



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10140.720438/2009-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-007.929 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de agosto de 2020  
**Recorrente** ASTRID ZGODA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2004

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA E INVESTIGATIVA. FASE NÃO LITIGIOSA. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FASE LITIGIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O procedimento fiscal corresponde a uma fase pré-litigiosa, cuja natureza é inquisitória e investigativa. Cientificado da formalização da exigência fiscal, o sujeito passivo passa a ter direito na fase litigiosa ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do processo administrativo tributário.

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do acórdão de primeira instância quando o ato administrativo manifestou-se de forma explícita sobre as questões principais para o deslinde do feito, cuja fundamentação é hábil para justificar racionalmente as conclusões da decisão de piso.

IMÓVEL RURAL. REGIME DE CASAMENTO. COMUNHÃO PARCIAL. COPROPRIETÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE CONJUGAL. PARTILHA DE BENS.

O imóvel rural adquirido, por título oneroso, na constância do casamento em regime de comunhão parcial é um bem comum do casal, pertencente a ambos os cônjuges. O coproprietário do imóvel rural é responsável solidário por interesse comum, não havendo ordem de preferência entre eles. Enquanto contribuintes estão obrigados pela totalidade dos créditos tributários relativo ao imóvel. Na separação judicial com partilha de bens, quando o imóvel é destinado na sua totalidade à meação de um dos cônjuges, opera-se a extinção da copropriedade entre o casal, passando o bem a integrar o patrimônio individual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por meio do Acórdão nº 04-23.646, de 25/02/2011, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário lançado (fls. 236/244):

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2004

#### **Contribuinte do ITR.**

Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

#### **Responsabilidade tributária na alienação - Sub-rogação.**

Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, se não constar do título a prova de sua quitação, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes.

#### **Contrato particular de parceria ou arrendamento rural.**

O parceiro ou arrendatário de imóvel explorado por contrato de parceria ou arrendamento não se considera contribuinte. O contrato particular vincula os signatários entre si, não tem eficácia perante Órgão Público para transferir responsabilidade sobre obrigações tributárias.

#### **Matéria não impugnada - Áreas Isentas - Valor da Terra Nua.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo interessado.

Impugnação Improcedente

Foi emitida **Notificação de Lançamento** relativa ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), acrescido de juros e multa de ofício, **exercício de 2004**, decorrente do procedimento de revisão da declaração do imóvel “**Fazenda Pindorama**”, localizado no município de Corumbá (MS), cadastro fiscal sob o nº 2.777.436-8 e área total de 6.000,0 ha (fls. 02/06).

Regularmente intimado pela fiscalização, o contribuinte deixou de comprovar o **Valor da Terra Nua (VTN)** declarado de R\$ 166.793,00 (R\$ 27,80/ha), por meio da apresentação de laudo de avaliação, em conformidade com a NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

Em consequência, o agente fiscal arbitrou o VTN do imóvel rural, no importe de R\$ 1.772.520,00 (R\$ 295,42/ha), com base nos dados extraídos do Sistema de Preços de Terras (SIPT).

Cientificado da autuação no dia 06/08/2009, a pessoa física impugnou a exigência fiscal (fls. 109/115).

Intimada por via postal no dia 23/03/2011 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário em 20/04/2011, data do carimbo do envelope da remessa da correspondência, no qual alega os seguintes fundamentos de fato e de direito, assim resumidos (fls. 247/249 e 254/266):

(i) não é responsável pelo pagamento de qualquer tributo incidente sobre a propriedade do imóvel Fazenda Pindorama, relativamente ao exercício fiscal, considerando todos os documentos apresentados à fiscalização e juntados aos autos no contencioso administrativo tributário;

(ii) a autoridade fiscal ignorou a farta documentação exibida, assim como o histórico de fatos narrados, tampouco o acórdão de primeira instância manifestou-se explicitamente sobre as questões fundamentais para o deslinde do feito, resultando na falta de motivação do ato administrativo e, conseqüentemente, na nulidade do lançamento fiscal;

(iii) no dia 25/03/2003, o imóvel rural foi repassado à recorrente, por força da sentença proferida na ação de divórcio nº 801/99, muito embora se tornasse proprietária apenas quando expedido o formal de partilha em 27/10/2006. Logo após, em 10/11/2006, alienou o imóvel rural;

(iv) quando da partilha dos bens, no mês de março/2003, o imóvel estava arrendado a terceiros pelo ex-marido, pelo prazo de três anos. No contrato de arrendamento, restou acordado que o arrendatário do imóvel era o responsável pelo pagamento dos tributos devidos no período;

(v) explica-se a demora na expedição do formal de partilha pelo ajuizamento de ação pelo ex-marido, com alegação de erro substancial no acordo de divórcio em razão da entrega da totalidade do imóvel á recorrente. Em caráter liminar, foi determinado o bloqueio da posse e a venda do bem, inclusive fazendo constar restrição no cartório de registro de imóveis;

(vi) o ex-marido da recorrente esteve com o título e a posse do imóvel até o mês de novembro/2006, sendo, portanto, o responsável pelo pagamento do imposto sobre a propriedade rural, nos termos da lei;

(vii) na nova matrícula do imóvel rural, sob o nº 25.995, consta o registro da apresentação de certidão negativa de débitos, expedida em 25/04/2007; e

(viii) mesmo antes da transferência da propriedade em cartório, a regularidade fiscal do imóvel rural em nome do ex-marido está demonstrada pela expedição de certidão negativa de débitos com validade até 26/10/2006.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

## **Juízo de Admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## **Preliminar**

Alega a recorrente o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que a autoridade responsável pelo lançamento fiscal esquivou-se de fundamentar a constituição do crédito tributário em seu nome, em detrimento da lavratura contra o ex-marido, Osni Prates Pacheco, que é o legítimo devedor do tributo.

Prossegue dizendo que o órgão julgador de primeira instância negou prestação jurisdicional, ao deixar de emitir avaliação explícita sobre as questões fundamentais do processo administrativo.

Pois bem. O procedimento fiscal é uma fase meramente investigativa e inquisitória, que ocorre anteriormente à lavratura do auto de infração. Nele se colhem elementos e se analisam documentos e informações para reunir as provas imprescindíveis para motivar o lançamento do crédito tributário ou a aplicação de penalidade. Trata-se de uma etapa pré-litigiosa, preparatória para a constituição do crédito tributário, em que não há litigante nem acusado, tão somente investigado.

Apenas posteriormente aparece o conflito de interesses, que se caracteriza pela resistência do contribuinte à pretensão da Fazenda Pública. É com a impugnação que se tem início à situação conflituosa. Em outras palavras, presente o caráter litigioso, estabelece-se o processo administrativo em sentido estrito.

Na fase procedimental, a autoridade fazendária não está obrigada a disponibilizar a íntegra do material colhido acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer ampla oportunidade para manifestação e apresentação de justificativas sobre os fatos investigados, ou mesmo realizar as diligências requeridas pelo fiscalizado.

Após o lançamento, mediante a ciência da exigência fiscal, o sujeito passivo tem direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos estabelecidos no processo administrativo tributário. O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido pelo inciso LV do art. 5º da Carta da República de 1988 apenas aos litigantes em processo administrativo e judicial, bem como aos acusados em geral.

A declaração de ITR do exercício de 2004 (DITR/2004), recepcionada em 29/11/2005, foi entregue em nome de Osni Prates Pacheco, ex-cônjuge da recorrente (fls. 12/15). Após intimação da fiscalização, o contribuinte declarou que as obrigações tributárias deveriam ser imputadas ao seu ex-cônjuge, Astrid Zgoda, tendo em vista a partilha de bens em ação de separação (fls. 07/10 e 16/17).

Com base na resposta, a autoridade tributária intimou a recorrente para apresentar a documentação do imóvel rural, oportunidade que poderia esclarecer os fatos. Por escrito, manifestou-se no dia 19/12/2008, quando alegou ser parte ilegítima para figurar na relação tributária, razão pela qual o feito deveria ser direcionado ao arrendatário do imóvel rural ou, alternativamente, ao ex-cônjuge responsável pelo imóvel até o ano de 2006 (fls. 26/29).

Não é correto dizer que a fiscalização ignorou os esclarecimentos e os documentos apresentados em resposta à intimação. Na verdade, o agente lançador considerou que as razões expostas não afastavam a condição de efetiva proprietária do imóvel rural. Eis o trecho da notificação de lançamento (fls. 03);

(...)

**Complemento da Descrição dos Fatos:**

Glosa dos valores constantes da declaração do contribuinte, uma vez que não foram apresentados os documentos/esclarecimentos solicitados através do Termo de Intimação Fiscal nº 01401/00006/2008. A contribuinte informou, conforme correspondência de 15/12/2008, não ser a efetiva proprietária do imóvel, fato não constatado pela fiscalização.

(...)

Por sua vez, ao contrário do que afirma o recurso voluntário, o acórdão de primeira instância examinou detalhadamente a documentação carreada ao processo administrativo, cuja fundamentação é hábil para justificar racionalmente as conclusões da decisão de piso. A motivação é explícita, clara e congruente.

Para melhor avaliação do ato administrativo, copio a síntese do voto proferido no acórdão recorrido (fls. 244):

(...)

39. Resumindo: o lançamento não poderia ser efetuado em nome do arrendatário pelo fato de não ser ele o contribuinte e nem o responsável pelo crédito tributário; não poderia ser em nome do proprietário anterior, já que na transferência para a interessada não constou a apresentação de comprovante de quitação do ITR, o que evitaria a sub-rogação e; finalmente, não poderia ser em nome do atual proprietário, pois, desta vez constou do título aquisitivo a apresentação da certidão de quitação de ITR.

(...)

A divergência na interpretação do direito e/ou a discordância na avaliação das provas não têm o condão de atrair a nulidade do ato administrativo, nem configura o cerceamento do direito de defesa. Tais aspectos dizem respeito ao mérito, examinado mais adiante neste voto.

Logo, rejeito a existência de nulidade no procedimento de fiscalização, assim como a alegação de motivação deficiente da decisão de primeira instância.

### **Mérito**

No presente caso, cinge-se o recurso voluntário ao exame da legitimidade da recorrente para figurar no polo passivo da relação tributária.

Em razão da interposição do apelo recursal, a matéria foi devolvida à apreciação do órgão julgador de segunda instância. Este Tribunal Administrativo não está vinculado às razões de decidir da instância inaugural, podendo manter ou reformar o acórdão recorrido por fundamento diverso, desde que respeite o litígio instaurado com a impugnação, delimitado pelos motivos do lançamento e pela extensão da contestação do contribuinte.

Pois bem. Como destaquei, a DITR/2004 foi apresentada em nome do ex-cônjuge da recorrente, Osni Prates Pacheco (fls. 12/15).

Pelas provas que instruem os autos, Osni Prates Pacheco e Astrid Zgoda estiveram casados sob o regime de comunhão parcial de bens. A aquisição da Fazenda Pindorama de 6.000,0 ha, localizada na cidade de Corumbá (MS), matrícula nº 14.984 do Cartório de Registro de Imóveis, efetivou-se integralmente na constância do casamento, por título oneroso (fls. 118/131, 152/153 e 162/174).

Com efeito, a compra de 4.790,0 ha foi concretizada em 19/11/1997, ao passo que no dia 17/03/1998 consta o registro da aquisição de 1.210,0 ha, totalizando a área do imóvel de 6.000,0 ha. Na matrícula do imóvel, o adquirente é apenas Osni Prates Pacheco, não obstante qualificado como casado pelo regime da comunhão parcial de bens com Astrid Zgoda Pacheco. (R.08-14.984 e R.09-14.984, respectivamente).

No ano de 1999, foi proposta pela recorrente, Astrid Zgoda, ação de separação judicial com partilha de bens, conforme Processo n.º 801/99. Entre os bens comuns integrantes do acervo do casal, destinou-se a totalidade da Fazenda Pindorama à meação do ex-cônjuge, resultado da proposta de conciliação entre as partes, mediante a transformação da separação judicial litigiosa em divórcio consensual. O acordo entre eles foi homologado por sentença em 25/03/2003 (fls. 152/153).

Apenas no dia 19/10/2006 foi expedido o formal de partilha. Em 10/11/2006, a recorrente alienou o imóvel rural, conforme escritura pública de compra e venda com pacto adjeto de hipoteca. Por força do formal de partilha, nova matrícula foi atribuída ao imóvel rural, sob o n.º 25.995, registrada no Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Corumbá (MS), no dia 25/04/1997 (fls. 217/225 e 270/272).

A partir do histórico de fatos, percebe-se que o imóvel rural constituía um bem comum do casal e, portanto, pertencente a ambos os cônjuges, em decorrência do regime de casamento. É o denominado patrimônio em mancomunhão, pelo qual o direito de propriedade e posse é indivisível, embora os cônjuges tenham direito à meação em decorrência do regime de bens do casamento.

Com a dissolução da sociedade conjugal e partilha dos bens comuns, o cônjuge virago, Astrid Zgoda, incorporou ao seu patrimônio individual a parte ideal que cabia ao varão, com extinção da copropriedade do imóvel rural.

O formal de partilha demonstra a transferência da metade ideal da propriedade do imóvel do ex-cônjuge ao outro. No entanto, o ex-cônjuge transmitente decidiu mover ação de anulação parcial do acordo homologado na audiência de instrução e julgamento do dia 25/03/2003, sob a alegação de erro substancial, postulando que a partilha do imóvel estava limitada à área de 4.790 ha, o que acabou retardando a expedição do formal de partilha (fls. 162/174 e 201/209).

Apesar da ação judicial proposta pelo ex-cônjuge, Osni Prates Pacheco, a litigiosidade sobre o bem em meação era apenas parcial. Além disso, desde a data de aquisição das terras, a recorrente figurava como coproprietária do imóvel rural.

Não há dúvidas que a falta de emissão do formal de partilha prejudicou a comercialização do imóvel rural, visto que a sua transcrição no registro cartorário é requisito necessário para a regularização da propriedade em nome do ex-cônjuge, Astrid Zgoda.

Por outro lado, revestida da condição de coproprietária das terras, a ora recorrente não esteve desprovida da posse do imóvel, possibilidade de uso ou fruição do bem. Nunca o imóvel pertenceu apenas ao ex-cônjuge, Osni Prates Pacheco, mas sim ao casal de igual forma, em que o direito podia se exercido de maneira idêntica.

A Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que trata das normas a respeito do ITR, define os contribuintes e responsáveis tributários pelo pagamento do imposto:

Do Contribuinte e do Responsável

Contribuinte

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

(...)

#### Responsável

Art. 5º É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).

Nos termos da lei, o contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título do imóvel rural, inclusive o usufrutuário. O adquirente ou remitente, o sucessor a qualquer título, o cônjuge meeiro e o espólio poderão integrar o polo passivo da relação tributária, como responsáveis tributários.

Os coproprietários do imóvel rural têm interesse comum em sua propriedade. Dessa forma, há responsabilidade solidária entre eles, decorrente do vínculo jurídico na realização do fato gerador. Enquanto contribuintes estão obrigados pela totalidade dos créditos tributários relativo ao imóvel, não havendo ordem de preferência entre eles.

Confira-se a redação do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Por tais motivos, não é possível excluir a recorrente do polo passivo da relação tributária, considerando que a alienação do imóvel rural se deu apenas no dia 10/11/2006, quando se operou o negócio com terceiros. Até então, enquadrava-se como coproprietária do imóvel rural ou, após o formal de partilha, como proprietária da totalidade da área do imóvel (fls. 221/225).

Aliás, como bem asseverou o acórdão de primeira instância, é inaplicável o instituto da sub-rogação dos créditos tributários na pessoa dos adquirentes do imóvel rural no ano de 2006, uma vez que constou da respectiva escritura pública a apresentação de certidão negativa de débitos do imóvel rural (fls. 220/225).

Eis a redação do art. 130 do CTN:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

(...)

Provavelmente, a expedição do formal de partilha em 19/10/2006 foi acompanhada da exibição em juízo da certidão negativa de débitos referente ao imóvel rural, válida até 26/10/2006. Também restou comprovada a regularidade fiscal para fins de transcrição do formal de partilha no registro de imóveis, em 25/04/2007 (fls. 214/218, 270/272 e 274).

Contudo, a regularidade fiscal para a prática dos atos não alcança relevância para afastar a sujeição passiva da recorrente. Com efeito, o imóvel rural já lhe pertencia e, através da individualização e partilha, coube-lhe por inteiro. Logo, não é apropriado falar em sub-rogação, isto é, substituição do proprietário anterior.

Vale lembrar que a existência de certidão negativa de débitos não é impeditiva da cobrança de dívidas do imóvel rural do contribuinte ou responsável tributário, apuradas posteriormente.

Por último, o arrendamento do imóvel rural, no período de 01/05/2003 a 30/04/2006, não gera efeitos no campo da responsabilidade tributária, na medida em que o contrato particular estabeleceu tão somente uma relação jurídica de natureza obrigacional. Não houve transferência da posse plena, como “animus domini”, de sorte que o proprietário do imóvel manteve-se na condição de contribuinte (fls. 155/159).

A propósito, a convenção entre as partes pelo pagamento de tributos, a cargo do arrendatário, não modifica a definição legal do responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias, nos termos do art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Em suma, não merece reforma a decisão de primeira de instância que manteve a contribuinte, coproprietária do imóvel rural na data da apresentação da declaração, no polo passivo da relação tributária.

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess