeiros, não se lhe podendo imputar - ao re-
corrente - o ônus da obrigação tributária, quer
como responsável, pela porção do usufruto que não
mais lhe pertencia.

Por fim, não me impressiona sobremaneira
a simples verificação, insistentemente lembrada
e comprovada pelo recorrente, de que não teria
havido prejuízo para os cofres públicos, pois,
de qualquer maneira a totalidade dos alugueres
fora submetida a tributação, quer na pessoa do
recorrente, quer por estar incluída nas declara-
ções dos herdeiros. Efetuando-se a constitui-
ção do crédito tributário através procedimento
obrigatório mas vinculado, impõe-se cuidar se-
jam os ditames legais respeitados, sendo irrele-
vante chegar-se ao mesmo "quantum" pecuniário.

Assim, embora entenda que prevalecem os



Acórdão nº-CSRF/01-0.186

argumentos favoráveis ao recorrente, cumpre-me observar que a parte pertencente aos filhos, noras e sucessores do recorrente limita-se a Cr\$ 563.739,50 (25% de Cr\$2.254.958,00), contrariamente ao que foi apontado pelo recorrente."

E, assim, manifesta-se pelo provimento do recurso.

O voto vencido, que justificou a propositura do recurso especial, fls. 114/122, salienta, no principal:

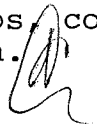
"Resulta claro que, da escritura pública de cessão e transferência de percentagem da renda líquida mensal do recorrente aos seus filhos, aquele apenas se obrigou a entregar a estes, mensalmente, parte da renda líquida total auferida dos imóveis de que os filhos são nu-proprietários, e, estes apenas adquiriram o direito de exigir do recorrente a prestação dessa obrigação."

"No caso específico de rendimentos produzidos por imóveis locados, pertencem eles, por serem frutos civis, aos detentores do direito de propriedade plena desses bens, ou àqueles a quem tenham sido legalmente transferidos os direitos de uso e/ou gozo ou fruição, mediante a instituição de usufruto, gravando o direito de propriedade.

Qualquer outra modalidade de transferência desses rendimentos a terceiros, inclusive aos nu-proprietários excetuada e efetuada a título de usufruto formalmente constituído, não produz efeitos no campo do Direito Tributário que, nessa parte, cinge-se estritamente às configurações dos institutos de Direito Civil, tributando como rendimentos do titular da propriedade plena, ou do uso e/ou gozo ou fruição dos imóveis, os aluguéis produzidos por estes.

O titular da propriedade plena ou do uso e/ou gozo ou fruição dos imóveis locados tem, por definição legal o direito de usar, e/ou gozar ou fruir, ou dispor dos seus aluguéis, ou seja, tem a disponibilidade jurídica desses rendimentos, e a econômica quando do seu recebimento."

"No caso destes autos, tendo o recorrente, no exercício do direito de fruição dos imóveis de que é usufrutuário, recebido a totalidade dos aluguéis e somente depois de recebidos estes, transferido parte deles para os seus filhos, não há fugir ao fato de que tenha tido, não só a disponibilidade jurídica desses rendimentos, como também a sua disponibilidade econômica."



Acórdão nº-CSRF/01-0.186

Desta maneira configura-se, em toda a sua extensão, o fato gerador do imposto definido no artigo nº 43, e seu inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), de teor seguinte:

Art.43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;"

E a hipótese de incidência, "in casu", é a prevista na alínea "a", artigo nº 33, combinada com a alínea "a" do artigo nº 24, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, baixado pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.75, então vigente, transcritos a seguir:

"Art.50.Na cédula "E" serão classificados, como alugueis, os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como:

a) aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscimos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

Art.39. Serão classificados como alugueis ou "royalties" nas cédulas onde couberam, todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 33 e 40, tais como:

a) as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses."

Fica, portanto, claramente evidenciada a legalidade do tributo exigido nestes autos e, por via de consequência, superadas as hipóteses de que inexistia base legal para a sua cobrança.

Releva notar que, ao contrário da obrigação assumida em escritura, de ceder e transferir aos filhos 25% da renda líquida mensal proveniente de alugueis dos imóveis dos quais é o recorrente usufrutuário, este transferiu-lhes Cr\$ 576.073,00 que correspondem a 25,546% do valor bruto dos alugueis, tendo estes atingido a Cr\$ 2.254.958,00 (fls. 30).

O critério adotado pelo recorrente de



Acórdão nº-CSRF/01-0.186

excluir dos rendimentos declarados o montante transferido aos filhos, além de estar ao desabrigado da lei, ainda resulta em prejuízo para a Fazenda Nacional, pois enquanto o recorrente foi tributado a uma alíquota efetiva de 36,401% (fls. 19), essa alíquota efetiva correspondeu, para os seus filhos, a 28,586% (fls.74), 21,024%(fls.92), 6,213% (fls.99) e 28,783% (fls.84).

Além do mais, tal critério implicou, na prática, na transferência da obrigação de pagar imposto sobre esses rendimentos, que é do recorrente, para seus filhos que, sobre essas parcelas, pagaram imposto indevidamente."

É o relatório.

V O T O

Conselheiro WAGNER GONÇALVES - Relator:

Como se vê, centra-se a controvérsia na interpretação de um usufruto e de "transferência" de parte de seus frutos, na forma dos contratos de fls. 36/38v e 3/5.

Pelo primeiro, o pai doou "a metade" de seus bens aos filhos, reservando o direito à fruição dos mesmos, e estes transferiram o usufruto da outra metade dos bens ao pai, que receberam pela morte da mãe.

Assim, a fruição, uso e gozo de todos os bens do casal, após a morte da consorte, continuaram a pertencer ao recorrente.

Pelo segundo, contrato de fls. 3/5, o recorrente, através de "escritura de compromisso" transferiu parte da renda líquida aos filhos, em caráter irrevogável e irretratável - fls. 4 - verso, "movido pela grande estima que sempre lhes teve".

A noção de usufruto está expressa no Código Civil. É "direito real de fruir de utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade" art. 713.

Limita o exercício do direito de propriedade, mas é destacado e a título distinto. Não se encontra em estado de

indivisão com o direito do nu-proprietário. É transitório, im-
perfeito, delimitado, e grava a coisa de ônus real.

O caráter distinto de tal direito encontra apoio
nas palavras de J.M. de Carvalho Santos, que nos auxilia, verbis:

"Ainda que o usufrutuário tenha direito na sua
propriedade, o certo é que o direito de usufruto,
ainda que enfeixado no direito de propriedade con-
serva, embora não destacado, uma existência pró-
pria e independente que permite distingui-lo in-
tidamente."

(Código Civil Brasileiro Interpretado, vol, IX,
Ed. 1937, Ed. Freitas Bastos, pág 331).

Como direito distinto, ele gera frutos e são es-
ses frutos que interessam ao Direito Tributário e ao deslinde da
controvérsia.

De fato, a disponibilidade econômica ou jurídica
da renda produzida por esse direito pertence ao usufrutuário -
recorrente. É com ele que nasce o fato gerador do imposto de ren-
da. É nas "mãos" dele que aparece o "plus", o "quid", o algo
a mais, que dá origem à obrigação tributária. Isso, em face do
caráter distinto, destacado e bem definido do direito de usufru-
tuário.

Daí, entendo incorreta a decisão a quo quando sa-
lienta, entre outras coisas, que o que se estaria transferindo
com o contrato de fls. 3/5 é "o que por direito lhes pertence."

Além disso, o que interessa para o campo do direi-
to tributário são os frutos, e esses pertencem, no momento e en-
quanto o usufrutuário vida tiver, ao próprio recorrente. É ele o
administrador dos bens, não podendo os filhos "agirem para obter
os frutos", mas sô obtendo-os após os procedimentos e a interme-
dição do recorrente.

O caráter pessoal da obrigação que assumiu com os
filhos, através do compromisso de fls. 3/5, não lhes devolve par-
te dos elementos que integram o direito de propriedade plena, já
que são eles, no momento, titulares de propriedade limitada.

Aliás, não lhes devolve nada, mas transfere-lhe
rendimentos "movido pela grande estima que sempre lhes teve"
fls. 4, verso.

Além disso, o direito ao usufruto só se pode transferir ao nu-proprietário em vida do usufrutuário, por alienação, o que não foi feito pelo contrato de fls. 3/5. Pode-se, entretanto, transferir não o direito, que é personalíssimo e ligado à vida do usufrutuário, mas o exercício desse direito.

É o que prescreve o art. 717, do C. Civil, que tomo a liberdade de transcrever:

"O usufruto só se pode transferir, por alienação, ao proprietário da coisa; mas o seu exercício pode ceder-se por título gratuito ou oneroso."

Se não ocorreu a transferência do usufruto por alienação, teria ocorrido, através do documento de fls. 3/5, a cessão do exercício por título gratuito?

Não. Entendo que tal não ocorreu, por que o exercício do direito implica em poder usar, gozar, possuir, administrar e perceber os frutos.

No dizer de Pothier, "Traite du contract de vente", § 546, apud Carvalho Santos, mesma obra antes citada, pag. 367:

"O direito do usufruto subsiste, portanto, na pessoa do usufrutuário, não obstante a cessão do exercício do direito. O comprador não adquire senão o uso desse direito e a faculdade de perceber os frutos em lugar do usufrutuário."

No caso, houve a transferência de rendimentos, tão somente. E rendimentos líquidos, não se transferindo os elementos que integram o exercício do direito ao usufruto, que envolve, além dos frutos, como mencionado, o direito de usar, gozar, possuir e administrar.

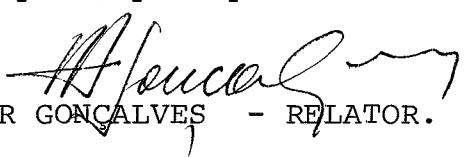
Ora, se não se pode administrar, se não se pode ser a fonte, o contato com o fato gerador do tributo, não se pode falar em substituição ou transferência do sujeito passivo da obrigação tributária.

Houve, assim entendendo, através do contrato de fls. 3/5, uma doação mensal de rendimentos, movida por estima e consideração do donatário.



Acato, pois, as razões do bem elaborado voto vencido e da Procuradoria da Fazenda Nacional.

VOTO, pois, pelo provimento do recurso


WAGNER GONCALVES - RELATOR.