MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11060.002838/2005-62
Recurso nº	343.324
Resolução nº	**2101-00.011 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	18 de agosto de 2010
Assunto	Solicitação de Diligência
Recorrente	FRANCISCO DE PAULA DE SOUZA MASCARENHAS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

EDITADO EM: 24 SET 2010

Participaram do julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cãndido, Alexandre Naoki Nishioka, Ana Neyle Olímpio Holanda, José Raimundo Tosta Santos, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Rosaelena Mascarenhas (fls. 189/195), complementado pelo recurso aditivo de fls. 206/209, interpostos em 09 de julho de 2008 e 27 de agosto de 2008, respectivamente, contra o acórdão de fls. 177/180, do qual o Recorrente teve ciência em 09 de junho de 2008 (fl. 185), proferido pela 1ª Turma da

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 14/16, lavrado em 15 de dezembro de 2005, em virtude da falta de recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial rural, verificada no exercício de 2001.

O acórdão teve a seguinte ementa:

> "Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
>
> Exercício: 2001
>
> IMÓVEL RURAL EM NOME DE ESPÓLIO
>
> O imóvel rural em nome de espólio deve ser declarado pelo inventariante em nome do espólio até a homologação da partilha e a partir desta declarada por um dos proprietários em condomínio enquanto a propriedade permanecer indivisa.
>
> Lançamento Procedente" (fl. 177).

Não se conformando, a Recorrente Rosaelena Mascarenhas interpôs o recurso voluntário de fls. 189/195, no qual alegou, preliminarmente, a sua impossibilidade de obtenção de vista dos autos, por terem sido estes remetidos à Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre, razão pela qual requereu fosse deferido o prazo de 15 dias para que pudesse aditar o recurso, bem como juntar documentos.

Aduziu a Recorrente que era inventariante dos bens deixados por Francisco de Paula de Souza Mascarenhas, não sendo, entretanto, responsável pela totalidade do imóvel, considerando que, antes de 2000, já haviam sido vendidas e entregues a terceiros as seguintes áreas: 520 hectares para a Sra. Geni Fernandes de Mello, 135 hectares para o Sr. Jayme Edson Lopes, 528 hectares para o Sr. Antonio Domingo Rossato Carvalho. Afirmou que todos os proprietários já cadastraram as suas respectivas áreas na Receita Federal e já pagaram ITR dos seus respectivos imóveis. Requereu, deste modo, preliminarmente, sejam intimados os adquirentes das respectivas áreas, para que se manifestem acerca do auto de infração em referência.

No mérito, sustentou que o imóvel objeto do auto de infração sempre foi explorado comercialmente, como atesta a própria sentença proferida nos autos da Ação Ordinária n.º 2000.71.02.001085-4, que tramitou na 3ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Santa Maria/RS, em um grau de utilização correspondente a 93,3% do total da área, nos seguintes termos: 479 hectares em razão da Parceria Pecuária com os Srs. Valter Jobin, Marco Antonio Sá Martim e Rosaelena Mascarenhas, 106 hectares em decorrência da Parceria Agrícola com os Srs. Marco Antonio Sá Martim, Tiago Jobin V. e Rosaelena Mascarenhas, 292 hectares por conta do Contrato de Arrendamento firmado com os Srs. Bernardo Quatrin Dalla Corte e Ivo Dalla Corte, de cuja área, descontados os matos, os açudes e áreas de banhado, são aproveitados para lavoura 200 hectares, e 500,30 hectares decorrentes do Contrato de Arrendamento firmado com o Sr. Hélio Grandene Mothci, dos quais 380 hectares são aproveitados para a lavoura.

Reconheceu em seu recurso que, diante da decisão judicial que revogou a Portaria IBAMA que declarava ser a área uma reserva natural, surgiu o dever de pagar o ITR, ficando em aberto uma diferença, a ser calculada de acordo com o grau de utilização da área, que, segundo alega, é superior a 80%.

Requereu ao final o provimento do seu recurso, para, após determinada vista dos autos e possibilitado o aditamento do recurso e a juntada de novos documentos, seja deferida a

redução da alíquota para 0,30%, nos termos do art. 11 da Lei n.º 9.393/96. Pleiteou, ainda, sejam intimados os demais proprietários do imóvel para manifestação, bem como requereu sejam reconhecidas as declarações de ITR apresentadas pelo *de cujus*, pela sucessão e pela Recorrente, para que recaia sobre esta somente o ônus de pagar o ITR nos anos de 2001 e 2002, calculando-se o valor devido de acordo com o apontado grau de utilização do imóvel.

Por fim, requereu seja aplicado ao caso o artigo 70 da Lei n.º 4.382/2002 aos créditos que nela se enquadrarem.

Em seu recurso aditivo (fls. 206/209), a Recorrente Rosaelena Mascarenhas juntou aos documentos documentos que comprovariam o grau de utilização do imóvel, com o objetivo de reduzir a alíquota do imposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O caso em tela versa a lavratura de auto de infração relativo ao ITR, exercício 2001, em nome do espólio de Francisco de Paula de Souza Mascarenhas, com base em decisão judicial que anulou, com efeitos "ex tunc", a Portaria n.º 21/N, de 07/02/1992, do IBAMA, a qual instituíra o imóvel "Fazenda Rodeio Bonito" como uma Reserva Particular do Patrimônio Natural e, conseqüentemente, cancelou a isenção concedida em relação ao referido tributo.

De início, impende verificar a legitimidade do Espólio de Francisco de Paula de Souza Mascarenhas para figurar como sujeito passivo do ITR relativo ao imóvel em referência no exercício 2001, bem como se a notificação do lançamento em nome do espólio, datada de 23/12/2005 (fl. 23), observou os ditames legais.

Segundo a informação constante na escritura pública de venda de meação juntada nas fls. 70/71 dos autos, o falecimento do Sr. Francisco de Paula de Souza Mascarenhas ocorreu em 30/06/1994. Já das fls. 44/46 dos autos, infere-se que, em 29/07/1994, a Sra. Rosaelena Mascarenhas firmou o Termo de Compromisso de Inventariante, tendo sido homologada por sentença, em 06/12/2004, a partilha dos bens deixados pelo *de cujus*, cuja publicação se deu em 09/02/2005, em decisão transitada em julgado em 1º/03/2005 (fl. 46/verso).

A teor do que determinava o art. 1.572 do Código Civil de 1.916, vigente na época dos fatos, "aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

Diante desse dispositivo, possível classificar as dívidas, como o faz Sílvio de Salvo Venosa, em duas espécies: dívidas do falecido e dívidas póstumas. Segundo o autor, *"todas as dívidas cuja origem se localize após a morte do autor da herança são dívidas póstumas"* (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 415).

Embora determine o Código Civil, por uma ficção jurídica, que o domínio e a posse da herança transmitem-se aos herdeiros com a abertura da sucessão, os efeitos da

homologação da partilha somente serão produzidos com a publicação da sentença homologatória. O autor citado bem explicita esse quadro:

> "Homologada a partilha, cada herdeiro assume os bens que lhe tocarem. **É certo que pela abertura da sucessão se transmite, desde logo, a posse e a propriedade da herança aos herdeiros legítimos e testamentários (novo Código Civil, art. 1.784). Mas até a partilha, os herdeiros têm os seus direitos expressos em frações ideais no conjunto dos bens da morte**.
>
> Homologada que seja, distribuem-se especificamente. Mas, **como a partilha tem efeito meramente declaratório e não atributivo da propriedade, considera-se que o herdeiro é o proprietário e possuidor dos bens inscritos no seu quinhão, como se o fora desde a data do óbito. Explica-se este fenômeno por uma *fictio juris*, que opera como se o herdeiro, desde a abertura da sucessão, já houvesse recebido, discriminativamente, as coisas que a partilha lhe atribui, embora esta se efetive bem depois**.
>
> A sentença homologatória, tornando a partilha definitiva entre os que nela tenham sido contemplados, realiza aquela ficção. Diz-se, por isso mesmo, que a sentença homologatória tem efeito *retrooperante*, para fazer retroagir a discriminação dos bens à data do óbito, com abstração do tempo intermédio. O herdeiro não passa a ser dono do seu quinhão a partir da sentença, porém esta retroage à data do óbito. **Cada herdeiro, que até a homologação tinha um direito expresso em quota ideal do todo, considera-se que é o titular das coisas a ele atribuídas, como se o fosse desde a morte do inventariado**." (*Op. cit.* p. 470).

Assim, ao tempo do inventário, cada herdeiro é titular de uma quota ideal da herança. Homologada a partilha, passa a ser titular, com efeitos retroativos à data da abertura da sucessão, do quinhão que lhe couber.

Importante observar, ainda, o teor do art. 1.796 do Código Civil de 1916, segundo o qual é o espólio quem responde, enquanto não realizada a partilha, pelo pagamento das dívidas do falecido. Confira-se:

> "Art. 1.796. **A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte, que na herança lhes coube**."

No caso em tela, o fato gerador é datado de 1º/01/2001, portanto ocorrido após a abertura da sucessão. Trata-se de "dívida póstuma", relativa ao espólio, a qual deve ser solvida com os bens arrecadados, por meio do seu inventariante.

A esse respeito, dispõe o art. 992 do Código de Processo Civil:

> "Art. 992. **Incumbe ainda ao inventariante, ouvidos os interessados e com autorização do juiz**:
>
> (...)
>
> III - **pagar dívidas do espólio**;
>
> (...)."

Assim, na constância do inventário, cumpre ao inventariante não somente a representação do espólio (art. 991, I, do CPC), como também o pagamento das suas dívidas (art. 992, III, do CPC).

Aliás, como dispõe o Novo Código Civil, ao inventariante compete a administração da herança, até que a partilha seja homologada:

> "Art. 1.991. Desde a assinatura do compromisso até a homologação da partilha, a administração da herança será exercida pelo inventariante."

O exame dos autos, contudo, permite constatar que, na época da lavratura do auto de infração, em 15/12/2005 (fl. 14), e conseqüente notificação da inventariante, em 23/12/2005 (fl. 23), já havia sido realizada a partilha, homologada por sentença publicada em 09/02/2005.

De qualquer modo, o que se deve verificar é se, ao tempo da notificação do lançamento, teria o Fisco a informação acerca do término do inventário, com a homologação da partilha realizada. Isto porque, a teor do que dispõe a Instrução Normativa SRF n.º 81/2001, havendo bens a inventariar, é obrigatória a apresentação da declaração final do espólio (art. 3º, §4º), que fica a cargo do inventariante (art. 4º, II), e na qual devem constar as seguintes informações:

> "Art. 8º. A declaração final deve abranger os rendimentos recebidos no período compreendido entre 1º de janeiro e a data da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados, aplicando-se-lhe as normas estabelecidas para o ano-calendário em que ocorrer o termo final, observado o disposto no inciso I do art. 7º.
>
> (...)
>
> § 2º **Na declaração final devem ser prestadas as seguintes informações, relativamente ao formal de partilha, sobrepartilha ou adjudicação, do seu termo de encerramento e do trânsito em julgado da decisão judicial**:
>
> I - **número do processo judicial e da vara e seção judiciária onde tramitou**;
>
> II - **data da decisão judicial e do seu trânsito em julgado**."

Não há nos autos, contudo, qualquer comprovação de entrega, pela inventariante, da declaração final do espólio, documento a partir do qual estaria o Fisco cientificado da realização da partilha em relação ao bem objeto do lançamento.

Desse modo, considerando a informação da qual dispunha a Administração Tributária, no sentido de que foi aberta a sucessão dos bens do *de cujus*, sendo inventariante a Sra. Rosaelena Mascarenhas, consoante Formulário de Alteração e Retificação do ITR relativo ao exercício de 2001 (fl. 02), procedeu com inteiro acerto ao lavrar o auto de infração em nome do Espólio de Francisco de Paula de Souza Mascarenhas (fls. 14/16), com a sua intimação por meio da inventariante, que detinha a sua representação na constância do inventário.

A propósito, cumpre observar que, nos termos do art. 134, IV, do Código Tributário Nacional, o inventariante é solidariamente responsável, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, pelos tributos devidos pelo espólio:

> "Art. 134. **Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:**

(...)

IV - **o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;**

(...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório."

Muito embora o dispositivo em comento se refira à responsabilidade de caráter solidário, a própria análise literal do dispositivo permite inferir que se trata de um dispositivo de natureza procedimental, por meio do qual o inventariante responderá pelos tributos devidos pelo espólio somente *"nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento principal pelo contribuinte"*.

Renato Lopes Becho bem explicita esse entendimento:

> "**Nas hipóteses previstas no artigo 134 do Código Tributário Nacional tem-se tecnicamente *representação*, e não responsabilidade**. Isso porque o *caput* do artigo só admite o chamamento ao processo das pessoas catalogadas em seus diversos incisos quando não for possível juridicamente a cobrança (execução forçada) do tributo dos sujeitos passivos constitucionais ou dos sujeitos passivos legais." (BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialática, 2000. p. 193).

Desse modo, não obstante entenda correto o procedimento adotado pelo Fisco em relação à sujeição passiva, lavrando o auto de infração em nome do espólio, dada a ausência de informação nos autos acerca da entrega da declaração final do espólio pela inventariante – *que teria o condão de comprovar o trânsito em julgado da decisão que homologara a partilha* –, certo é que, uma vez cientificado desse fato, o que ocorreu com a apresentação da impugnação, em 10/01/2006, na qual informa a inventariante que *"o inventário dos bens deixados por Francisco de Paula de Souza Mascarenhas já se encerrou"* (fl. 25) e junta os documentos comprobatórios do fato (fls. 44, 45 e 46), deveria o Fisco proceder à intimação de todos os herdeiros, para que apresentassem a impugnação no prazo legal, em relação à parte do bem a que se refere o lançamento que lhe tenha sido transferido com a sucessão, por meio da partilha realizada.

Somente após, e na eventualidade da comprovação da impossibilidade da exigência do tributo do próprio contribuinte, é que responderia o inventariante pelo tributo em referência.

No presente caso, a intimação da herdeira Geny Fernandes de Mello não foi realizada, mas esta apresentou a impugnação de fls. 114/118, suprindo, portanto, a falta de intimação, impugnação essa que foi expressamente analisada pelo acórdão recorrido (fl. 180).

Muito embora expressamente julgada a impugnação da herdeira Geny Fernandes de Mello, apenas a Recorrente Rosaelena foi intimada da decisão recorrida (fl. 185).

Assim, os presentes autos deverão ser baixados em diligência para que a herdeira Geny Fernandes de Mello seja intimada da decisão da DRJ para, querendo, apresentar recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 18 de agosto de 2010

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA