



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10218.721231/2015-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-007.862 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente ANTONIO LUCENA BARROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL.
IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

DO SUJEITO PASSIVO DO ITR. SUB-ROGAÇÃO

É contribuinte do ITR, o proprietário do imóvel rural à época do fato gerador do imposto, nos termos da legislação de regência, no entanto, ocorre a sub-rogação do crédito tributário apurado posteriormente pelo fisco, na pessoa do adquirente do imóvel, quando não consta expressamente do título transmissivo da propriedade, a quitação do ITR referente aos fatos geradores anteriores à alienação. Cabe ao adquirente declarante do ITR a comprovação de sua ilegitimidade passiva, com a apresentação do mencionado título, com a quitação do tributo.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ALIENANTE E ADQUIRENTE

A correta interpretação do art. 130 do CTN, combinada com a característica não excludente do parágrafo único, permite concluir que o objetivo do texto legal não é desresponsabilizar o alienante, mas responsabilizar o adquirente na mesma obrigação do devedor original. Trata-se de responsabilidade solidária, reforçativa e cumulativa sobre a dívida, em que o sucessor no imóvel adquirido se coloca ao lado do devedor primitivo, sem a liberação ou desoneração deste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Thiago Alvares Feital, Marcelo Freitas de Souza Costa e Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 03-092.513, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF (DRJ/BSB) que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Da Autuação

Pela Notificação de Lançamento nº 0545/00507/2015, de fls. 03-06, emitida em 18/08/2015, o contribuinte identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário, no montante de R\$85.539,86, referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), do exercício de 2010, acrescido de multa lançada (75%) e juros de mora, tendo como objeto o imóvel denominado “Gleba 475 - Fazenda São Nicolau - SYMALU” (NIRF 2.396.264-0), com área declarada de 2.851,9 ha, localizado no município de São Felix do Xingu/PA.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2010, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 0545/00361/2014, lavrado em 13/10/2014, de fls. 14- 15, sendo solicitado que fossem apresentados, além dos documentos cadastrais, os seguintes documentos:

Para comprovar a Área de Pastagens declarada, apresentar os documentos abaixo, referentes ao rebanho existente no período de 01/01/2009 a 31/12/2009:

Fichas de vacinação, expedidas por órgão competente, acompanhadas das Notas Fiscais de aquisição de vacinas; demonstrativo de movimentação de gado/rebanho (DMG/DMR emitidos pelos Estados); Notas Fiscais de produtor referentes a compra/venda de gado.

Não foram fornecidos os documentos solicitados.

Lavrou-se então o Termo de Constatação e Intimação nº 0545/00416/2015 (fls. 17-19), recepcionado em 25/06/2015 (fl. 20), dando ao sujeito passivo nova oportunidade de se manifestar.

Por não ter recebido a documentação de prova exigida e procedendo-se a análise e verificação dos dados constantes na DITR/2010, a fiscalização resolveu glosar a área de pastagens (2.300,0 ha), com conseqüente redução do Grau de Utilização do Solo de 80,9% para 0% e aumento da alíquota de 0,30% para 8,60%, disto resultando imposto suplementar de R\$38.346,65, conforme demonstrado às fls. 5.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 04 e 06.

Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 27/08/2015 (fls. 21), o contribuinte apresentou, em 28/09/2015 (fl. 24), uma segunda-feira, a impugnação de fls. 24-46, exposta nesta sessão. Em síntese, alegou e requereu o seguinte:

- faz um breve relato do procedimento fiscal;
- informa que houve erro na identificação do sujeito passivo do ITR, comprovado por certidão atualizada de inteiro teor da matrícula do imóvel;

- alega ser inviável a alteração do sujeito passivo no curso da lide;
- requer o reconhecimento da nulidade da Notificação de Lançamento.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/BSB. A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL- ITR

Exercício: 2010

DO SUJEITO PASSIVO DO ITR. SUB-ROGAÇÃO

É contribuinte do ITR, o proprietário do imóvel rural à época do fato gerador do imposto, nos termos da legislação de regência, no entanto, ocorre a sub-rogação do crédito tributário apurado posteriormente pelo fisco, na pessoa do adquirente do imóvel, quando não consta expressamente do título transmissivo da propriedade, a quitação do ITR referente aos fatos geradores anteriores à alienação. Cabe ao adquirente declarante do ITR a comprovação de sua ilegitimidade passiva, com a apresentação do mencionado título, com a quitação do tributo.

DA GLOSA DA ÁREA DE PASTAGENS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Conforme art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Como consequência, cumpre manter os lançamentos decorrentes.

Cientificado o sujeito passivo em 30/09/2020 (fl. 65), ensejando a interposição de recurso voluntário em 03/11/2020 (e-fls. 66 e ss), alegando, em síntese, que:

- o recurso apresentado é tempestivo, pois o dia 30 /10/2020 foi o feriado do dia do servidor público;

- a certidão de matrícula do imóvel descreve outras pessoas como proprietárias do mesmo imóvel;

- ademais, aplicando-se a tese da sub-rogação do sujeito passivo do ITR, conforme consta da decisão de piso, o atual proprietário deverá responder, visto que: ocorre a sub-rogação do crédito tributário apurado posteriormente pelo fisco, na pessoa do adquirente do imóvel, quando não consta expressamente do título transmissivo da propriedade, a quitação do ITR referente aos fatos geradores anteriores à alienação;

- logo, tem se comprovada a insubsistência do lançamento em face do recorrente, visto que este não é mais proprietário do imóvel objeto da cobrança de ITR, conforme Certidão da matrícula em anexo;

- é indevida a glosa da área de pastagens, a qual foi considerada matéria não impugnada pela decisão *a quo*, porém nada impede que, em sede de recurso voluntário, seja demonstrada, por meio de provas, a sua correta informação declarada pelo contribuinte;

- seja feita diligência objetivando comprovar, inclusive por meio de fotos de Satélite – que serão apresentadas por meio de laudo técnico em 30 dias, que à época do fato gerador a área de 2.300 ha estava completamente ocupada por pastagem, logo não ocorreu o fato gerador do ITR.

Em 09/02/2021, o Recorrente anexa Laudo Técnico para comprovar que à época do fato gerador a área de 2.300 ha estava completamente ocupada por pastagem.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2002-007.862 - 2ª Sejl/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10218.721231/2015-53

Voto

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Da Preliminar - Preclusão

Constata-se que o contribuinte, em sua impugnação, alegava apenas o erro na identificação do sujeito passivo do ITR, requerendo então a nulidade da Notificação de Lançamento.

Portanto, neste contexto, a decisão *a quo*, de forma acertada, considerou a glosa da área de pastagens como matéria não impugnada, tornando-se então incontroversa e definitiva administrativamente.

Contudo, em seu recurso voluntário, o contribuinte inova, em sua defesa, onde contesta a área de pastagens glosada pelas fiscalização.

O Decreto nº 70.235/72 prescreve que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17.Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Como se vê, é a Impugnação que delimita a matéria em discussão no Processo Administrativo Fiscal-PAF após instaurar a fase litigiosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário.

E decorre daí que a matéria que não foi objeto da Impugnação não pode ser trazida como inovação no Recurso à segunda instância administrativa, entendimento esse já sedimentado neste Conselho, de que são exemplos os Acórdãos abaixo:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão.

Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019

INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual. Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019

Deste modo, não houve instauração de fase litigiosa quanto à alegação que foi glosada indevidamente pela fiscalização a área de pastagens, razão pela qual não poderia o contribuinte, em sede de recurso voluntário, apresentar essas razões para se eximir da cobrança do crédito tributário.

Nessa diapasão, não conheço do recurso voluntário quanto à glosa da área de pastagens, por preclusão.

Do Mérito

No que se refere ao argumento de que a certidão de matrícula do imóvel descreve outras pessoas como proprietária do imóvel, apropriada a transcrição do seguinte excerto da decisão recorrida, com a qual concordo e adoto, no essencial:

Da análise do presente processo, verifica-se que o autuado alega que deveria ser afastada a sujeição passiva para com o imposto reclamado. Junta aos autos Certidão referente à matrícula o imóvel (fls. 51-52), na qual o impugnante não consta como proprietário.

Pois bem, tem-se que, a partir do exercício de 1997, o ITR passou a ser apurado pelo próprio contribuinte, conforme disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/1996. Ou seja, ao ITR atribuiu-se, a partir do exercício de 1997, a natureza de tributo lançado por homologação, hipótese em que cabe ao sujeito passivo apurar o imposto e proceder ao seu pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do artigo 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que aprovou o Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, a exigência do ITR, relativa ao exercício de 2010, foi calculada com base nos dados constantes na respectiva DITR, apresentada em nome do impugnante, cujas informações o identificaram como contribuinte do imposto.

Para deslinde da questão, primeiro é preciso observar o que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) sobre o fato gerador e o contribuinte do ITR, a saber:

O artigo 29 do CTN assim dispõe sobre o fato gerador do ITR:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. (grifo nosso)

Já os contribuintes do ITR estão elencados no art. 31, verbis:

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (grifo nosso)

Desses artigos conclui-se que o imposto é devido por qualquer das pessoas que se prenda ao imóvel rural, em uma das modalidades elencadas. Por conseguinte, a Fazenda Pública está autorizada a exigir o tributo de qualquer uma delas, quer se ache vinculada ao imóvel rural como proprietário, como possuidor ou como simples detentor.

A Lei nº 9.393/1996 seguiu a mesma orientação do CTN, ao tratar, nos seus artigos 1º e 4º, do fato gerador e do contribuinte do imposto, como segue:

Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

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

Conclui-se que o fato gerador do imposto ocorreu em 01/01/2010, e contribuinte do ITR é o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor da terra, sem qualquer distinção ou ordem de preferência.

No Direito pátrio, a propriedade se adquire e se transfere por meio de escritura de compra e imóveis registrada no Cartório de Registro de Imóveis, sendo irrelevantes as informações constantes em DITR ou quaisquer outras declarações.

A exigência do registro do título transmissivo no CRI, para concretização da transferência da propriedade de bem imóvel, está disciplinada no art. 1.245 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002), in verbis:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º. Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Apenas em **23/01/2012** foi registrada escritura pública de transferência de direitos dos proprietários originais para outras pessoas, dentre elas o ora impugnante. Nesse sentido, o requerente não era proprietário do imóvel na data do fato gerador do ITR/2010 (01/01/2010).

No entanto, considerando que o impugnante transmitiu DITR se identificando como contribuinte do ITR, e neste momento alega não ser, é dele o ônus de provar cabalmente que foi afastada qualquer hipótese de sujeição passiva.

Nota-se que, no Registro efetuado, não há menção expressa quanto à prova de quitação do tributo. Verifica-se, ainda, que não foi trazida aos autos a escritura pública por meio da qual se adquiriu o imóvel, mas apenas a cópia da matrícula, com o registro respectivo. Aquele documento tem fundamental importância para afastar a hipótese de responsabilização tributária prevista no art. 130 do Código Tributário Nacional:

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. (grifo nosso)

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O impugnante comprovou ser adquirente do imóvel, mas não comprovou a apresentação de prova da quitação dos tributos devidos por ocasião da compra. Sem essa documentação não se afasta a hipótese de subrogação prevista pelo art. 130 do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, por não ter apresentado neste processo a escritura de compra e venda, acompanhada da prova da quitação de tributos, o impugnante se considera subrogado na obrigação tributária ora discutida, posto que no registro efetuado não consta tal quitação.

Frise-se que o procedimento administrativo de lançamento é atividade plenamente vinculada e obrigatória, cabendo à autoridade lançadora e de julgamento (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento) somente a aplicação da lei ao caso concreto, por força do parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172/1966 - CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Reconhece-se, portanto, a legitimidade passiva do impugnante.

Acrescenta-se, ainda, que a lei não estabelece qualquer benefício de ordem, entre os proprietários de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título. Nesse passo, ressalta-se que o próprio Contribuinte qualificou-se como tal, ao apresentar a DIAT – Documento de Informação e Apuração do ITR/2010 em seu nome (fls. 07/13), apurando inclusive o tributo que considerou devido. Com efeito, a irresignação acerca da sujeição passiva somente ocorreu quando dele foi exigido a diferença de imposto.

Logo, são solidariamente obrigados ao pagamento do ITR todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fator gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, os proprietários do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título, portanto, não há nenhuma irregularidade no lançamento feito em nome do ora Recorrente.

Esclareça-se, ainda, que existe a solidariedade entre o vendedor e o comprador do ITR, na situação prevista no art. 130 do CTN, conforme vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.319.319/RS. Em suma, a sub-rogação tributária prevista no art. 130 do CTN não resulta na transferência da sujeição passiva de um contribuinte para um responsável, mas sim na solidariedade de ambos como devedores do tributo (AgInt no AREsp 942.940/RJ).

Para melhor ilustrar esta afirmação pedimos vênias para transcrever a ementa dos acórdãos citados, *in verbis*:

REsp 1.319.319/RS

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IPTU. ALIENAÇÃO DO IMÓVEL - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADQUIRENTE - PRESCRIÇÃO - DESPACHO DE CITAÇÃO DO ANTIGO PROPRIETÁRIO - INTERRUÇÃO.

1. Cobrança de IPTU e de Taxas de Coleta de Lixo relativos a imóvel alienado após iniciada execução fiscal e já citado o então proprietário, o alienante.
2. Alienado bem onerado com tributos, o novo titular, não comprovando o recolhimento dos tributos imobiliários, torna-se responsável solidário pelos débitos, nos termos do art. 130 do CTN.
3. O despacho de citação do contribuinte (alienante do imóvel) interrompe a prescrição com relação ao responsável solidário (adquirente), nos termos do art. 125, III, c/c o art. 174, parágrafo único, inc. I, todos do CTN.
4. Esta Corte, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, decidiu que os arts. 174 do CTN e 219, § 1º, do CPC, devem ser interpretados conjuntamente, de modo que, se a interrupção retroage à data do ajuizamento da ação, é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição.
5. Recurso especial provido.

AgInt no AREsp 942.940/RJ

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL APÓS O LANÇAMENTO. SUJEITO PASSIVO. CONTRIBUINTE. ALIENANTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 130 DO CTN. SUB-ROGAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTINÇÃO DO REGIME CIVIL. EFEITO REFORÇATIVO E NÃO EXCLUDENTE. PROTEÇÃO DO CRÉDITO. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO CAPUT COM O PARÁGRAFO ÚNICO E DEMAIS DISPOSITIVOS DO CTN. COERÊNCIA SISTÊMICA DA DISCIPLINA

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IRRELEVÂNCIA DA DATA DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA LIBERAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO ORIGINÁRIO. ART. 123 DO CTN. INOPONIBILIDADE À FAZENDA PÚBLICA DAS CONVENÇÕES PARTICULARES RELATIVAS À RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. ATO NEGOCIAL PRIVADO. RES INTER ALIOS ACTA. PRINCÍPIO DA RELATIVIDADE DAS CONVENÇÕES. SÚMULA 392/STJ. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE INTERESSE DA ALIENANTE NA DISCUSSÃO DE SITUAÇÃO PROCESSUAL DO TERCEIRO ADQUIRENTE. PEDIDO DE ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO NA INSTÂNCIA ESPECIAL.

1. Cuida-se de Recurso Especial contra acórdão que, em Agravo de Instrumento, reconheceu a legitimidade passiva da agravante para Execução Fiscal de IPTU.
2. Não se pode conhecer da alegada ofensa ao art. 475 do CPC/1973, por ausência de prequestionamento (Súmula 211/STJ). A leitura do inteiro teor do acórdão recorrido revela que o Tribunal a quo não interpretou o aludido dispositivo legal, mormente porque não realizou julgamento de Remessa Necessária, mas apenas apreciou de ofício questão associada à legitimidade passiva ad causam. O prequestionamento pressupõe efetiva análise da questão pelo órgão julgador, e não simples alegação da parte.
3. Não procede a arguição de afronta ao art. 130 do CTN. É incontroverso que o fato gerador do IPTU ocorreu antes da alienação do imóvel, de modo que eventual incidência da norma de responsabilidade por sucessão não afasta a sujeição passiva do alienante, conforme assentado pela jurisprudência do STJ (REsp 1.319.319/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 24/10/2013; REsp 1.087.275/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 10/12/2009).
4. O caput do art. 130 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o seu parágrafo único. Nenhuma dúvida de que a sub-rogação do parágrafo único não exclui a responsabilidade do proprietário anterior à transferência imobiliária. Tal raciocínio há de ser aplicado na sub-rogação do caput, devendo a interpretação sistemática prevalecer sobre a isolada.

5. O parágrafo único do art. 130 do CTN ajuda não só a compreender o alcance e sentido da sub-rogação do caput, cujo efeito tem caráter meramente aditivo e integrador do terceiro adquirente sem liberação do devedor primitivo, como reforça o regime jurídico específico do instituto tributário em relação à disciplina estabelecida no Direito Civil. A sub-rogação do Direito Civil é no crédito e advém do pagamento de um débito. A do Direito Tributário é no débito e decorrente do inadimplemento de obrigações anteriores, assemelhando-se a uma cessão de dívida, com todas as consequências decorrentes. Não há confundir a sub-rogação tributária com a sub-rogação civil ante a diversidade de condições e, por conseguinte, de efeitos.
6. Importa assegurar que a sucessão no débito tributário seja neutra em relação ao credor fiscal, cuja mudança pura e simples de devedor pode se dar em detrimento da garantia geral do pagamento do tributo.

O imóvel transferido não é o único bem a responder pela dívida fiscal dele advinda. Consoante prescreve o art. 184 do CTN, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Proteção parecida se encontra no art. 789 do CPC/2015, c/c o art. 10 da LEF. A subtração de uma quantidade negativa não equivale necessariamente à adição proporcional de uma positiva, pois o acervo patrimonial que potencialmente responde pela dívida pode ser diverso e por isso não passível de ser manietado por ato de vontade do devedor.

7. Para constatar a distorção basta cogitar de valores expressivos de IPTU inadimplidos pelo titular da propriedade à época dos respectivos fatos geradores, tendo ele diversos outros bens e ativos financeiros de maior liquidez passíveis de responder de forma preferencial pela dívida. Caso a propriedade do imóvel que originou os débitos fosse posteriormente alienada a um terceiro cujo único patrimônio é o bem adquirido, e por declaração unilateral de vontade do sujeito passivo pudesse ocorrer a substituição do

devedor pelo adquirente e a exclusão da responsabilidade do alienante, haveria evidente risco à efetividade do crédito público e garantia da dívida. Ensejaria o instituto da sub-rogação tributária toda sorte de blindagens, triangulações e planejamentos patrimoniais, de forma a dificultar a satisfação do crédito fiscal e corromper a finalidade legal de sua criação.

8. A correta interpretação do art. 130 do CTN, combinada com a característica não excludente do parágrafo único, permite concluir que o objetivo do texto legal não é desresponsabilizar o alienante, mas responsabilizar o adquirente na mesma obrigação do devedor original. Trata-se de responsabilidade solidária, reforçativa e cumulativa sobre a dívida, em que o sucessor no imóvel adquirido se coloca ao lado do devedor primitivo, sem a liberação ou desoneração deste.

9. A responsabilidade do art. 130 do CTN está inserida ao lado de outros dispositivos (arts. 129 a 133 do CTN), que veiculam distintas hipóteses de responsabilidade por sucessão, e localizada no mesmo capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária de terceiros (arts. 134 e 135) e da responsabilidade por infração (arts. 136 a 138). O que há em comum a todos os casos de responsabilidade tributária previstos no CTN é o fim a que ordinariamente se destinam, no sentido de propiciar maior praticidade e segurança ao crédito fiscal, em reforço à garantia de cumprimento da obrigação com a tônica de proteção do erário. O STJ tem entendido que os arts. 132 e 133 do CTN consagram responsabilidade tributária solidária, por sucessão, e o art. 135 ventila hipótese de responsabilidade de caráter solidário, por transferência.

10. Interpretação sistemática do art. 130 com os demais dispositivos que tratam da responsabilidade tributária no CTN corrobora a conclusão de que a sub-rogação ali prevista tem caráter solidário, aditivo, cumulativo, reforçativo e não excludente da responsabilidade do alienante, cabendo ao credor escolher o acervo patrimonial que melhor satisfaça o débito cobrado a partir dos vínculos distintos.

11. Não ilide essa conclusão o possível argumento de que o imóvel cuja propriedade ensejou o crédito tributário fora alienado mais de quatro anos antes do ajuizamento da execução fiscal, nem o de que o débito respectivo constou da escritura pública de compra e venda e que houve proporcional abatimento no preço. 12. A uma, porque não é a ação de execução fiscal, tampouco a inscrição em Dívida Ativa, o marco legal tributário definidor do sujeito passivo da dívida. O ato que constitui o crédito tributário verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível, é o lançamento (art. 142, CTN). A alienação de que ora se cuida ocorreu após o fato gerador da obrigação tributária e o respectivo lançamento, razão pela qual, uma vez notificado o sujeito passivo, só pode ser alterado nas hipóteses estritamente estabelecidas no 149 do CTN.

13. A duas, porque o art. 123 do CTN assinala que "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". É da essência do Direito Tributário que o contribuinte seja também obrigado a pagar o tributo, sem prejuízo da responsabilidade atribuída a sucessores ou terceiros. Convencionou-se em sentido diverso em contrato de compra e venda de imóvel, mesmo registrado por escritura pública, que nenhum efeito liberatório produz em relação ao ente público credor, que continua titular da relação jurídica original, permanecendo idêntico o vínculo com o contribuinte devedor. Nada impede que o proprietário de um imóvel transmita a propriedade do bem a um terceiro e faça constar do respectivo contrato os débitos que o comprador está assumindo. Disso não resulta a necessária e automática exclusão da responsabilidade do alienante, que continua jungido ao cumprimento forçado da obrigação, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo aqueles legalmente impenhoráveis (art. 184, CTN, c/c os arts. 789 do CPC/2015 e 10 da LEF).

14. A três, porque eventual estipulação negocial de abatimento no preço dos tributos atrasados consubstancia res inter alios acta, a se resolver exclusivamente no plano interno da relação entre os contratantes, sem nenhuma projeção ou repercussão externa,

especialmente no direito tributário do credor. O princípio da relatividade das convenções vincula apenas as partes que nelas intervieram. Causa espécie alegação dessa natureza quando desde a exordial da Exceção de Pré-Executividade a agravante se insurge contra a inclusão, no polo passivo, da adquirente do imóvel. Se o débito a título de IPTU foi efetivamente registrado no contrato e descontado do preço recebido pela alienação imobiliária, nenhum interesse econômico, jurídico ou ético tem a agravante de resistir ao ingresso da compradora nos autos da execução fiscal em curso. Ao revés, deveria pretender que a adquirente quitasse imediatamente o débito inadimplido e cujo valor afirma ter sido subtraído do preço, extinguindo, assim, qualquer discussão sobre a remanescência da sua responsabilidade patrimonial na condição de sujeito passivo originário. Seu comportamento, no sentido de defender os interesses da compradora, inclusive alegando suposto óbice decorrente da Súmula 392/STJ, faz transparecer atitude contraditória e fragiliza a tese de defesa já que a ela não aproveita. O propósito revelador do interesse comum característico da responsabilidade solidária, no caso, é confesso: obter a extinção da execução fiscal sem alteração do polo passivo para gerar potencial prescrição do crédito tributário em relação ao qual alega ser parte ilegítima (fl.5, e-STJ). Além da contradição e da falta de interesse manifestos, a intenção esbarra no art. 18 do CPC/2015, consoante o qual "ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico". Carece a agravante de legitimidade para defender interesse que nem sequer lhe pertence.

15. Em relação à alegada incidência da Súmula 392/STJ, não há razão para que se debata o mérito e dele se conheça. A par da já exaustivamente demonstrada manutenção da condição de sujeito passivo do débito tributário da recorrente alienante, o que implica a consequente inexistência de irregularidade na CDA, in casu a Execução Fiscal foi proposta contra o contribuinte (alienante) e é este quem pretende provocar a alteração do polo passivo, imputando ao responsável (adquirente) legitimidade passiva exclusiva. Ademais, em situações como a presente, o STJ considera faltar à parte interesse recursal na discussão sobre a situação jurídica do terceiro adquirente.

16. Por fim, o pedido de anulação do acórdão recorrido consiste em inovação recursal, motivo pelo qual não pode ser apreciado nesta instância.

17. Agravo Interno conhecido, em parte, e nessa parte improvido.

Portanto, a posterior venda do imóvel pelos proprietários (e-fls. 73/77), dentre eles o Recorrente, não prejudica o lançamento fiscal em seu nome, pois também são solidários no ITR os alienantes e os adquirentes.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles