**A COMUNICAÇÃO PRÉVIA À TRANSFERÊNCIA PATRIMONIAL NO ÂMBITO DOS INVENTÁRIOS COMO UM INSTRUMENTO DE SUSTENTABILIDADE E EFICIÊNCIA.**

**GOIÂNIA/GO**

**2023**

**A COMUNICAÇÃO PRÉVIA À TRANSFERÊNCIA PATRIMONIAL NO ÂMBITO DOS INVENTÁRIOS COMO UM INSTRUMENTO DE SUSTENTABILIDADE E EFICIÊNCIA.**

**Resumo**

A partir de um caso concreto, percebeu-se a problemática da não identificação das transferências patrimoniais ocorridas em favor de herdeiros no âmbito dos inventários. Assim, procurou-se refletir sobre a viabilidade e a eficiência, dentro do contexto da Administração Pública gerencial e do dever fundamental de pagar tributos, da instituição de uma obrigação tributária acessória consistente no dever de comunicação ao ente público, previamente à conclusão da transferência patrimonial.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Inventário. Obrigação Acessória. Dever de Comunicação.

**I – INTRODUÇÃO**

Procuradoria Regional do Estado de Goiás. Um evento cada vez menos frequente ocorre: toca o telefone fixo da procuradoria e o cidadão, que não deseja se identificar, pede para falar com o Procurador do Estado responsável pela unidade.

O diálogo é bem direto e informativo. De pronto, o interessado informa que tem ciência que determinada cidadã é herdeira e irá receber uma quantia considerável, a título de herança, nos autos do processo judicial de número X. No entanto, segundo o mesmo interessado, esta mesma herdeira é executada nos autos da Execução Fiscal de número Y, cujo andamento se encontra suspenso pelo fato de não terem sido localizados bens.

Informações transmitidas, a ligação é encerrada. Ato contínuo, procura-se verificar a veracidade do relato e se constata que tudo corresponde à verdade, de modo que se formula, nos autos do processo judicial de inventário, o pedido de penhora da quantia que iria ser recebida pela herdeira apontada.

Para além do possível causo de família, a historieta narrada é verídica e estimulou a reflexão do presente artigo. Afinal, a despeito de toda transferência de herança ocorer por meios oficiais – seja judicial, ou extrajudicial - o Estado não consegue se utilizar desta peculiaridade para, eventualmente, identificar patrimônios transferidos que, em tese, se conhecidos, poderiam permitir a quitação de débitos estaduais.

Assim, a proposta do preste artigo é se debruçar sofre os procedimentos de inventário, mais especificamente, o inventário extrajudicial e apontar possíveis inovações voltadas aos aperfeiçoamento da recuperação de créditos da Fazenda Pública.

**II - CARACTERÍSTICAS DO PROCEDIMENTO DE INVENTÁRIO E A TENDÊNCIA DE DESJUDICIALIZAÇÃO**

Como é sabido, com o falecimento de determinada pessoa física, há a abertura da sucessão e, de imediato, a transferência da herança, conforme preconiza o art. 1.784 do Código Civil[[1]](#footnote-1), que normatiza o princípio da *saisine*. Por consequência, cada herdeiro passa a ter titularidade, em condomínio específico (art. 1.781 do CC[[2]](#footnote-2)), com os demais herdeiros, apenas de uma respectiva quota patrimonial, até que ocorra a devida liquidação do patrimônio, no curso do procedimento de inventário.

Nesse contexto é que exsurge o instituto do inventário, o qual, segundo Conrado Paulino da Rosa e Marco Antonio Rodrigues (2019, p. 421), pode ser assim entendido:

O inventário não se presta à transmissão do patrimônio deixado pelo de cujus. Transmite-se a herança com a morte, não sendo, porém, delimitadas a qualidade e a quantidade de bens que irão compor o quinhão de cada herdeiro ou a meação do cônjuge sobrevivo. Deverá ter lugar, portanto, um procedimento em que se apurem, descrevam-se e partilhem-se os bens componentes dessa universalidade. Para tanto, o direito prevê o procedimento de inventário e partilha disciplinado nos artigos 610 a 673 do CPC.

Desta feita, fácil perceber que o procedimento de inventário é indispensável para que a herança seja incorporada ao patrimônio dos sucessores, de modo que, sendo inevitável a observância das suas regras, revela-se oportuno cogitar o aperfeiçoamento das regras atualmente existentes.

Ademais, como bem pontua Rodrigo Mazzei, o procedimento de inventário é caracterizado pela existência de uma multipolaridade, assim entendida como a existência de múltiplos interesses sobre o mesmo objeto. A esse respeito, vale colacionar a explanação do referido autor (REIS MAZZEI, 2023, p.59), a saber:

Dessa forma, a multipolaridade do inventário causa mortis não está ligada ao número de participantes, mas de formação de polos variados a partir da concepção de que a sucessão admite (e atrai) pessoas com diferentes posições jurídicas, fazendo com que a participação destas também se efetue dentro das suas células de interesse. Portanto, é possível afirmar desde já que a multipolaridade está, assim, fixada a partir da participação de personagens com feixe de interesses diferenciados, sendo inviável se pensar em presença binária de polos como ocorre em regra no procedimento padrão.

Tal multipolaridade é bem exemplificada, inclusive, pela legitimidade conferida aos credores do dos herdeiros, do legatário ou do autor da herança pelo artigo 616 do Código de Processo Civil. Não é estranho, portanto, ao procedimento de inventário a intervenção de terceiros juridicamente interessados na conclusão da liquidação e da consequente transferência da propriedade.

A essa altura, é importante destacar que o procedimento de inventário sofreu uma mudança paradigmática com a edição da Lei federal n.º 11.441, de 2007, que alterou o artigo 982 do Código de Processo Civil, então vigente[[3]](#footnote-3). A partir do referido diploma, tornou-se possível a realização do procedimento de inventário, de forma extrajudicial, mediante escritura pública, perante um cartório de notas. Para tanto, é necessário apenas que não haja testamento, ou interessado incapaz, bem como que todos os herdeiros sejam capazes e concordes.

Desde então, a popularização e o crescimento do uso do inventário extrajudicial são evidentes no meio jurídico. Segundo os dados divulgados no último Relatório Anual Cartório em Números, pela Associação de Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR), em 2007 foram realizados 36.351 (trinte e seis mil, trezentos e cinquenta e um) inventários, ao passo que no último ano, em 2022, foram realizados 213.728 (duzentos e treze mil, setecentos e vinte oito mil) inventários. É inconteste, portanto, a tendência de utilização dos meios extrajudiciais para resolução das demandas.

A esse respeito, vale registrar, ainda, a ilustrativa pesquisa de campo desenvolvida por Denis Augusto de Oliveira, em sua dissertação de mestrado perante a Universidade Federal de Santa Catarina. A partir de um estudo de caso na comarca de Tubarão, no triênio de 2016 a 2018, constatou-se: *i)* uma maior distribuição de inventários extrajudiciais (58% do total de inventários); *ii)* a maior celeridade do procedimento extrajudicial, cuja conclusão ocorre, em média, em 16,74 dias, tempo substancialmente inferior ao ciclo judicial; e *iii)* um menor custo econômico do procedimento extrajudicial, quando comparado ao judicial, tendo por base, claro, as custas e emolumentos do Estado de Santa Catarina.

O cenário descrito revela, ainda, que a maior utilização da via extrajudicial contribui, igualmente, para a promoção de um sistema de justiça mais sustentável, eficiente e célere. Por consequência, ciente dessa tendência atual de buscar outras vias não judiciais para solucionamento dos conflitos, opta-se por enfocar o presente estudo, especificamente na realidade dos inventários extrajudiciais.

**III - ADMINISTRAÇÃO CONSENSUAL, COOPERAÇÃO E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS**

Para melhor acepção do presente tema, convém dar um passo atrás para fixar e elucidar premissas teóricas que se impõe para a melhor compreensão do contexto em que a proposição apresentada se insere.

Nesta senda, há que se considerar como verdadeiro marco para a presente tese a noção da *soft administration*, e as dimensões dela decorrentes.

Certo que a noção de Administração Pública, com o fito de melhor se adaptar às realidades decorrentes da enorme contingência fática, passa por frequentes e profundas releituras. Neste diapasão, a sempre lembrada Emenda à Constituição n.º 19, de 1998, representa virada de chave conceitual, com a instauração da denominada Administração Pública gerencial, face à anterior noção burocrática vigente, visando-se a priorizar os controles de resultados, em detrimento dos controles de meio.

Como um verdadeiro aprofundamento do espeque gerencial da Administração Pública, a dimensão consensual decorre do fenômeno da processualização da atividade administrativa, que assume feição bilateral e cooperativa, em substituição à sua consagrada faceta unilateral e impositiva.

O prof. e Procurador do Estado de Pernambuco, Leonardo Carneiro da Cunha (2021, pgs. 632 e 633), bem ilustra a referida transição e suas peculiaridades, ao ponderar que:

A partir da exigência de uma Administração Pública eficiente (CF, art. 37) que desenvolva um adequado modelo de gestão e incorpore técnicas da administração gerencial, e diante do incremento das ideias democráticas, a atividade administrativa passou a exigir maior participação social institucionalizada; o particular passa a poder participar da construção das decisões administrativas, sendo compartícipe da gestão pública. Há, enfim, uma atuação administrativa consensual. A consensualidade consiste num relevante mecanismo de atingimento da eficiência administrativa.

A consensualidade, presente no processo decisório, na fase executiva e no momento de solução de conflitos, caracteriza a Administração Pública dialógica, que é a Administração Pública inserida no regime democrático, num estágio ainda mais avançado que o da Administração Pública gerencial.

Existe, em suma, uma releitura do Direito Administrativo sob a ótica do Estado Democrático de Direito, que enseja a necessidade de que seja verificada uma legitimidade reforçada da atividade administrativa (OLIVEIRA, Rafael, 2021).

A noção de consensualidade passa, portanto, diretamente pelo princípio da participação.

Nesta ótica, a ideia que se defende no presente artigo é a de que existe, na noção de consensualidade e processualização, também uma faceta referente à conduta dos administrados. Estes deixam a condição tradicional de meros “súditos”, objetos de direito e dos comandos verticalizados emitidos pelo leviatã, mas assumem condição ativa de participação e influência na construção da atividade administrativa.

Ora, neste espeque, surge ao administrado, também, um dever de cooperação.

Assim sendo, à esta lógica (administrativista) se alia a noção da existência de um dever fundamental de pagar tributos. Neste ponto, cita-se o Alessandro Mendes Cardoso (2007, p. 215), abordando a obra “O Dever Fundamental de pagar impostos”, do prof. Casalta Nabais:

Nesse ponto, a doutrina do ilustre professor português insere uma nova ótica de análise da relação direito × dever. Partindo da reafirmação de que o indivíduo não deve ser compreendido isoladamente, mas, sim, como ser inserido socialmente, ao qual incumbem deveres decorrentes da solidariedade social que lhe é imposta. Ou seja, os direitos fundamentais não são limitados tão somente em uma perspectiva subjetiva pela órbita de liberdade do outro, mas também, e em muitos casos principalmente, pelas exigências sociais e de ordem pública decorrentes do fato de se estar inserido numa sociedade democrática. Essas exigências não se exaurem na problemática dos limites aos direitos do indivíduo, mas dão suporte e autonomia aos direitos fundamentais.

Os deveres fundamentais, apesar de intensamente relacionados com os direitos fundamentais, constituem categoria constitucional própria. A sua individualidade decorre de veicularem valores albergados pelo texto constitucional, tendo função relevante na organização do Estado e da sociedade. Por isso é um equívoco reduzi-los como mera "outra face" dos direitos fundamentais. Ou, ainda, como mero decorrência do poder sancionador do Estado, sendo meio de regulação da relação entre a sociedade civil e o Estado.

Portanto, defende-se a superação de uma concepção individualista de cidadania – desaguando na denominada cidadania fiscal – em reconhecimento ao dever de solidariedade social do sujeito de direitos e deveres.

O referido raciocínio é endossado pelo texto constitucional, que consagra o princípio da capacidade contributiva, que visa a perfazer dimensão material do postulado da isonomia[[4]](#footnote-4).

Neste ponto, conclui Cardoso (2007, p. 223):

A falta de adesão ou aceitação cidadã da tributação leva à um círculo vicioso, conforme comprova a realidade brasileira. Quanto maior a falta de reconhecimento da vinculação do dever fundamental do dever fundamental de recolher tributos ao status da cidadania e à garantia da efetividade dos direitos fundamentais (notadamente o acesso à serviços públicos como educação, saúde e segurança), proporcionalmente é maior à tendência à sonegação fiscal.

Feitas as considerações supra, não sendo o caso de maiores aprofundamentos, considerando o escopo do presente trabalho, é certo que é possível aliar a noção da Administração Pública consensual à do dever fundamental de pagar tributos, concluindo-se pela existência de verdadeira relação de cooperação – vale dizer: bilateral, conquanto tautológica a explicação – entre o contribuinte e a Administração Pública tributária.

Neste contexto, revela-se factível a instituição de mecanismos para a melhor acepção, por parte da Fazenda Pública, de que, no contexto de um inventário, judicial ou extrajudicial, se conheça os beneficiários do *de cujus*, para que seja possível a persecução patrimonial dos débitos eventualmente existentes daqueles quando da percepção fortuita do patrimônio herdado - medida que acaba por, também, otimizar a atividade administrativa, em total consonância com o já mencionado princípio da eficiência.

**IV – DEVER DE COMUNICAÇÃO POR PARTE DOS NOTÁRIOS COMO UM MECANISMO DE IDENTIFICAÇÃO PATRIMONIAL E DE EFETIVIDADE NA RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

A historieta narrada na introdução deste artigo acabou por revelar a potencialidade de uma simples comunicação. A postura detalhista do informante, ainda que motivada por possíveis desavenças familiares, permitiu que o ente público identificasse um patrimônio que estava na iminência de ser adquirido pelo devedor tributário e, consequentemente, postulasse a sua penhora e a posterior transferência para os cofres públicos.

Diante desse episódio, surgiu a reflexão a respeito da alta probabilidade de casos semelhantes como se esses ocorram diariamente – devedor da Fazenda Pública recebe quantia expressiva a título de herança e o ente público não toma ciência do fato e perde a oportunidade de promover a quitação dos débitos tributários. Aliás, especialmente nos inventários extrajudiciais em que não há o clima de animosidade, tendo em vista a concordância dos herdeiros, bem como sequer há uma plataforma centralizada de busca, como ocorre no Poder Judiciário, é mais improvável que o Estado tome ciência por terceiros, ou possua meios efetivos de diligenciar a respeito.

Por outro lado, quando se analisa o vigente quadro normativo percebe-se que o dever comunicacional já faz parte da realidade dos cartórios extrajudiciais, especialmente, dos notários. Nesse sentido, pode-se apontar ilustrativamente:

a) Dever de emissão da DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias), sempre que ocorrer operação imobiliária de aquisição ou alienação, realizada por pessoa física ou jurídica, independentemente de seu valor, cujos documentos sejam lavrados, anotados, averbados, matriculados ou registrados no respectivo cartório, por força da Instrução Normativa RFB n.º 1112, de 28 de dezembro de 2010 ( RECEITA FEDERAL, 2010);

b) Dever de comunicação à Unidade de Inteligência Financeira, no dia útil seguinte à operação, sempre que houver indícios da prática de crime de lavagem de dinheiro ou de financiamento do terrorismo, ou de atividades a eles relacionadas, como, por exemplo, qualquer operação que envolva o pagamento ou recebimento de valor em espécie, ou em título de crédito emitido ao portador, igual ou superior a R$ 30.000,00 (trinta mil reais) ou equivalente em outra moeda, em espécie, inclusive a compra ou venda de bens móveis ou imóveis, por força do Provimento n.º 88, de 01 de outubro de 2018, do Conselho Nacional de Justiça. ( CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019); e

c) Dever de comunicação ao Colégio Notarial do Brasil – Conselho Federal, quinzenalmente, por meio da Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados – CENSEC, informações sobre a lavratura de inventários extrajudiciais, por força do Provimento n.º 18, de 28 de agosto de 2012, do Conselho Nacional de Justiça. ( CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2012).

Da análise das normas indicadas, constata-se que não apenas o dever comunicacional é hoje inerente à atividade notarial, como também que a sua obrigatoriedade não advém necessariamente de previsão legal específica. Ora, o dever de emissão da DOI foi instituído por Instrução Normativa da Receita Federal, típico expediente da legislação tributária, enquanto obrigação tributação acessória, ao passo que as hipóteses obrigatórias de comunicação de atividades suspeitas de lavagem de dinheiro foram instituídas por Provimento do Conselho Nacional de Justiça.

Tais expedientes revelam, a nosso sentir, que dentro da lógica da construção de Administração Pública gerencial e cooperativa, imbuída da concretização do dever fundamental de pagar tributos, é possível e recomendável que órgãos públicos estabeleçam, de boa-fé, deveres comunicacionais voltados a garantir o pagamento dos tributos e a identificação patrimonial.

Nesse particular, não é demais lembrar que o dever comunicacional ora sugerido não contempla informações privadas, ou referente a intimidade dos cidadãos. Muito pelo contrário, são informações públicas e inclusive já disponíveis a todo público pela rede mundial de computadores, mais especificamente no site do CENSEC[[5]](#footnote-5) em que se pode identificar o de cujus, bem como os seus herdeiros. Aliás, a publicidade é corolário dos serviços notariais, sendo inerente à sua própria formação, haja vista o dever de publicidade dos atos jurídicos, devidamente previsto no art. 1º, da Lei federal n.º 8.935, de 1994.

Não obstante, o que se sugere, nesta oportunidade, é apenas e tão somente o estabelecimento de um dever comunicacional prévio e específico por parte das serventias extrajudiciais, isto é, antes da conclusão do procedimento de inventário extrajudicial, a fim de que a ciência tardia não impeça a adoção de eventuais medidas constritivas. É dizer: se não houver uma ciência específica , direcionada e prévia para a Fazenda Pública e a informação referente ao inventário só se tornar conhecida mediante a inserção dos dados na plataforma online do CENSEC não será possível operacionalizar possíveis ações de constrição patrimonial; ao revés, por não ser viável operacionalmente a realização de controle concomitante dos dados é muito provável que eventual consulta só ocorra, quando o patrimônio transferido já tiver sido utilizado para outros fins.

Por outro lado, se os notários procederem a uma diligência prévia, a exemplo do que já são obrigados a fazer em relação aos tributos devidos pelo de cujus haverá a possibilidade de uma atuação coordenada muito mais efetiva. Ora, por força do disposto no art. 22 da Resolução n.º 35, de 24 de abril de 2007 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), já é obrigatória a apresentação da certidão negativa de tributos.

Não por outra razão, alguns estados, a exemplo de Goiás e Minas Gerais, reproduzem em seu Código de Normas, nos artigos 399, VII[[6]](#footnote-6) e 225, VII[[7]](#footnote-7), respectivamente, a exigência da apresentação de certidão negativa de tributos, sendo Minas Gerais mais específico ao explicitar que a certidão negativa é apenas do autor da herança, para a lavratura da escritura pública de inventário.

Evidencia-se, por conseguinte, que a proposta ora construída não representaria uma grande inovação nas atividades desenvolvidas pelos notários, seja pelo fato de já ser habitual o dever de comunicação a determinados órgãos públicos, seja pelo fato de já existir o dever de diligenciar a respeito da situação fiscal durante o procedimento de inventário judicial.

Forte nessas razões, defende-se o estabelecimento de uma norma administrativa em que seja fixado o dever dos notários, quando da lavratura de escrituras públicas de inventários extrajudiciais em que há patrimônio a ser transferido, passem a exigir a apresentação de certidões tributárias negativas não apenas em relação ao auto da herança, mas também em favor dos seus herdeiros, de modo que, na hipótese de ser constatado a existência de débito tributário e patrimônio, haja a comunicação prévia à Fazenda Pública para que, em tempo hábil, possa adotar diligências para quitação dos débitos tributários.

O mesmo dever de comunicação pode ser estendido, sem qualquer prejuízo, ao Poder Judiciário, que deverá intimar as Fazendas Públicas interessadas dos beneficiários do inventário que se encontram em trâmite.

A essa altura, é importante enfatizar que a pretensão não é condicionar a lavratura da escritura pública à apresentação de certidões tributárias negativas. Em absoluto, não é esse o intento. Ao revés, postula-se apenas que a simples comunicação prévia e tempestiva, mas direcionada de uma informação que, por definição e natureza, é pública poderá contribuir para efetividade da recuperação dos créditos tributários.

O estabelecimento desse dever de apresentação das certidões negativas pode contribuir, inclusive, para evitar possíveis fraudes e ocultações patrimoniais. Por exemplo, não é difícil imaginar que um eventual herdeiro, devedor contumaz, ao requerer a abertura do inventário informe a renúncia do seu quinhão hereditário em favor do monte, a fim de que nenhuma quantia seja transferida para contas bancárias de sua titularidade. Ora, nessa hipótese, se a Fazenda Pública tiver ciência tempestiva dessa renúncia, poderá se valer da faculdade prevista no artigo 1.813 do Código Civil e aceitar a herança em nome do renunciante.

Ademais, tal comunicação poderá permitir que eventuais créditos de baixa monta, ou para os quais não se conhecia qualquer patrimônio do devedor para justificar a propositura da execução fiscal, sejam eventualmente recuperados, diante da ciência que há um determinado patrimônio apto a permitir o pagamento do débito tributário.

Para efetivação desta norma ora sugerida, vislumbra-se a possibilidade do ente público fazê-los, ainda na esfera administrativa, por dois instrumentos diversos. Inicialmente, pode-se conceber a celebração de um Convênio de cooperação técnica com o Tribunal de Justiça, enquanto expressão de uma Administração Pública Gerencial, a fim de que o Poder Judiciário local, seja através da alteração do código de normas, seja através de norma específica estabeleça esse dever de comunicação por parte dos notários e magistrados.

Tal inovação, a nosso sentir, representaria um profícuo diálogo institucional em que os representantes do Poderes, de forma harmônica, contribuiriam para o aperfeiçoamento dos instrumentos administrativos existentes para a recuperação dos créditos tributários.

De outra banda, outra possibilidade consistira na instituição de verdadeira obrigação tributária acessória para os notários e magistrados, por meio da legislação tributária estadual, a exemplo do que a União já o fez em relação a Declaração sobre Operações Imobiliárias.

**V - INEXISTÊNCIA DE INOVAÇÃO EM RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL E A DESNECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO ESTRITO**

Finalmente, com o fito de esclarecer a desnecessidade de que se proceda com alteração legal para a adoção da tese aqui defendida, imperiosa a demonstração da inexistência de inovação no âmbito da responsabilidade patrimonial, bem como da possibilidade, legalmente prevista, de que a alteração pretendida se opere por meio da denominada “legislação tributária”.

Um dos princípios reitores da execução, fiscal ou não, é o da responsabilidade patrimonial.

De acordo com o que leciona a doutrina, o referido princípio considera que somente o patrimônio do devedor, ou do responsável, pode ser objeto da atividade executiva – uma responsabilidade real em contraponto à ideia de uma responsabilidade pessoal, como se vislumbrava, por exemplo, no primitivo Direito Romano, até a edição da *Lex Poetelia Papiria*, em 528, a. C. (DIDIER, 2017).

Partindo da premissa supra, tem-se que a responsabilidade patrimonial ou responsabilidade executiva seria o “(...) estado de sujeição do patrimônio do devedor ou de terceiros responsáveis (cf. art. 790, CPC), às providências executivas voltadas à satisfação da prestação devida. Seria a sujeição potencial e genérica de seu patrimônio” (DIDIER, 2017, p. 331).

Neste sentido, os arts. 789 e 790, I, III, V, VI e VII, do CPC, consagram a responsabilidade primária, que recai diretamente sobre bens do devedor obrigado – existindo débito (*should*) e responsabilidade (*haftung*). Por sua vez, a responsabilidade secundária é prevista no art. 790, II e IV, do CPC, hipótese incidente sobre bens de terceiro não obrigado – responsabilidade sem débito.

O que se vislumbra, na tese defendida no presente trabalho, não se confunde com a extensão ou criação de novel hipótese de responsabilidade, o que, decerto, demandaria a edição de lei em sentido estrito, considerando a máxima do princípio da legalidade.

Ao contrário, não se trata, nem mesmo, da tentativa de extensão de responsabilidade subsidiária ao herdeiro. Trata-se, em verdade, de responsabilidade primária já existente, considerando que se visa à responsabilização daquele por crédito tributário que possui débito e responsabilidade – conquanto não se negue a possibilidade de aplicar a tese nas hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos arts. 128 e seguintes do CTN. A um só tempo, também não se visa à instituição de responsabilidade tributária específica, que certamente demandaria a edição de lei *stritu sensu*.

Isto porque, o que se provoca é quanto à instituição de obrigação tributária acessória, que não se confunde com responsabilidade, primária ou secundária, ou mesmo com a atribuição do status de contribuinte ao herdeiro.

A obrigação acessória consiste em prestações diversas da pecuniária, positivas ou negativas, e, certamente, não demanda lei em sentido formal para sua instituição, como consta do § 2º do art. 113 do CTN[[8]](#footnote-8) - que deve ser interpretado em conjunto com o art. 100 do CTN[[9]](#footnote-9), que define o conceito e a extensão do termo “legislação tributária”.

Neste diapasão, a obrigação de comunicar ao Fisco quais os herdeiros do inventário são devedores tributários figura, nitidamente, como mera obrigação acessória.

A partir da comunicação, será possível que a Fazenda Pública se valha dos meios a ela disponíveis para a obtenção da satisfação de seus créditos inadimplidos pelos herdeiros – na condição de contribuintes ou responsáveis tributários.

O referido mecanismo vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva aqui já mencionado, que permite à Administração Fazendária , “(...) identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (art. 145, § 1º, da CF). Aqui, já houve a legítima opção legislativa para que os herdeiros procedam com o pagamento dos tributos devidos, somente existindo lacuna por inexistir mecanismo para se cientificar ao Fisco dos bens recebidos a título de herança – somente se preocupando o CTN com os débitos do autor desta[[10]](#footnote-10).

Ademais, o postulado da capacidade contributiva, como expõe André Folloni (, p. 487):

O texto impõe que, dentre as espécies previstas no art. 145, caput, os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Determinar uma graduação significa determinar um tratamento desigual: a existência de graduação nos impostos implica a existência daqueles que pagarão mais e daqueles que pagarão menos – portanto, uma desigualdade. O critério para essa graduação é a capacidade econômica: contribuintes com maior capacidade econômica pagarão impostos mais gravosos, e contribuintes com menor capacidade econômica pagarão impostos menos gravosos.

Ora, frustra complemente a ideia de que cada um deve ser tributado conforme sua capacidade contributiva uma vez que o sujeito que perceba herança tenha tamanha facilidade em sonegar os referidos bens ao Estado, considerando que a atual sistemática somente volta os olhos para os débitos inadimplidos pelo *de cujus*. Ainda, a adoção do modelo proposto otimiza as relações processuais e os mecanismos de cobrança, judicial e extrajudicial, da dívida tributária dos entes públicos.

Finalmente, e a título exemplificativo, vale ainda ponderar que, na pendência do processo judicial de inventário, é possível que a Fazenda Pública se valha do instituto da penhora no rosto dos autos[[11]](#footnote-11) para garantir o crédito que o herdeiro-devedor fará jus, como meio de garantia e satisfação de execução fiscal proposta. O referido instituto é atualmente expressamente previsto art. 860 do NCPC[[12]](#footnote-12) – de modo que também não se cogita da criação de novel mecanismo de execução, bastante a instituição do dever de comunicação.

Da mesma forma, em se tratando de inventário extrajudicial, a ciência, por parte da Fazenda Pública, da potencial percepção patrimonial por parte de herdeiro-devedor, possibilita o manejo de medidas cautelares judiciais, com o fito de vincular o patrimônio a determinada Execução Fiscal ou mesmo o tornar indisponível, com o manejo, por exemplo, da medida cautelar fiscal prevista na Lei federal n.º 8.397, de 06 de janeiro de 1992.

Perfaz-se, portanto, a própria noção de cidadania fiscal, o princípio da capacidade contributiva e da eficiência, considerando a otimização da satisfação do erário, diminuindo os gastos, econômicos e temporais, envolvidos na cobrança e busca de bens.

**VI – CONCLUSÃO**

O presente artigo científico se volta à tentativa de, ao menos, fomentar o debate a respeito da mecanismos para promover, com maior eficiência, as finalidades da Fazenda Pública atreladas à recuperação de créditos, considerando a realidade prática constatada no exercício do múnus público próprio das Procuradorias Estaduais.

Partindo desta percepção e do caso concreto apresentado na introdução deste trabalho, instigou-se debate a respeito da possibilidade de que fossem instituídos mecanismos para que o Fisco, no bojo de inventários judiciais e extrajudiciais, fosse devidamente comunicado não somente dos dados atrelados ao *de cujus* – face à responsabilidade prevista nos arts. 131, II e III, e 134, IV, todos do CTN –, mas, também, dos beneficiários, que obtêm patrimônio livre e desembaraçado, que, no mais das vezes, só vem ao conhecimento do Estado quando o devedor já não mais o possui.

A partir de um modelo de *soft administration*, no qual se impõe um dever de cooperação entre as partes envolvidas, Administração tributária e contribuinte, bem como do denominado dever fundamental de pagar tributos, faceta da cidadania fiscal e expressão da capacidade tributária, propôs-se a instituição de dever de comunicação às Fazendas Públicas, também, dos beneficiários dos inventários em curso.

Destarte, possibilita-se o cruzamento de dados pelos sistemas das respectivas esferas federativas, para se verificar se existe interesse jurídico na obtenção de crédito decorrente de responsabilidade própria dos herdeiros – ou seja, não somente, aquelas legados pelo autor da herança, como acontece hoje. Foi demonstrada, ainda, a existência de figuras análogas em voga, como a Declaração sobre Operações Imobiliárias, instituída pela Instrução Normativa RFB n.º 1.112, de 2010.

Conforme demonstrado, a instituição da obrigação acessória em comento não se confunde com a extensão ou ampliação da responsabilidade patrimonial, de modo que não demanda a edição de lei *stritu sensu* para sua instituição, bastante norma que integre a denominada “legislação tributária”, nos termos do art. 100 do CTN.

Finalmente, com o fito de se indicar e sugerir alguns caminhos que podem ser trilhados, entendeu-se pela possibilidade de que celebração de convênio de cooperação técnica com o Tribunal de Justiça, expressão de uma Administração Pública Gerencial, de modo que se estabeleça este dever de comunicação por parte dos notários e magistrados. Ainda, a exemplo da Instrução Normativa RFB n.º 1.112, de 2010, também se revela cabível que se institua obrigação tributária acessória diretamente por meio da legislação tributária estadual.

Independentemente do mecanismo que se entenda mais adequado, a adoção de via que permita a implementação da tese aqui firmada tem potencial de render positivos frutos no que tange à consecução de êxito nas Execuções Fiscais propostas pelos entes federados.

A partir do momento que se identifique a existência do patrimônio e a potencial transferência de sua titularidade ao devedor, possível a penhora do crédito no rosto dos autos, em se tratando de inventário judicial, ou a solicitação de cautelar judicial para assegurar os valores objeto da herança, que tramite extrajudicialmente.

A título conclusivo, certo é que se vislumbra a existência de lacuna informacional, que acarreta prejudica a eficiência da recuperação de créditos pela Fazenda Pública, sendo a intenção do presente trabalho lançar luzes sob o fato, ensejando a reflexão a respeito do mesmo. Certa, portanto, a existência do problema aqui aventado, de modo que, ainda que se entenda pela impropriedade das soluções propostas, aquele ainda deve ser enfrentado e combalido por outras vias, com o fito de otimizar a atividade da Advocacia Pública e a melhor satisfação do interesse público.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ANOREGBRASIL – **Manuais e Publicações Especiais: Cartório em números.** [Consult. 29 de agosto de 2022]. Disponível em https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2022/12/Carto%CC%81rios-em-Nu%CC%81meros-Edic%CC%A7a%CC%83o-2022.pdf

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O descortinamento do dever fundamental de recolher tributos pela doutrina de Casalta Nabais.** In: O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André (org.). Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Provimento nº 88, de 01 de outubro de 2019.** Brasília, Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2019/10/Provimento-n.-88.pdf. Acesso em: 30 ago. 2023

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Provimento nº 18, de 28 de agosto de 2012.** Brasília, Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/files/compilado01471520210207601f46a3be8d0.pdf. Acesso em: 30 ago. 2023.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2021.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: execução**. 7. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil. Vol. IV**. São Paulo: Malheiros, 2004.

FOLLONI, André. **Capacidade Contributiva e Dever Fundamental**. Revista Direito Tributário Atual, n. 42. ano 37. p. 484-508. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de direito administrativo**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2021.

OLVEIRA, Denis Augusto. **Desjudicialização do inventário: estudo de caso realizado na Comarca de Tubarão no triênio 2016-201**. Orientador, Guilherme Lima Reining. 2021. Dissertação (mestrado – profissional) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2021).

RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB nº 1112, de 28 de dezembro de 2010.** Brasília, 28 dez. 2010.

ROSA, Conrado Paulino da; RODRIGUES, Marco Antonio. **Inventário e partilha: teoria e prática.** Salvador: JusPodivm, 2019. 421

REIS MAZZEI, R. **ENSAIO SOBRE A MULTIPOLARIDADE E O POLICENTRISMO (COM PROJEÇÃO AOS CONFLITOS INTERNOS DO INVENTÁRIO CAUSA MORTIS).** Civil Procedure Review, [S. l.], v. 14, n. 1, 2023. Disponível em https://www.civilprocedurereview.com/revista/issue/view/40/39. Acesso em: 29 ago. 2023)

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE GOIÁS. **Código de Normas e Procedimentos do Foro Extrajudicial de 18 de dezembro de 2020.** Goiânia, Disponível em: https://infographya.com.br/wp-content/uploads/2022/07/NOVO-CO%CC%81DIGO-DE-NORMAS-E-PROCEDIMENTOS-DO-FORO-EXTRAJUDICIAL-PROVIMENTO-No-046-2020.pdf. Acesso em: 30 ago. 2023.

 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Provimento Conjunto nº 93/2020, de 23 de junho de 2020**. Código de Normas da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 23 jun. 2020. Disponível em: https://www.tjmg.jus.br/data/files/C2/E0/DF/41/B61E27106431D4275ECB08A8/Provimento%20Conjunto%2093-2020.pdf. Acesso em: 30 ago. 2023.

1. Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. [↑](#footnote-ref-1)
2. Art. 1.781. As regras a respeito do exercício da tutela aplicam-se ao da curatela, com a restrição do art. 1.772 e as desta Seção. [↑](#footnote-ref-2)
3. Art. 982. Havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial; se todos forem capazes e concordes, poderá fazer-se o inventário e a partilha por escritura pública, a qual constituirá título hábil para o registro imobiliário.

Parágrafo único. O tabelião somente lavrará a escritura pública se todas as partes interessadas estiverem assistidas por advogado comum ou advogados de cada uma delas, cuja qualificação e assinatura constarão do ato notarial. [↑](#footnote-ref-3)
4. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [↑](#footnote-ref-4)
5. https://censec.org.br/cesdi [↑](#footnote-ref-5)
6. Art. 399. Na lavratura de escritura de inventário e partilha serão apresentados, dentre outros previstos em lei e normas do CNJ ou desta Corregedoria-Geral, os seguintes documentos:

(...)

VII – certidão negativa de tributos; [↑](#footnote-ref-6)
7. Art. 225. Na lavratura da escritura de inventário e partilha, deverão ser apresentados e arquivados, além dos documentos relacionados no art. 189 deste Provimento Conjunto, também os seguintes documentos:

(...)

VII - certidões negativas de débito, ou positivas com efeito de negativas, expedidas pelas fazendas públicas federal, estadual e municipal, em favor do autor da herança; [↑](#footnote-ref-7)
8. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. [↑](#footnote-ref-8)
9. Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. [↑](#footnote-ref-9)
10. 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. [↑](#footnote-ref-10)
11. Sobre a penhora no rosto dos autos, cita-se Dinamarco, 2004, p. 530: “Penhora no rosto dos autos é penhora de bens que poderão ser atribuídos ao executado em algum processo no qual ele figure como demandante ou no qual tenha a expectativa de receber algum bem economicamente apreciável. (...)

O Código alude a esse modo de penhorar, quando cuida de créditos e de ‘outros direitos patrimoniais’ penhorados ao devedor em processo no qual ele figura como executado, figurando essa mesma pessoa também, por sua vez, como autor ou exequente em outro processo; nesse caso, o possível direito do executado ficará sob constrição naquele primeiro processo e ali será adjudicado pelo exequente ou alienado em hasta pública (arts. 674 a 676).” [↑](#footnote-ref-11)
12. Art. 860. Quando o direito estiver sendo pleiteado em juízo, a penhora que recair sobre ele será averbada, com destaque, nos autos pertinentes ao direito e na ação correspondente à penhora, a fim de que esta seja efetivada nos bens que forem adjudicados ou que vierem a caber ao executado. [↑](#footnote-ref-12)