



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 25 de outubro de 1985.

ACORDÃO Nº-CSR/01-0.593

Recurso nº RP/102-0.129

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

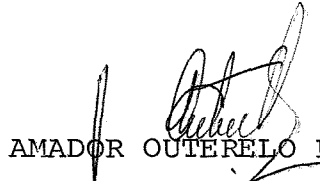
SUJEITO PASSIVO: NORMANDO TEDESCO (ESPÓLIO)

IRPF - ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCES
SORES. O lançamento do imposto será feito, a
té a partilha ou adjudicação dos bens, em no
me do espólio. Homologada a partilha, torna-
se impossível exigir do espólio o cumprimen
to de suas obrigações tributárias, pelo que
os sucessores a qualquer título e o cônjuge
meeiro se tornam pessoalmente responsáveis pe
los tributos devidos até a data da partilha
ou adjudicação, limitada essa responsabilidade
de ao montante do quinhão ou do legado, da he
rança, ou da meação. Por conseguinte, nulo
é o lançamento realizado contra o espólio, a
pós a homologação da partilha, por erro na i
dentificação do sujeito passivo.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fis
cais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julga
do.

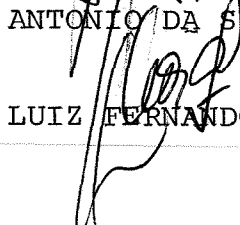
Sala das Sessões (DF), em 25 de outubro de 1985.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA,
URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, PE-
DRO MARTINS FERNANDES, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, CARLOS AGOSTI-
NHO ALÉSSIO OLIVETO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0925/050.177/81-46

RECURSO Nº: RP/102-0.129

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/01-0.593

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: NORMANDO TEDESCO (ESPÓLIO)

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no inciso I do art. 3º do Decreto nº 83.304, de 1979, e legislação pertinente, recorre o Procurador da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos autos do Processo nº 0925/050.177/81-46, contra NORMANDO TEDESCO (ESPÓLIO), tendo em vista o Acórdão nº 102-20.868, que, por maioria de votos deu provimento ao recurso voluntário. As razões do recurso se acham às fls. 142/148, com data de 06.07.84, sendo que a decisão prolatada pelo colegiado, em sessão de 20.01.84, teve a vista oficial no dia 05.07.84.

Em decorrência de revisão interna efetuada nas declarações de rendimentos do referido espólio, entendeu a autoridade revisora ter havido irregularidade em relação à venda de pinheiros que constavam do item 15 de declaração de bens do exercício de 1980, eis que a viúva-meeira e seus dois filhos-herdeiros venderam, em 28.12.79, 2.500 daquelas árvores, pelo valor de Cr\$ 22.500.000, conforme Promes

Acórdão nº-CSRF/01-0.593

sa de compra e venda. Tais contratos de promessa foram contabilizados, em 31.12.79, pela empresa compradora, conforme atestou o fiscal que verificou os lançamentos contábeis procedidos naquela data pela adquirente. A par de ter sido escriturada a compra de pinheiros, ocorreu o pagamento de uma parcela significativa, ou seja, Cr\$ 19.000.000, sendo que a parcela restante de Cr\$ 3.500.000 foi paga em 31.03.80. Entendeu, assim, a fiscalização que as referidas alienações foram realizadas pelo espólio e não pelos herdeiros, razão pela qual considerou que a parcela de Cr\$ 22.500.000 relativa à venda de 2.500 pinheiros sobre terras de terceiros, deveria ser incluída como rendimento da cédula "H" do espólio.

A inventariante, na ocasião, impugnou a exigência fiscal, alegando, primeiramente, que pinheiros são imóveis, por força do art. 43 do Código Civil, que considera como tais as árvores plantadas. Ora, a compra e venda de imóveis se opera por escritura pública, sendo que no caso houve apenas promessa de compra e venda. Além do mais, a alienação pelo espólio dependeria de prévia autorização judicial, o que não ocorreu. Ainda que se tratasse de renda do espólio, a tributação seria sobre o lucro imobiliário e pelo que excedesse a Cr\$ 4.000.000 (Decreto-lei nº 1.641/78, art. 1º). Na realidade, o espólio nada vendera, mas os herdeiros, com apoio no art. 1.572 do Código Civil, que determina:

"Aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários."

O Delegado da Receita Federal decidiu a questão, no sentido de que o alienante tinha sido o espólio porque, embora possuindo



Acórdão nº-CSRF/01-0.593

domínio e posse sobre os bens do inventário, os sucessores ainda não eram os proprietários dos bens. De acordo com suas palavras, "os beneficiários dos bens pertencentes ao espólio foram individualizados no esboço de partilha, entretanto, esta individualização não lhe dava o direito de dispor dos bens a eles destinados, que de direito pertenciam ao espólio." Assim, os rendimentos oriundos da venda de quaisquer destes bens, anteriormente à homologação judicial da partilha, pertencem ao espólio. Os valores recebidos por sucessores, resultantes dessa venda, serão considerados adiantamentos da legítima. A seguir, formulou os seguintes "consideranda":

"CONSIDERANDO que a partilha foi homologada em 23.05.80;

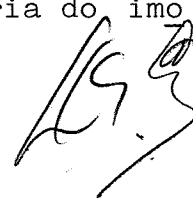
CONSIDERANDO, que o pinheiral foi vendido em 28.12.79, conforme contratos anexos, sendo o pagamento totalmente integralizado pela adquirente em 01.03.80, ocasião em que se concretizou a transferência de propriedade dos pinheiros;

CONSIDERANDO, assim, que a transação foi realizada enquanto o bem estava juridicamente vinculado ao espólio;

CONSIDERANDO que dessa transação coube aos sucessores adiantamentos da legítima, já que os rendimentos dela advindos são de quem, na ocasião do negócio, era detentor do título de propriedade, no caso o espólio;

CONSIDERANDO o preceituado nos art. 7º, 8º e 39 "b" do regulamento do Imposto de Renda - Decreto 76.186/75 (7º, 8º e 39, II do RIR/80);

CONSIDERANDO o Parecer Normativo nº 181/70, em plena vigência, que estabelece que o lucro apurado na venda de pinheiros em pé, adquiridos por pessoa física não proprietária do imóvel



Acórdão nº-CSRF/01-0.593

vel, é tributável na cédula "H" da declaração;

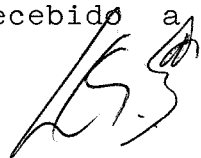
CONSIDERANDO que o pagamento resultante da venda dos pinheiros foi efetuado parte em dezembro de 1979 e o saldo em março de 1980, abrangendo, portanto, duas declarações de rendimentos do espólio - exercício de 1980 e a do seu encerramento (ano-base e exercício de 1980).

JULGO IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, determinando, contudo, a exclusão de Cr\$ 3.500.000 do valor que originou o lançamento de fls. 62, o qual deverá ser adicionado aos rendimentos do período janeiro/maio/80, conforme Considerando nº 6.7, que correspondem à declaração de encerramento do espólio. Com a reformulação do lançamento do exercício de 1980, pela referida exclusão, o crédito tributário, conforme minuta de cálculo anexa, fica assim constituído ..."

O representante do sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao 1º Conselho de Contribuintes, reiterando, na essência, os argumentos anteriormente apontados e a 2ª Câmara se pronunciou favoravelmente ao recorrente em acórdão assim ementado:

"A sentença homologatória confirmando o esboço de partilha dos bens arrolados pela meeira e herdeiros, sendo todos os interessados maiores e capazes, retroage à data de sua apresentação para os efeitos do imposto de renda, oportunidade em que cada qual pode dispor dos bens que lhe tocarem na partilha."

Entendeu a Câmara recorrida que, na hipótese, tinha ocorrido erro de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, pois as transações comerciais que geraram a tributação discutida não foram realizadas pelo espólio, mas, sim, pelos legítimos proprietários das árvores, que já tinham recebido a



Acórdão nº-CSRF/01-0.593

posse e a propriedade dos bens, por força do disposto no art. ...
1.572 do Código Civil. Acrescentou o relator:

"Atente-se para o fato de que as operações as
quais foram atribuídas a rentabilidade discu
tida ocorreram em 28 de dezembro de 1979
(docs. de fls. 81 a 85).

Em 5 de dezembro de 1979, portanto antes das opera
ções citadas, a Inventariante juntamente com
os herdeiros filhos apresentaram o Esboço de
Partilha dos bens arrolados (fls. 76), fican
do delineado que à meeira caberia 3.475 pi
nheiros e a cada quinhão 1737 idem (fls. 78).
Em prol do contribuinte milita ainda o fato de
que todos os interessados são maiores, o que
em resumo confere um cunho de definitividade
ao Esboço de Partilha apresentado pela inven
riante compromissada nos autos. Nestas condi
ções, a partilha dos bens deixados por fale
cimento de Normando Tedesco foi feita exatamen
te na conformidade com o Esboço de Partilha de
fls. 76, conforme sentença homologatória de fo
lhas 106, o que me conduz ao entendimento de
que embora firmada em 23 de 05 de 1980, seus
efeitos retroagiram à data da formalização do
mencionado esboço, ou seja, 5 de dezembro de
1979. Desta forma, quando da realização das o
perações de venda de pinheiros em pé, as tran
sações referidas estavam sendo efetuadas pe
los legítimos proprietários e não pelo espó
lio."

O Procurador da Fazenda Pública apresentou recur
so especial, opondo-se à tese do acórdão expressa na ementa acima
transcrita, acrescentando que:

"O Sujeito Passivo, como exige o art. 8º do
Regulamento em vigor, com fonte no Decreto-lei



Acórdão nº-CSRF/01-0.593

nº 5.844/43, art. 45, e Lei nº 154/47, art. 1º, é o ESPÓLIO e NÃO "os legítimos proprietários" (SIC), ISTO é, os herdeiros e a inventariante, de que fala o Relator, em total dissintonia com as normas jurídicas vigentes."

Invocou o art. 8º do RIR/80, segundo o qual:

"O lançamento do imposto será feito, até a partilha ou adjudicação dos bens, em nome do espólio."

Ainda, o art. 9º deste mesmo decreto consolidador das regras do imposto de renda conclama que:

"A partir da abertura da sucessão e enquanto não for comunicada a homologação da partilha ou a adjudicação dos bens, as obrigações estabelecidas neste Regulamento ficam a cargo do inventariante."

Cita, a propósito, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO cujo ensinamento é no sentido de que "antes da partilha, o co-herdeiro pode alienar ou ceder apenas a sua quota ideal; não lhe assiste o direito de separar do acervo parte certa e determinada, para transferí-la a terceiro." E acrescenta o Procurador que este é o princípio absoluto, dada a universalidade e indivisibilidade da herança.

As contra-razões se acham às fls. 152/157, na mesma linha de raciocínio, em sua essência, que o acórdão recorrido.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso foi apresentado tempestivamente e preenche os requisitos para sua interposição, pelo que passo à análise do mérito.

Devolve-se a discussão da matéria a esta Câmara Superior, tendo o Relator do acórdão recorrido partido do seguinte posicionamento:

"Todo o deslinde da controvérsia cinge-se a sede finir se a operação de venda de pinheiros em pé foi realizada pelas pessoas físicas (meeira e herdeiros) ou se pelo espólio."

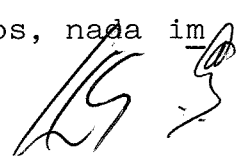
A tese do ilustre relator se sintetiza, por sua vez, nestas palavras:

"As transações comerciais que geraram a tributação discutida não foram realizadas pelo Espólio, segundo entendo, mas, sim, pelos legítimos proprietários das árvores, sendo que as operações foram feitas individualmente."

Tal conclusão foi extraída do art. 1572 do Código Civil, segundo o qual:

"Aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários."

Se a posse e o domínio já eram dos herdeiros, nada im



pedia, segundo o Relator, que estes vendessem os pinheiros em pé, no curso mesmo do inventário, logo após a apresentação do esboço de partilha dos bens arrolados, sobretudo porque todos os interessados, no caso, eram maiores. Deste modo, a homologação teria o efeito de mero ato declaratório, já que seus efeitos retroagiriam à data da formalização do mencionado esboço.

Apesar do brilhantismo e da lógica envolvendo tal espécie de raciocínio, a solução para o caso em julgamento há de ser alcançada mediante a contemplação da hipótese no contexto do Direito Tributário, pelos motivos que passo a expor.

O Direito Civil preocupa-se com o fenômeno da sucessão do de cujus. Esta expressão latina, aliás, é forma elíptica da frase de cujus successione agitur. Por isso mesmo o Livro IV do nosso Código Civil tem o título "Do Direito das Sucessões". Se assim é, compreende-se por que o livro se inicie com a famosa disposição geral do art. 1572, segundo o qual no momento da abertura da sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros. O direito privado se preocupa com o que vem depois do momento da morte. Su-ceder, neste caso, é vir depois, colocar-se após, não no espaço, mas no tempo. Em sentido amplo, suceder é colocar-se, no tempo, depois de outro, tomando, na relação jurídica, o lugar que este outro ocupava. Em sentido estrito, suceder é herdar, supondo, portanto, a morte de quem foi sucedido.

No dizer de PONTES DE MIRANDA:

"Quem sucede, põe-se no lugar da pessoa de quem provém o patrimônio ou o direito ou de que provêm alguns direitos. Sucede-se em dívidas, como em direitos. Em obrigações, como em pretensões. Em situações passivas nas ações, como em situações ativas. A sucessão, em princípio, é nos di

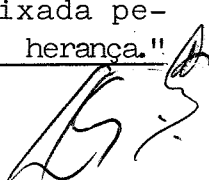
reitos e nas dívidas, ou no direito com os deve
res e ônus..."

A sucessão supõe que, em relação a algum titu
lar de direito, ou de direitos, outrem entre
por baixo (sub cedere), quer se trate de suces
são entre vivos ou a causa da morte quem com
pra, quem aceita doação, quem é cessionário, é
sucessor. Sucessor é o herdeiro, ou o legatá
rio. O que é preciso é que, a respeito da mes
ma relação jurídica, ou das mesmas relações ju
rídicas se mude o sujeito. Não importa se deri
vou o negócio jurídico, ou do fato da morte de
alguém" (Tratado do Direito Privado, Borsoi,
Rio, vol. 55, § 5.614, 2).

Esta é axiologia própria do Código Civil e sob es
ses valores é que o código desdobra em capítulos como o da transmis
são da herança, da aceitação ou da renúncia da herança, da ordem
da vocação hereditária, da sucessão testamentária e, finalmente, do
inventário e da partilha.

A visão do Direito Tributário e, mais especificamen
te, da legislação relativa ao imposto de Renda não se fixa no fenô
meno da sucessão, mas no conceito econômico do espólio. Ao invés de tra
tar diretamente da sucessão causa mortis, o RIR/80 dedica seção in
teira (arts. 7º a 12) ao que denomina de Espólio, vocábulo derivado
do latim (spolium), em sentido que se aproxima de despojos. Espólio
tem o mesmo significado do que resta, do que fica, ou seja, o espó
lio é a totalidade de bens deixados por uma pessoa após sua morte.
Hoje, como nota DE PLACIDO E SILVA, em seu festejado "Vocabulário
Jurídico", indica o acervo hereditário ou simplesmente os bens dei
xados pelo falecido. De acordo com suas palavras:

"Espólio, assim, é a massa de bens, deixada pe
lo de cujus e que constitui os bens da herança."

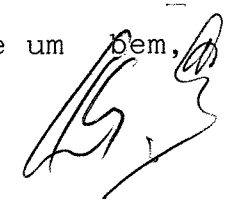


Acórdão nº-CSRF/01-0.593

Sendo o espólio considerado massa de bens, compõe o que, em direito, se denomina universalidade de bens. O civilista RUGIERO, em seu "Instituições de Direito Civil" (vol.2, § 767) invoca o ensinamento de POMPÔNIO (Digesto 41, 3, 30), que dividia os corpora em três gêneros: os simples, como o homem, o madeiro e a pedra; os compostos, como o edifício, o navio, o armário; e as universalidades como o povo, a legião e o rebanho. Comentando essa passagem, SYLVIO MARCONDES, na mesma linha de TRABUCCHI escreveu:

"As universalidades são constituídas por uma pluralidade de coisas que conservam sua autonomia funcional mas são unificadas em vista de uma particular valorização, feita pelo sujeito ou reconhecida pelo Direito. Por isso, em contraposição às coisas compostas, que resultam da fusão de diversos elementos (corpora ex coherentibus), chamam-se também de coisas coletivas (corpora ex distantibus). Esta a noção corrente, acolhida no Código Civil ao definir: "as coisas simples ou compostas, materiais ou imateriais, são coletivas, ou universais, quando se encaram agregadas em todo". Trata-se, pois, segundo resumo de BIONDE, de uma reunião, não material, como pluralidade de coisas homogêneas ou heterogêneas, de modo a formar uma entidade complexa, transcendente das coisas singulares que a compõem, sujeitas a denominação e regime únicos, embora subsista a individualidade prática e jurídica de cada coisa componente" (Problemas de Direito Mercantil, Max Limonad, 1970, pág. 76).

As universalidades, conforme os romanos, poderiam configurar a chamada universitas juris, como a herança, pecúlio e semelhantes, ou a universitas corporis, como o rebanho. Daí a tradicional distinção entre universalidades de direito e universalidades de fato. Conforme acentua o mesmo SYLVIO MARCONDES, citando BONECA SE, a universalidade de direito não corresponde à idéia de um bem,



Acórdão nº-CSRF/01-0.593

em sentido estrito, como na universalidade de fato, mas evoca, pelo contrário, a idéia de uma massa de bens que permanecem totalmente distintos uns dos outros e são suscetíveis de conservar íntegras as respectivas fisionomias, mesmo dispersos. Cita RUGGIERO, o qual destaca dois aspectos: "é, por um lado, o reconhecimento legal do agregado, como unidade jurídica submetida a regras particulares, em que se prescindem dos vários componentes; por outro, o fato dele ser um complexo de relações jurídicas, e não de relações e de coisas corpóreas, a fim de que sejam tomados em consideração, não os vários bens, quer móveis, quer imóveis, sobre os quais as relações são constituídas, mas as próprias relações que se referem aos bens, isto é, os direitos de que são constituídas". Conclui SYLVIO MARCONDES que a universalidade de direito é:

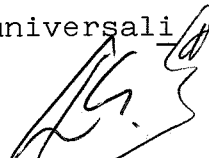
- 1º - um complexo de relações jurídicas ativas e passivas;
- 2º - formado por força de lei;
- 3º - para unificação das mesmas relações.

O espólio é, sem sombra de dúvida, uma universalidade de direito, pois é o próprio art. 57 do Código Civil que assim o define. Nesse sentido, já dizia PONTES DE MIRANDA:

"A herança - e há explicitude no direito brasileiro - é universitas juris, sem que possa negá-lo o fato de testadores poderem deixar o bem a a A e o bem b a B. Se o decujo deixou fração e na fração inclui bem, com isso não se retirou à herança a universalidade. Nem afasta o ter o testador nomeado legatários" (Tratado, cit., vol. 55, § 5.614, pág. 180).

BONNECASE, citado por SYLVIO MARCONDES, ensina que:

"Os diversos componentes, tanto da universalidade



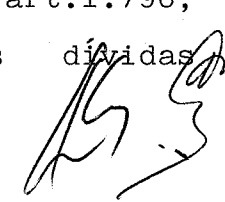
Acórdão nº-CSRF/01-0.593

dade de fato, como da de direito, são conside
rados, antes em atenção a seu valor econômico do
que em sua individualidade. Segundo a expres
são usual, são elementos fungíveis, isto é ele
mentos que podem desaparecer, susstituir-se
por outros ou aumentar, sem que a universalida
de, encarada em si mesma, se modifique quanto
à sua condição jurídica ou à sua natureza"(Pro
blemas, cit., pág. 82).

O RIR/80 encarou o problema da sucessão exatamente sob
esse aspecto, ou seja, enquanto o espólio é uma universalidade de di
reito representada pela massa de bens deixados pelo falecido e que
é capaz de produzir rendimentos como se a pessoa física ainda esti
vesse viva. Disto, como se disse acima, não se distancia do Código
Civil, cujo art. 57 fixa o seguinte princípio:

"O patrimônio e a herança constituem coisas uni
versais, ou universalidades, e como tais sub
sistem, embora não constem de objetos mate
riais."

Os conceitos acima foram invocados para se acentuar que
enquanto o Direito Civil se preocupa com o fenômeno sucessório, o
imposto de renda se preocupa com as implicações fiscais dessa univer
salidade de bens deixados pelo decujo, embora sem descurar o fenôme
no sucessório, também em seus efeitos tributários. Não há muita dis
tância entre estas duas óticas, como pode parecer num primeiro momen
to, pois o Código Civil abandonou a ficção de que os herdeiros conti
nuam a personalidade do de cujus, absorvendo em seus patrimônios os
direitos e obrigações compreendidos na herança, que ainda influencia
outras legislações, eis que o citado art. 1572 determina que, aberta
a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde lo
go, aos herdeiros, enquanto o art. 1.587 determina que estes não res
ponderão por encargos superiores às forças da herança e o art. 1.796,
por sua vez, diz que a herança responde pelo pagamento das dívidas



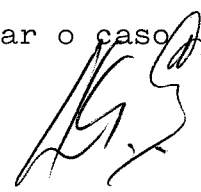
Acórdão nº -CSRF/01-0.593

do falecido. Responde, exatamente porque a herança constitui uma universalidade de direito, que, por ficção, continua a responder pelas dívidas do decujo.

A peculiaridade do RIR/80, que consolidou a legislação pertinente, consistiu em fixar o princípio de que a partir da abertura da sucessão até o momento da partilha essa universalidade de bens denominada espólio teria tratamento tributário especial. Uma vez que a universalidade de direito não possui personalidade jurídica, o RIR/80 tratou o espólio como se o decujo ainda continuasse a viver e, por isso, no seu art. 7º está dito que ao espólio são aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas.

Utilizou-se a legislação tributária da chamada ficção jurídica, para dar ao espólio um tratamento tributário peculiar, desconhecendo o fato de a partir da abertura da sucessão os herdeiros já entrarem na posse dos bens deixados pelo falecido. Para se ter idéia da matéria leia-se, por exemplo, o art. 131 do C.T.N., o qual atribui efeitos tributários diferenciados aos sucessores e ao espólio. Por força da ficção é que o § 2º do art. 8º acrescenta que o lançamento do imposto deverá ser feito até a partilha ou adjudicação dos bens, em nome do espólio. Se o espólio não tem personalidade jurídica, como se pode fazer um lançamento em seu nome? Porque a lei assim o determina. Na realidade, segundo o art. 126 do CTN, a capacidade passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais pelo que nada obsta a que a lei atribua a uma universalidade de bens capacidade passiva como se de pessoa física se tratasse.

Vários são os exemplos em que a ficção legal toma o lugar da realidade para efeitos de tributação. Basta lembrar o caso



da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, em que a lei passa a considerar os imóveis da pessoa física como se tratasse de um patrimônio separado, com personalidade jurídica própria, contrariando, assim, a realidade dos fatos e normas do direito privado, especialmente as de direito imobiliário. Deste modo, para efeitos de direito privado como, por exemplo, para efeitos de registro, o vendedor é sempre o proprietário do imóvel, pessoa física, mas para efeitos de imposto de renda quem aliena o bem é uma empresa.

Por força da ficção jurídica é que o espólio forma uma universalidade de bens que têm o mesmo tratamento tributário atribuído a uma pessoa física. Esta circunstância tem sido notada pelos doutrinadores. Assim BULHÕES PEDREIRA, no seu livro Imposto de Renda (APEC, 1969, § 1.14) escreveu:

"Para a lei fiscal a pessoa do contribuinte pessoa física residente no País prolonga-se após a morte, através do seu espólio, até a partilha ou adjudicação dos bens: "aplicam-se ao espólio as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observadas as disposições especiais da lei" (DL 5.844, art. 45, par. ún.; RIR, art. 5º). Razões de ordem prática exigem essa solução: enquanto não se completa a partilha ou adjudicação seria difícil, senão impossível, ratear os rendimentos do espólio entre meeiros, herdeiros e legatários, de modo a permitir que cada um os incluísse na sua renda anual. A lei fiscal trata o espólio como universalidade que continua a pessoa do falecido, contribuinte do imposto, distinto do meeiro, dos herdeiros e legatários. O que aliás, não se ajusta aos dispositivos da lei civil, segundo os quais o domínio e a posse da herança transmitem-se aos herdeiros legítimos e testamentários com a abertura da sucessão (C.C. art. 1.572)."

Tem razão BULHÕES PEDREIRA. De uma lado, o Código Civil estabelece que ao herdeiro passem o domínio e a posse da herança

Acórdão nº-CSRF/01-0.593

ça, enquanto o Direito Tributário diz que, para efeitos de imposto de renda os bens do de cujus continuam a ser considerados como se a pessoa não estivesse morta. TITO REZENDE, ao comentar o § 3º do art. 45 do Decreto nº 40.702/56, que mandava aplicarem-se ao espólio as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, entendeu que entre essas normas estavam as concernentes a encargos de família (Novo Regulamento do Imposto de Renda, 1957, pág. 75). Veja-se a que ponto chega a ficção: uma universalidade de direito com a possibilidade de abater encargos de família! Já no seu livro "Consolidação das Leis do Imposto de Renda", publicado em 1955, o mesmo TITO REZENDE escrevera à pág. 195, nota 175:

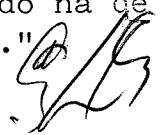
"O regime da lei do imposto de renda (arts. 45 a 50), quanto ao espólio, é o de tratá-lo como uma universalidade, que continua a pessoa do falecido (apenas com as pequenas exceções do final do art. 47 e do art. 48 e seu parágrafo), - só se alterando essa situação com a partilha ou a adjudicação dos bens.

Isso, tanto em referência aos bens que vão caber aos herdeiros, como aos legados - pois os legatários são tributados no mesmo pé que o cônjuge meeiro e os herdeiros, como se vê do art. 50.

Assim, enquanto não é feita a partilha, a renda dos bens que constituem a meiação, as heranças e os legados são rendas consideradas fiscalmente como do espólio e tributadas globalmente em poder deste."

O mesmo TITO REZENDE cita julgado deste Conselho, nestes termos:

"Prédio que pertencia à falecida e, pois, fazia parte do seu espólio. Tendo sido cedido gratuitamente por ela a uma filha maior, que o alugou, o aluguel deve ser o computado na declaração do espólio e não na da filha."



Acórdão nº -CSRF/01-0.593

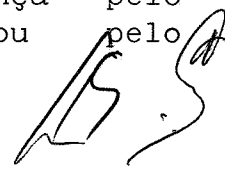
Atualmente, cabe registrar o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação, expressa no Ato Declaratório (Normativo) nº 11/78, nestes termos:

"... os rendimentos pertencentes de direito ao "de cujus" e os dos bens componentes do monte a partilhar, devem ser incluídos nas declarações do espólio, até a data da partilha ou adjudicação, ainda que produzidos por bens legados, ou cujo legado consista de renda vitalícia ou pensão periódica na forma do art.1.694 do Código Civil, e esses rendimentos sejam transferidos, de imediato, aos seus legítimos beneficiários."

Em razão das considerações acima é que tomo a liberdade de discordar, apenas em parte, do ilustre relator do voto vencedor, quando afirma que tudo está em saber se a operação de venda dos pinheiros foi realizada pelas pessoas físicas ou pelo espólio. Não tenho dúvida em afirmar que o negócio jurídico foi celebrado pelas pessoas físicas (meeiro e herdeiros), pois os contratos são nesse sentido. Acontece que, por força da ficção constante do art. 7º do RIR/80, a alienação dessas árvores deverá ser considerada como se tivesse sido realizada pelo espólio.

Antes da partilha, o herdeiro pode alienar o total ou parte dos direitos hereditários, com base no art. 1572 do Código Civil. A própria Doutrina tem insistido nesse ponto. Assim PONTES DE MIRANDA, cujo ensinamento é no seguinte sentido:

"Antes da partilha, o herdeiro pode vincular-se a transmitir a alguém os objetos que obtenha (ou se obtiver) do ativo da herança. O contrato pode ser de venda global da herança pelo herdeiro único ou pelos herdeiros; ou pelo



co-herdeiros, quanto à sua quota antes de julgada a partilha; de uma parte da quota ... A porção hereditária é disponível em sua totalidade, ou em fração (e.g., o herdeiro dispõe da terça parte do que lhe cabe). Compreende-se, por exemplo, que o herdeiro que é domiciliado fora do lugar em que se abriu a sucessão, ou que se ache em estado de dificuldades financeiras, inclusive para as despesas de inventário e partilha, não possa aguardar a liquidação..." (Tratado de Direito Privado, cit., vol. 57, parágrafo 5.758, nº 2, pag. 113).

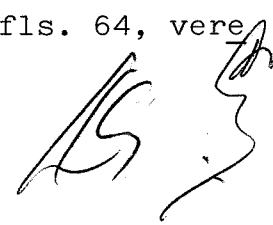
Na mesma linha, o autor tantas vezes citado pelos que atuaram neste processo, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, ensina:

"O próprio de cujus, por ficção, investe seu sucessor no domínio e posse da herança. Mercê dessa ficção, de origem incerta e que desde logo o transforma em proprietário, pode o herdeiro, antes mesmo da partilha, ceder seus direitos hereditários, independentemente da aquiescência dos demais..." (Curso de Direito Civil, vol. 6º, pág. 289).

Diante de tudo isso, não há como se colocar em dúvida a possibilidade de os herdeiros terem alienado seus direitos relativos aos referidos pinheiros.

Entendo que, no presente caso, embora o produto da venda das árvores devesse ser tributado, por princípio, na declaração de rendimentos do espólio, há uma circunstância a considerar: no momento do lançamento não mais existia espólio.

Com efeito, se abrirmos o processo às fls. 64, vere



Acórdão nº-CSRF/01-0.593

mos que a ciência da notificação de lançamento foi tomada em
11.05.81, de acordo com o AR aí constante, enquanto a impugnação é
datada de 08.06.81, conforme doc. de fls. 66.

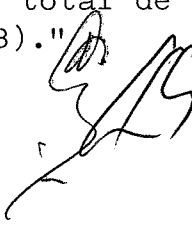
Acontece que a partilha já fora homologada em
23.05.80, conforme doc. de fls. 106, e a respectiva certidão foi
passada em 13.06.80, conforme doc. de fls. 107. Por conseguinte, o
lançamento foi efetuado quase um ano após a homologação da partilha.
Assim sendo, o sujeito passivo não mais existia por ocasião do lan-
çamento e este não poderia ter sido efetuado contra o espó-
lio, mas sim contra os sucessores. Determina o CTN:

"Art. 131 - São pessoalmente responsáveis:

.....
II - o sucessor a qualquer título e o cônju-
ge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujos
até a data da partilha ou adjudicação, limita-
da esta responsabilidade ao montante do qui-
nhão, do legado ou da meação."

A própria autoridade julgadora de primeira instân-
cia assim de expressou em sua decisão:

"Constata-se, pela documentação anexa, que a
partilha foi homologada em 23.05.80 (fls. 06),
e que em 28.12.79, a viúva meeira, legalmente
responsável pelo espólio e seus dois filhos her-
deiros, por instrumento particular, contrataram
com a empresa identificada a venda de 500,1.000
e 1.000 pinheiros, cada um, recebendo dois de
les (meeira e herdeiro), em 31.12.79, parte dos
pagamentos (fls. 53 e 55) e a segunda e última
parcela, que lhes era devida, em 01.03.80 (fls.
58). O outro herdeiro recebeu o total de sua
venda em 31.12.79 (fls. 53 e 103)."



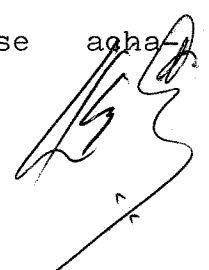
Acórdão nº-CSRF/01-0.593

Entendo, pois, que, tendo a partilha sido homologada em 23.05.80, não poderia a autoridade lançadora proceder ao lançamento em 11.05.81, contra o espólio, pois este não mais existia, mas contra os sucessores. Tendo a venda sido efetuada antes de homologada a partilha, os rendimentos daí decorrentes deveriam ser declarados pelo espólio. Como, no entanto, o lançamento só se efetuou após a homologação da partilha, restava apenas que se procedesse ao lançamento contra os sucessores, na forma do art. 131, II, do CTN. O lançamento contra o espólio, portanto, foi nulo, por erro na identificação do sujeito passivo.

Há uma outra questão disputada neste processo e que merece ser analisada. Trata-se de saber se a venda de pinheiros, no caso, envolve alienação de imóvel. De um lado, já na impugnação se disse que "o objeto da relação jurídica existente nos contratos, são pinheiros (araucárias). E pinheiros, na conceituação fiscal remetida ao Código Civil - Art. 43 - são imóveis" (fls. 68).

De outro lado, a autoridade julgadora de primeira instância motivou sua decisão no sentido de que "foram vendidos pinheiros em pé, localizados em terras de terceiros, o que não os caracteriza como bens imóveis na conceituação do art. 43 do Código Civil" (fls. 112).

Nesta parte também não assiste razão ao sujeito passivo. Embora os pinheiros enquanto plantados no solo formem um todo com o imóvel, são acessórios do imóvel. Quando o Código Civil considera as árvores como bens imóveis é porque seguiu o velho princípio do direito romano no sentido de que superfícies solo cedit, já que o acessório segue a mesma sorte do principal. Na realidade, o que tinha o espólio era o direito de explorar os pinheiros que se agha-



vam em imóvel de terceiro o que faz o pinheiro ser imóvel é o fato de ele pertencer ao solo, que é imóvel. Se o pinheiro for vendido, sem a inclusão do solo a venda será de coisa móvel. O próprio CLÓVIS BEVILAQUA, ao comentar o art. 43, escreveu:

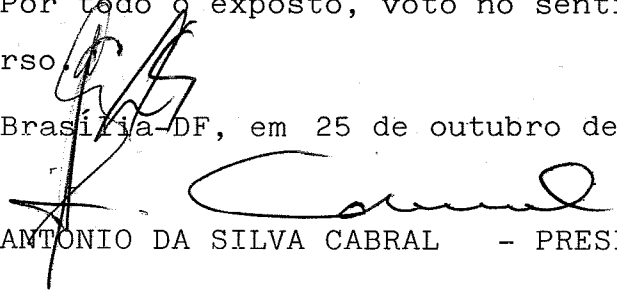
"Entre as partes componentes do solo, algumas são sólidas e outras líquidas; umas formam a superfície, outras constituem o subsolo. As partes sólidas, enquanto aderentes às terras e fazendo um todo com elas, seguem a sua natureza, são imóveis. Separadas para fins humanos, vão constituir entidades distintas, como as pedras, os metais, as árvores cortadas, os frutos colhidos, que são móveis" (Código Civil dos EE UU do Brasil, vol. I, pág. 215).

Se se considerar que os pinheiros em pé foram alienados enquanto parte da herança, poder-se-ia pensar na aplicação ao caso não do art. 43, mas do art. 44, III, do Código Civil, segundo o qual consideram-se como se fossem imóveis o direito à sucessão aberta.

Ainda que se pretendesse considerar a venda de pinheiros como alienação de herança, equiparando-os a imóvel, não assistiria razão ao sujeito passivo, pois o art. 41, § 3º, alínea "a", do RIR/80, determina que para efeitos de tributação do lucro imobiliário só serão considerados como imóveis os do art. 43 do Código Civil, e não os do art. 44.

Por todo o exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 25 de outubro de 1985.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE