



Solução de Consulta nº 93 - Cosit

Data 14 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

CESSÃO DA HERANÇA. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO “MORTIS CAUSA”. INOPONIBILIDADE DAS CONVENÇÕES PARTICULARES AO FISCO.

A cessão de direitos hereditários, que só pode ser realizada por meio de escritura pública, não é documento hábil à inscrição do imóvel rural no Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir) em nome do cessionário.

Na espécie, o imóvel deverá ser inscrito em favor do espólio, na totalidade de sua área, até que seja realizada a partilha ou adjudicação do bem em inventário judicial ou extrajudicial.

As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas ao Fisco para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

No caso em apreço, a cláusula constante de documento de cessão de direitos possessórios não tem o condão de afastar a legitimidade do espólio relativamente ao pagamento do tributo devido pelo “de cujus”.

FATOS GERADORES DO TRIBUTO. CONTRIBUINTES.

Segundo a legislação vigente, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Destarte, contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo este entendido como o que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação, “cum animus domini”. Portanto, coexistindo titular do domínio e possuidor com ânimo de dono, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar o procedimento de arrecadação.

No presente caso, o possuidor é o contribuinte do ITR, visto exercer a posse a justo título do imóvel em questão, “cum animus domini”, vez que o proprietário lhe cedeu o exercício possessório.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 29, 31, 109, 118, 121, 123, 129, 130, incisos II e III, e 134, inciso IV; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 1.793; Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996; Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR); Instrução

Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002; Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 22 de maio de 2014, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015.

Relatório

Examina-se consulta protocolada em 23 de janeiro de 2015, de interesse da pessoa jurídica referida em epígrafe, representada por causídico constituído à fl. 34. Primeiramente, o citado defensor afirma que, para dar início à construção de um complexo empresarial, a sua constituinte celebrou, com o (XXX) que menciona, um protocolo de intenções, mediante o qual a organização se comprometeu a realizar investimentos naquela (XXX) e, em contrapartida, esta se obrigou a apoiar o empreendimento na obtenção de imóvel destinado a seu negócio. Recorda que o imóvel escolhido foi alienado à (XXX) que indica, e, na mesma data, transferido à consultante por meio de escritura pública.

2. Ressalta que o imóvel adquirido estava irregularmente ocupado por famílias integrantes de um (XXX). Lembra que o (XXX) em questão e a companhia consultante, com a interveniência do (XXX) que refere, firmaram acordo com o objetivo de reassentar as citadas famílias (fls. 36/44).

3. Frisa que, por intermédio do aludido pacto, o (XXX) se comprometeu a suplementar financeiramente o orçamento daquele (XXX), com vistas à aquisição de imóvel a ser concedido ao reassentamento das famílias. À sua vez, a pretendente se responsabilizou a doar ao (XXX) em apreço certa importância em dinheiro. Por seu lado, o (XXX) assumiu o dever de construir a infraestrutura necessária ao remanejamento, indenizar as famílias pelos cultivos existentes e prover a subsistência destas até a conclusão da transferência da população.

4. Sustenta que, com o fim de tornar mais célere o procedimento, a (XXX) solicitou que a impetrante adquirisse diretamente o imóvel a ser reservado à deslocação, e o doasse, em seguida, ao mencionado (XXX), abatendo o preço pago do valor a ser ofertado pela demandante.

5. Nesse passo, realça que a requerente adquiriu os direitos aquisitivos e hereditários das Fazendas denominadas (XXX) (fls. 45/48) e (XXX) (fls. 49/52). Assinala que, conseqüentemente, as partes iniciaram os procedimentos necessários para a transferência

daqueles imóveis ao (XXX) em tela. Acentua que, portanto, foi instaurado processo administrativo para formalização da doação e firmado instrumento particular de cessão não onerosa de direitos possessórios entre a companhia aqui solicitante e o indigitado (XXX).

6. O peticionante transcreve estas cláusulas do pacto em consideração (fls. 57/61):

Cláusula quinta. Pelo presente instrumento, a outorgante cedente [a ora consultante] cede e transfere, a título gratuito, a posse dos imóveis descritos na cláusula primeira em favor do outorgado cessionário, que fica, desde já, formal e definitivamente imitado na posse dos referidos imóveis.

Cláusula sétima. Em decorrência de sua formal e definitiva imissão na posse dos imóveis descritos na cláusula primeira acima, o outorgado cessionário [isto é, o (XXX)] assume a responsabilidade pelo pagamento dos impostos e taxas neles incidentes a partir da assinatura do presente instrumento, até a outorga de termos administrativos de promessa de concessão de uso aos trabalhadores rurais do assentamento.

7. Nessa ordem de ideias, o pleiteante colaciona o disposto na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1º; no Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR), art. 2º, e na Instrução Normativa (IN) SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 1º, bem como v. aresto prolatado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do Recurso Especial nº 354.176/SP, para afirmar que o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município.

8. O referido patrono, nesse diapasão, formula três quesitos: i) o instrumento particular de cessão não onerosa de direitos possessórios firmado entre a consultante e o (XXX), em especial sua cláusula quinta, que transmitiu a posse das Fazendas (XXX), é documento hábil para a transferência de responsável nos cadastros do ITR? ii) a responsabilidade pela declaração de cadastro dos imóveis rurais e o recolhimento do ITR, a partir da data da celebração do instrumento em análise, são de responsabilidade do (XXX)? iii) quais os procedimentos necessários para a regularização da “situação cadastral do ITR”?

9. O profissional da advocacia subscritor da inicial prestou, à fl. 3 dos autos, as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. De outra banda, cumpre destacar que, instado por esta Coordenação-Geral (fls. 76/79), o defensor apresentou os esclarecimentos a seguir resumidamente expostos, em petição recepcionada pela unidade preparadora em 22 de junho de 2015 (fls. 83/404).

11. A princípio, o causídico anexa cópia integral do processo administrativo concernente à encimada cessão não onerosa de direitos possessórios. O peticionário articula que a transmissão dos direitos possessórios em foco deu-se por instrumento particular em razão de entender que a posse não seria direito real, por não estar incluída no rol previsto no art. 1.225 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Portanto, considera que a posse pode ser transferida por instrumento particular, não se aplicando a regra disposta no art. 108 do Digesto Civil, aduzindo, a esse propósito, a lição do festejado jurista Carlos Roberto Gonçalves.

12. Pontua que a celebração do entelado acordo foi sugerida pelo (XXX) e aprovada pela (XXX) ao longo do processo administrativo em causa, como forma de viabilizar unicamente a transferência da posse das terras adquiridas pela postulante, a pedido da (XXX), visando a imediata disponibilização daquelas em favor das famílias assentadas.

13. Reitera que, para possibilitar a relocação das famílias que se achavam irregularmente no imóvel a ser adquirido pela solicitante, para implantação de seu empreendimento, esta e a (XXX), com a interveniência do (XXX), firmaram ajuste pelo qual: i) a suplicante assumiu a obrigação financeira de doar certa quantia ao (XXX), para que este executasse a construção da infraestrutura necessária ao assentamento, a indenização dos cultivos existentes e o fornecimento de alimentos para o sustento temporário dos assentados até o reinício de suas atividades agrícolas; ii) ao (XXX) caberia a compra de um imóvel livre e desembaraçado a ser atribuído ao reassentamento, conforme cláusulas segunda e terceira, parágrafo único, do compromisso sob exame.

14. Sublinha que, com o objetivo de tornar mais célere o procedimento, o (XXX) solicitou que os imóveis destinados à relocação fossem adquiridos diretamente pela requerente e, em seguida, doados ao (XXX), sem que, contudo, os termos da avença fossem alterados. Salienta que a peticionante adquiriu as áreas de duas fazendas a fim de doá-las ao (XXX), conforme ajustado.

15. Assevera que, para formalizar a doação, a solicitadora requereu a instauração de processo administrativo, que resultou na celebração de instrumento particular de cessão não

onerosa de direitos possessórios entre a solicitante e o (XXX). Explica que, uma vez instituído o feito administrativo, houve uma primeira manifestação da assessoria jurídica do (XXX), opinando no sentido de que os títulos havidos pela peticionária eram suficientes para garantir que aquele tivesse a posse das áreas e pudesse transferi-la às famílias reassentadas. Explana que, na sequência, os autos foram encaminhados para a (XXX), cujo parecer se manifestou favoravelmente à doação pretendida, assinalando que caberia à (XXX) promover as medidas judiciais cabíveis para a regularização da propriedade sobre as áreas.

16. Acentua que a (XXX) divergiu pontualmente do parecer anterior quanto à responsabilidade pela regularização das propriedades das fazendas, evidenciando que esta caberia à consulente, como condição para a efetivação da doação pactuada com o (XXX).

17. Enfatiza que, dessa forma, criou-se um impasse. Narra que o (XXX) propôs que fosse assinado um instrumento de cessão não onerosa de direitos possessórios, pois assim a consulente poderia desde logo transmitir a posse das áreas ao (XXX), possibilitando a conclusão imediata do reassentamento, sem prejuízo de eventual discussão posterior entre as partes quanto ao mérito da responsabilidade pela regularização das áreas.

18. Relata que o presidente do (XXX) chamou a atenção para o fato de que apenas a posse sobre as fazendas estaria sendo transferida, e não o domínio, a fim de resolver o problema urgente da realocação das famílias. Conta que, ao final, a minuta do instrumento de cessão foi aprovada pelo autor do parecer divergente e pelo (XXX).

19. Demonstra que a posse teria sido efetivamente transferida ao (XXX), por meio do instrumento particular de cessão não onerosa de direitos possessórios, por sinal que, nessa toada, foi publicado, no Diário Oficial, despacho do (XXX).

20. Elucida que pelo referido instrumento ficou expressamente estabelecido, entre a consultante e o (XXX), que o pagamento dos tributos incidentes sobre os imóveis ficaria a cargo deste último, conforme a cláusula sétima do ato.

21. Declara que: i) a posse dos imóveis foi corretamente transferida para o (XXX), com a concordância deste, opinião favorável da (XXX) e autorização expressa do (XXX); ii) o (XXX) assumiu expressamente as obrigações tributárias incidentes sobre os imóveis; e iii) a eventual controvérsia sobre parecer originalmente divergente da (XXX) em nada altera os fatos citados nos itens “i” e “ii”.

22. Logo depois, o postulante passa a discorrer sobre o entendimento do Senhor Oficial do Registro de Imóveis no sentido da impossibilidade do registro da escritura de cessão de direitos hereditários apresentada pela pretendente, sob a alegação de que tal registro não tem amparo na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, visto não transmitir direito real, até que seja tal direito reconhecido por ocasião da tramitação do inventário do proprietário, no qual deverá a cessionária habilitar-se (fl. 56).

23. Pondera que o falecido sr. (XXX) era o proprietário, possuidor ou titular de direitos aquisitivos sobre determinados imóveis. Alega que, com sua morte, a posse foi transferida a seus herdeiros, que, por sua vez, firmaram com a consulente escritura de cessão e transferência de direitos hereditários e direitos de ação. Diz que, por intermédio dessa escritura, foram cedidos à pleiteante os direitos aquisitivos e hereditários, bem como a posse dos imóveis (Fazenda (XXX)).

24. Afiança assistir razão ao Oficial do Registro no tocante à negativa de registrar a escritura de cessão de direitos hereditários. Consigna que, segundo a Lei de Registros Públicos (Lei nº 6.015, de 1973), salvo em pouquíssimas exceções, os registros de imóveis não têm a atribuição de registrar transferência da posse sobre imóveis, de vez que esta não é considerada direito real, enquanto os registros imobiliários prestam-se, principalmente, a fazer a transcrição dos direitos reais sobre os imóveis.

25. Argumenta que, embora tenha indeferido o registro, o Oficial teria reconhecido que a escritura pública firmada entre os herdeiros e a postulante acarretou a transferência, para esta última, da posse dos imóveis em questão.

26. Argui que, inobstante o disposto na IN RFB nº 1.467, de 22 de maio de 2014, com base na cessão de direitos hereditários, o cadastro do ITR foi atualizado, estando os imóveis em nome da suplicante, o que motivou o presente processo.

27. A final, o advogado traz novamente à colação o art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996, bem como a ementa do acórdão do STJ pertinente ao Recurso Especial nº 354.176/SP, para lembrar que a posse de imóvel rural também constitui fato gerador do ITR.

28. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

29. De início, saliente-se que este feito preenche os requisitos de admissibilidade dispostos na legislação de regência, pelo que está apto ao conhecimento. Nada obstante, ressalte-se que a vertente solução de consulta não suspende o prazo para cumprimento de obrigações acessórias nem convalida as informações apresentadas pelo interessado (IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 11 e 28).

30. Assim sendo, nessa esteira, reproduzem-se estes dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e recepcionado pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar:

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 de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

[...]

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

[...]

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

[...]

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

[...]

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.

[...]

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

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.

[...]

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

[...]

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;

DA FAZENDA (XXX)

31. Com respeito à *cessão da herança* (ou *cessão de direitos hereditários*, como é preferido na prática forense), estabelece o Código Civil:

Art. 1.793. O direito à sucessão aberta, bem como o quinhão de que disponha o co-herdeiro, pode ser objeto de cessão por escritura pública.

§ 1º Os direitos, conferidos ao herdeiro em consequência de substituição ou de direito de acrescer, presumem-se não abrangidos pela cessão feita anteriormente.

§ 2º É ineficaz a cessão, pelo co-herdeiro, de seu direito hereditário sobre qualquer bem da herança considerado singularmente.

§ 3º Ineficaz é a disposição, sem prévia autorização do juiz da sucessão, por qualquer herdeiro, de bem componente do acervo hereditário, pendente a indivisibilidade.

32. Verifica-se que consta às fls. 49/52 xerocópia da escritura de cessão e transferência de direitos hereditários para a sociedade ora consulente, cujos cedentes são herdeiros do sr. (XXX). Reitere-se que o Oficial do Cartório certificou da impossibilidade do registro da

aludida escritura, sob a alegação de que este não teria amparo na Lei nº 6.015, de 1973, “já que [a cessão] não transmite direito real, e sim direito possessório, até que seja, tal direito, reconhecido por ocasião da tramitação do inventário do proprietário, no qual deverá a cessionária [a ora consulente] se habilitar na propriedade.” (fl. 56).

33. Com efeito, reza a IN RFB nº 1.467, de 2014, que versa sobre o Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), alterada pela IN RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015:

Art. 5º Denomina-se titular o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título das parcelas que compõem o imóvel rural, em nome de quem é efetuado o cadastramento no Cafir.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015).

§ 1º Proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor de parcela que compõe o imóvel rural, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015).

§ 2º Titular do domínio útil ou enfiteuta é aquele a quem foi atribuído, pelo senhorio direto, domínio útil de parcela que compõe o imóvel rural.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015).

§ 3º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, possuidor a qualquer título é aquele que tem a posse plena, sem subordinação, também chamada de posse com *animus domini*, de parcela que compõe imóvel rural.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015).

§ 4º Deve ser indicado como titular no Cafir:

[...]

IV - o espólio, até a data da partilha ou adjudicação, conforme regra disposta no art. 21; ou

[...]

Da Inscrição do Imóvel na Sucessão *Causa Mortis*

Art. 21. No caso de sucessão *causa mortis*, até a data da partilha ou adjudicação, o imóvel rural será cadastrado no Cafir em nome do espólio, sendo vedada a inscrição de fração ideal.

§ 1º Para fins dos atos cadastrais previstos nesta Instrução Normativa, o espólio é representado pelo inventariante, no caso de inventário judicial ou arrolamento no qual tenha assumido o compromisso, ou pela pessoa indicada na escritura pública de inventário com poderes de inventariante.

§ 2º Na falta de indicação da pessoa citada no § 1º, o cônjuge meeiro, o companheiro, o sucessor a qualquer título, inclusive o cessionário do imóvel rural que tenha sido constituído por escritura pública de cessão de direitos hereditários, ou o testamenteiro na posse e administração do

imóvel rural poderá, nessa condição e sob sua responsabilidade, efetuar a solicitação do ato cadastral.

§ 3º Efetuada a partilha, se não tiver ocorrido a delimitação no título das partes adquiridas, o Nirf passará para o condomínio ou composesse formado por aqueles que receberam frações ideais como pagamento de herança, legado ou meação.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015).

[...]

Anexo III (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015).

[...]

1.9.1. [...]

A cessão de direitos hereditários, que só pode ser feita por escritura pública, não é documento hábil à inscrição do imóvel rural no Cafir em nome do cessionário. Nessa situação, o imóvel deverá ser inscrito em nome do espólio, na totalidade de sua área, até que seja realizada a partilha ou adjudicação do bem em inventário judicial ou extrajudicial. Após a partilha, caso não seja realizada a delimitação das partes adquiridas no formal de partilha ou escritura pública de inventário e partilha, o imóvel passará para o condomínio ou composesse formado pelos sucessores que receberam fração ideal como pagamento de meação, herança ou legado.

34. Depreende-se que, ainda que tivesse sido formalizada mediante escritura pública, a cessão de direitos hereditários em apreço não tem o condão de inscrever os imóveis rurais no Cafir em nome da aqui consulente, devendo estes ser inscritos em favor do espólio, nos termos das supratranscritas disposições da IN RFB nº 1.467, de 2014, e ser por estes tributados com fundamento no art. 131, inciso III, do CTN, sendo inoponível ao Fisco, nesta hipótese, a cláusula sétima do acordo sob exame (fl. 60), segundo a qual o (XXX) assume a responsabilidade pelo pagamento dos impostos relativos à Fazenda (XXX) (cfr. CTN, art. 123, acima).

35. Para corroborar, veja-se o ensinamento de Ricardo Alexandre:

O confuso art. 129 do CTN [...] inaugura uma Seção denominada “Responsabilidade dos sucessores” e, portanto, disciplina a aplicabilidade no tempo das normas sobre responsabilidade por sucessão. Como já estudado, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que possui como sujeito passivo um *contribuinte* legalmente definido. Posteriormente, ocorre um evento que transfere a sujeição passiva a um *responsável* expressamente designado por lei. Tem-se a sucessão, pois o responsável sucede o contribuinte como sujeito passivo do tributo. O marco temporal da transferência de responsabilidade é a data da ocorrência dos eventos previstos em lei

como aptos a gerar a sucessão. Seria bem mais simples afirmar que as regras sobre sucessão tributária se aplicam às obrigações tributárias surgidas até a data dos atos legalmente definidos como geradores de sucessão tributária. O CTN, contudo, trilhou por uma redação mais complexa, definindo o fenômeno com base na constituição do crédito (lançamento), momento irrelevante na perquirição da aplicabilidade das regras sobre sucessão. Explique-se melhor. O Código afirma que as regras sobre responsabilidade dos sucessores são aplicáveis “aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos”. Ora, o legislador tributário acabou por asseverar que as regras se aplicam ao antes, ao durante e ao depois. É lícito afirmar, portanto, que o momento da constituição do crédito tributário (lançamento) é dado absolutamente irrelevante para definir a aplicabilidade da legislação sobre sucessão, pois o que realmente importa é a data do surgimento da obrigação (ocorrência do fato gerador), como inequivocamente aponta a cláusula final do confuso dispositivo (“desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”). [...].

Com a morte, ocorre a abertura da sucessão. Segundo o direito das sucessões, a transferência do patrimônio do *de cujus* (falecido) ocorre imediatamente com tal fato.

A formalização da transferência da responsabilidade para os sucessores, contudo, depende da conclusão do processo de inventário (ou arrolamento) com a consequente partilha dos bens.

Durante o período de tempo iniciado com a abertura da sucessão (morte) e concluído com o término do processo de inventário (partilha dos bens), a responsabilidade pelos tributos devidos pelo *de cujus*, até a data de sua morte, é do espólio.

O espólio é o conjunto de bens e direitos deixados pelo *de cujus*, atuando no mundo jurídico por meio do inventariante. [...].

O Código afirma, no seu art. 131, III, que o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. [...].

Alguns intérpretes mais apressados atestam que o espólio somente é responsável até a data da abertura da sucessão, o que é absurdo. Na realidade, a responsabilidade do espólio se inicia com a abertura da sucessão, pois antes desta data o falecido estava vivo e era o sujeito passivo da obrigação (contribuinte).

Dessa forma, a expressão “até a data da abertura da sucessão” refere-se aos tributos não pagos pelo *de cujus* (até tal data). Não se estipula, por óbvio, um momento a partir do qual o espólio deixa de ser responsável. Com a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, a responsabilidade por todo o período passado (respeitado o prazo decadencial) passa a ser dos sucessores a qualquer título e do cônjuge meeiro, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação (CTN, art. 131, II).

Portanto, se o *de cujus* deixou créditos tributários em aberto, o espólio deve fazer o pagamento (é responsável). Caso o pagamento não tenha sido feito e, mesmo assim, os bens tenham sido partilhados, os

sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro deverão fazer o pagamento (são responsáveis). [...].

a) até sua morte (abertura da sucessão), o *de cujus* era sujeito passivo na modalidade contribuinte; b) após a morte, os novos fatos geradores terão como contribuinte o espólio, e tal situação durará até a data da partilha ou adjudicação; c) após a partilha ou adjudicação, os novos fatos geradores terão como contribuintes os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro. [...].

Ressalte-se que o espólio surge com a morte do *de cujus*, e existe até a data da partilha ou adjudicação [...] Quanto aos fatos geradores ocorridos durante tal período, o espólio será *contribuinte* [...] no tocante às obrigações surgidas durante o período correspondente e não quitadas pelo contribuinte, o espólio, após o seu surgimento, será sujeito passivo na modalidade *responsável*. [...].

Se o tributo não foi pago pelo *de cujus*, a *responsabilidade* passa para o espólio; se este não quita o tributo de que era sujeito passivo, seja como *responsável*, seja como *contribuinte*, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro serão *responsáveis* por todo o período, tendo como limite o montante do quinhão, do legado ou da meação recebidos.

Note-se que, para tornar o Código mais inteligível, o legislador do CTN deveria ter invertido a ordem dos incisos II e III, pois este último se refere a algo que surge em primeiro lugar na ordem natural dos fatos (responsabilidade do espólio) quando comparado com a situação descrita no inciso II (responsabilidade dos sucessores e do cônjuge meeiro).¹

36. Luciano Amaro observa:

Registre-se a impropriedade cometida pelo Código no item II do art. 131, onde cuida da responsabilidade “pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação”. Ora, após o falecimento, o *de cujus* não pode ter devido nada. Até a data da partilha ou adjudicação quem podia dever era o espólio. O meeiro, o herdeiro e o legatário são responsáveis pelas obrigações geradas até o falecimento (caso não tenham sido liquidadas pelo *de cujus* nem, após o falecimento, pelo espólio) e pelas obrigações geradas até a data da partilha ou adjudicação, caso não tenham sido liquidadas pelo espólio.²

DA FAZENDA (XXX)

37. Por outro lado, aduza-se que, embora o art. 153, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, autorize a União a tributar a “propriedade territorial rural”, o CTN, no seu art. 29, considera o fato jurígeno do ITR “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por

¹ Cfr. Direito tributário esquematizado. 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. pp. 307, 308, 312 a 314.

² Cfr. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. p. 322.

natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”. Nesse rumo, festejados doutrinadores afirmam que, na espécie, o Código não extrapolou o texto constitucional, eis que o domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade ³.

38. Sublinhe-se que a mencionada Lei ordinária nº 9.393, de 1996, adotou, relativamente ao ITR, os mesmos fatos geradores e contribuintes eleitos pelos arts. 29 e 31 do Código Tributário. Se não, vejamos:

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.

[...]

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 (Código Tributário Nacional).

39. Estatui a sobredita IN SRF nº 256, de 2002:

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.

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

³ Cfr. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Atualiz.: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 237; BARRETO, Aires Fernandino. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, vol. 1. pp. 255/256; CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, Porto Alegre, n. 6, p. 212, jul./dez. 2010; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 352; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 306

40. Segundo o art. 1.228, *caput*, do Código Civil, “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”. São elementos constitutivos da propriedade o *jus utendi* (direito de usar), o *jus fruendi* (direito de gozar ou usufruir), o *jus abutendi* ou *disponendi* (direito de dispor da coisa) e o *jus vindicatio* (direito de reaver a coisa) ⁴. A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário (CC, art. 1.231), em virtude do que o bem imóvel (salvo os casos de condomínio) não pertence simultaneamente a duas ou mais pessoas.

41. Cumpre observar que somente a posse *cum animus domini* é tributável pelo ITR, conforme expressamente disposto no art. 5º, § 3º, da IN RFB nº 1.467, de 2014 ^{5 6}. Humberto Theodoro Júnior esclarece:

Quanto ao *animus domini*, trata-se do qualificativo da posse que evidencia, exteriormente, estar agindo o possuidor com o comportamento ou postura de quem se considera, de fato, proprietário da coisa [...] na verdade, só há o ânimo de dono quando a vontade aparente do possuidor se identifica com a do proprietário, ou seja, quando explora a coisa com exclusividade e sem subordinação à ordem de quem quer que seja. ⁷

42. Nessa vereda, é pacífica a compreensão do STJ sobre a matéria, conforme o aresto do Recurso Especial nº 1.327.539-DF, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 14/8/2012, DJe de 20/8/2012, entendimento esse que é aplicável também ao ITR, *mutatis mutandis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE *ANIMUS DOMINI*. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR.

1. [...].

2. O fato gerador do IPTU, conforme dispõe o art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O contribuinte da exação é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).

⁴ Cfr. DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil, v. 4 - Direito das coisas. São Paulo: Saraiva, pp. 14, 128/129, 130/131, e GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil brasileiro nº 5 - Direito das coisas, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 230/231.

⁵ Cfr. LOPES FILHO, Juraci Mourão. Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Territorial Rural (ITR). 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015. pp. 16/24 e 128/131.

⁶ Cfr. MELO, José Eduardo Soares de. IPTU e ITR: teoria e prática. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2015. pp. 18/20

⁷ Cfr. Curso de Direito Processual Civil. Vol. III. 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 173.

3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, *in casu*, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.

4. "Não é qualquer posse que [o CTN] deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa." (*in* Curso de Direito Tributário, Coodenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, pp.736/737).

Recurso especial improvido.

43. Odmir Fernandes leciona sobre o tema:

Proprietário é a qualidade do possuidor, da pessoa física ou jurídica que detenha e reúna *todos os poderes* e direitos da propriedade plena, do domínio pleno. Para se sujeitar ao imposto sobre a propriedade, o proprietário deve ser tomado no sentido técnico da pessoa que detenha e reúna todos os poderes sobre o imóvel.

O proprietário, titular do domínio, que não conservar a posse com atributo da propriedade, não poderá se sujeitar ao imposto na categoria *proprietário*, em razão de o CTN eleger o titular do *domínio útil* e o *possuidor* a qualquer título para mesma sujeição ao tributo.

Não fosse assim, teríamos apenas *propriedade plena*, prevista na Constituição Federal, sem a possibilidade do desmembramento e separação do aspecto material e pessoal entre o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor.

[...].

Não cabe ao sujeito ativo exigir o tributo do titular do domínio direto que transferiu e se destituiu, pelo compromisso firmado, de todos os poderes da propriedade. Não fosse assim, não haveria a sujeição do imposto ao titular do domínio útil e ao possuidor, teríamos apenas a propriedade.

Contudo, se o sujeito ativo desconhecer quem detenha a posse com os atributos da propriedade, deverá exigir o imposto do proprietário, titular do domínio pleno, ou do titular do domínio útil, constante do registro imobiliário.

[...].

Por essa razão, o sujeito ativo, não conhecendo o possuidor, deve lançar o tributo em nome de quem conste no registro imobiliário e detenha o domínio. Caberá ao proprietário, titular do domínio pleno ou útil, comprovar que cedeu, transferiu ou foi destituído da posse, para ser excluído da relação jurídica tributária por ilegitimidade de parte ou erro na eleição do sujeito passivo.⁸

⁸ Cfr. Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Pedro Anana Jr. São Paulo: MP, 2012. pp. 232/233 e 242/243.

44. O STJ corrobora tal entendimento, no acórdão do Recurso Especial nº 475.078-SP, Rel. Min. Teori Zavascki, 1ª Turma, julgado em 14/9/2004, DJ de 27/9/2004, aplicável ao ITR, fazendo-se as mudanças devidas:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL.

1. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU *"é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título"*.

2. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do polo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).

3. Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, **pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação.**

4. Recurso especial a que se nega provimento.

[...]

Voto do Min. Teori Zavascki (Relator).

1. Para o deslinde da questão é necessário determinar se o comando do art. 34 do CTN permite que, diante da existência de contrato de promessa de compra-e-venda sobre o imóvel, seja excluída a responsabilidade do proprietário (aquele com título transcrito no Registro de Imóveis) em razão da existência de possuidor na condição de promitente-comprador. Sobre a sujeição passiva do IPTU dispõe o art. 34 do CTN:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

A redação do citado dispositivo deixa clara a viabilidade de que o possuidor, na qualidade de promitente-comprador, seja considerado contribuinte do IPTU, podendo ser responsabilizado pelo seu pagamento. Essa linha de raciocínio já foi aplicada por esse Tribunal, relativamente ao ITR, no julgamento do RESP 354.176/SP, de relatoria da Min. Eliana Calmon, DJU 10.03.2003 (*"Se o contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, desnecessário o registro da escritura comprovando a alienação do imóvel como condição para executar-se o novo proprietário"*).

Entretanto, daí não se infere que o titular do domínio, aquele em cujo nome a propriedade está registrada no Registro de Imóveis, fica simplesmente afastado da relação jurídico-tributária em razão da existência de possuidor. Coexistindo titular do domínio e possuidor, divide-se a doutrina quanto à existência de ordem de prioridade para a responsabilização de um ou de outro pelo pagamento do IPTU.

Hugo de Brito Machado posiciona-se pela existência de uma ordem excludente de sujeitos passivos: *"Havendo proprietário, não se*

cogitará de titular de domínio útil, nem de possuidor. Não havendo proprietário, seja porque a propriedade está fracionada, ou porque não está formalizada no registro competente, passa-se a cogitar da segunda figura indicada, vale dizer, do titular do domínio útil. Se for caso de imóvel sem propriedade formalizada, contribuinte será o possuidor a qualquer título." (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I., Atlas, 2003, p. 354).

De outro lado, Aires F. Barreto (*in* Comentários ao Código Tributário Nacional, Ives Gandra Martins, coordenador, Saraiva, 1998, p. 251), Aliomar Baleeiro (*in* Direito Tributário Brasileiro, Forense, 2003, p.238) e Ives Gandra Martins (*in* Curso de Direito Tributário, Forense, 2001, p.738) sustentam que o legislador tributário municipal pode optar entre os diversos contribuintes elencados. Assim a eleição do possuidor como contribuinte do IPTU é faculdade do legislador municipal e, **caso a lei aponte ambos, a opção deve ser exercida pelo fisco**. Veja-se a lição de Ives Gandra Martins:

"Assume, ainda, a condição de contribuinte o possuidor do imóvel, como o compromissário comprador imitido na posse, o usuário e o titular do direito real de habitação. O legislador poderá optar, para a decretação do tributo, por qualquer das situações previstas no Código Tributário Nacional. Vale dizer, poderá escolher, verbi gratia, o proprietário de imóvel compromissado à venda, ou o promitente comprador imitido na posse. Definindo a lei por contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar pelo possuidor no caso em que há proprietário. Há quem defenda haja uma escala de preferência a ser observada. Em outras palavras, vedado seria a autoridade administrativa optar pelo possuidor, sempre que conhecido fosse o proprietário. Não nos parece que assim seja. A escolha é livre. Opta-se por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação." (ob.cit., Saraiva, 2001, p. 738.)

No caso concreto, não há notícia de que a lei municipal tenha eleito o promitente-comprador como contribuinte do IPTU de forma a excluir o proprietário. Pelo contrário, o próprio recurso especial informa que o Decreto Paulistano 37.923/99 tem a mesma redação que o art. 34 do CTN. Afastada fica, portanto, a única hipótese ventilada pela doutrina para a retirada do proprietário do imóvel da qualidade de contribuinte do IPTU.

Assim, inviável a exclusão do recorrente do polo passivo da execução fiscal.

2. Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial. É o voto. (grifamos).

45. Infere-se, pelos documentos colacionados pelo peticionário, que o (XXX) em tela exerce a posse a justo título da Fazenda (XXX), a partir da assinatura do epigrafado acordo, pelo que é forçoso concluir que o (XXX) é contribuinte do ITR relativamente à Fazenda (XXX), na qualidade de possuidor *cum animus domini*.

Conclusão

46. Em face do exposto, outras não podem ser as conclusões:

47. A cessão de herança (também chamada de cessão de direitos hereditários), que só pode ser realizada por meio de escritura pública, não é documento hábil à inscrição do imóvel rural no Cafir em prol do cessionário, pelo que a Fazenda denominada (XXX) deverá ser inscrita em nome do espólio, na totalidade de sua área, até que seja realizada a partilha ou adjudicação do bem em inventário judicial ou extrajudicial. No caso em apreço, a cláusula constante do documento de cessão de direitos possessórios não tem o condão de afastar a legitimidade do espólio relativamente ao pagamento do tributo devido pelo *de cujus*, visto que, a teor do art. 123 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas ao Fisco para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

48. Outrossim, segundo o CTN, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. A Lei ordinária nº 9.393, de 1996, adotou esses mesmos fatos jurídicos do ITR, sendo, destarte, contribuintes do imposto o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo este entendido como o que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação, *cum animus domini* (IN RFB nº 1.467, de 2014, art. 5º, § 3º). Portanto, coexistindo titular do domínio e possuidor com ânimo de dono, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar o procedimento de arrecadação. Conforme os documentos colacionados pelo peticionário, o (XXX) exerce a posse a justo título da Fazenda (XXX), a partir da assinatura do acordo em questão, pelo que aquele (XXX) é o contribuinte do ITR relativamente à Fazenda (XXX), na qualidade de possuidor *cum animus domini*.

49. Consequentemente, a ora consultante deve apresentar uma solicitação de alteração cadastral para informar o espólio como titular da Fazenda (XXX) e uma alteração de titularidade por alienação para informar o (XXX) como titular da Fazenda (XXX). As solicitações devem ser apresentadas por meio do Coletor Web do Cafir e ser enviadas por remessa postal para a unidade administrativa da RFB que jurisdicione o Município de localização do imóvel rural ou entregues diretamente em unidade de atendimento da RFB, juntamente com uma cópia desta solução de consulta.

50. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

51. De acordo. Remetam-se os autos à Senhora Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Chefe da Disit04

52. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral, para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

53. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit