



<b>Processo nº</b>	10320.720062/2007-57
<b>Recurso nº</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-010.173 – CSRF / 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	24 de novembro de 2021
<b>Recorrente</b>	CONSTRUTORA QUEIROZ GALVAQ S A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.

O proprietário de imóvel rural que tem sua propriedade invadida não possui legitimidade passiva em face do ITR.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9202-010.172, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10320.002918/2006-28, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Rizzo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do ITR exercício 2003, em função da alteração na área de Exploração Extrativa.

O relatório fiscal do processo encontra acostado aos autos.

O lançamento foi impugnado, sendo que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE julgou-o procedente.

Apresentado Recurso Voluntário, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção negou-lhe provimento.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial pugnando pelo seu conhecimento e provimento, a fim de que fosse reformada a decisão recorrida e consequente cancelado o Auto de Infração originário, reconhecendo-se, assim, a ilegitimidade passiva *ad causam* da Recorrente, bem como a inexistência de materialidade do ITR referente ao exercício de 2003, eis que, à época do fato gerador, não mais detinha a possibilidade de uso ou fruição do imóvel, em razão da invasão do terreno por integrantes do Movimento dos Sem-Terra.

Em 26/2/20 foi dado seguimento ao recurso para que fosse rediscutida a matéria “**sujeição passiva e fato gerador do ITR quando há invasão de imóvel rural**”.

Cientificada do acórdão do recurso voluntário, do REsp do sujeito passivo, bem como do despacho que lhe deu parcial seguimento, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas, propugnando pelo improvimento do recurso.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.

Quanto ao conhecimento do Recurso Especial do contribuinte, transcreve-se o entendimento da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:<sup>1</sup>

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 27/9/19 e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 11/10/19. Passo à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**sujeição passiva e fato gerador do ITR quando há invasão de imóvel rural**”.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL.  
ALTERAÇÃO DO POLO PASSIVO. INOCORRÊNCIA

Deve ser mantido o sujeito passivo enquanto caracterizado o autuado, não transferida a propriedade, e sem a devida caracterização da imissão prévia na posse.

De outro giro, a decisão no julgamento do recurso voluntário se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado), que deram provimento.

A presente discussão cinge-se a determinar se, nos casos de invasão de terra, o proprietário do imóvel permanece, ou não, no polo passivo da obrigação tributária.

Assentou o colegiado *a quo* que, neste caso sim, já que:

1 – a Ação de Desapropriação juntada ao presente processo demonstraria que a mesma foi ajuizada em ano calendário posterior ao ano calendário objeto da autuação,

2 - Com isso, o Mandado de Imisão na Posse do imóvel em favor do Expropriante (INCRA) também teria sido expedido em ano posterior ao exercício autuado;

3 - A invasão do imóvel e sua posse por posseiros não seria sinônimo de imissão prévia da posse.

4 – o imóvel foi declarado de interesse social para fins de reforma agrária apenas em ano posterior ao ano calendário.

E, ao final, concluiu que “...a perda da posse ocorreu apenas com os desdobramentos da Ação de Desapropriação, não se sustentando a pretensão da interessada no sentido de que a perda da posse ocorreu apenas com a comprovada invasão, pois esta última não é forma legal de constituição da imissão de posse e portanto não é causa de deslocamento do sujeito passivo da obrigação tributária”.

De sua parte e em resumo, a recorrente sustenta que a privação antecipada da posse é circunstância que lhe esvazia o direito à propriedade, impedindo-lhe, ainda, seja o imóvel explorado segundo os seus interesses e, atento à sua função social, os da coletividade, nos quais se incluiria o pagamento dos impostos reais.

E prossegue ao aduzir não ser razoável e justo o fato de o Estado não garantir que particulares não violem o direito de propriedade de determinado cidadão e, ao mesmo tempo, cobrar desse cidadão o imposto sobre essa propriedade por ele não garantida.

Para isso, indicou o acórdão de nº **9202-000.875** como representativo da divergência jurisprudencial a reclamar definição por esta Turma.

De fato, assentou-se naquele julgamento paradigmático que estando o contribuinte impedido de exercer todos os elementos da propriedade, não poderia ser atribuída a ele a responsabilidade pelo pagamento do ITR. Veja-se:

Em que pese a legislação, para fins de hipóteses de incidência do ITR, não fazer distinção entre o proprietário e o legítimo possuidor, tampouco ordem de preferência quanto à responsabilidade ao pagamento do tributo, compulsando os autos, verifica-se que é incontrovertida a posse com *animus domini* mantida pelos sem terra, que invadiram a propriedade rural da recorrida há mais de quinze anos.

Igualmente, não restam dúvidas que não há, por parte da recorrida, o efetivo exercício de domínio, posse, usufruto ou qualquer possibilidade de exploração econômica do imóvel rural. Assim, à recorrida, que se encontra impedida de exercer os elementos inerentes à propriedade, não pode ser atribuída a responsabilidade ao pagamento do ITR.

Nessa perspectiva, não vejo reparo quanto ao seguimento do recurso, razão pela qual encaminho por dele conhecer e já passo-lhe ao mérito.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

No mérito, ousei divergir do sempre bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, conforme as razões que passo a expor:

Discute-se nos autos se o proprietário de imóvel rural invadido tem legitimidade passiva para responder pelo ITR. Inexiste, na presente fase, qualquer discussão sobre a invasão em si, a qual é expressamente admitida pelo próprio relator e pela decisão recorrida no seguinte trecho:

Não há dúvidas de que a propriedade da interessada já encontrava-se invadida antes do ano-calendário alvo do auto de infração, conforme Ofícios e Laudo do INCRA juntados aos presentes autos.

Pois bem. Tal temática foi incluída no item 1.25, b, da lista de dispensa de contestar e recorrer, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, conforme resumo abaixo:

**Resumo:** O STJ já firmou orientação quanto à impossibilidade de cobrar ITR em face do proprietário, na hipótese de invasão, a exemplo de quando o imóvel rural é invadido por “Sem Terras” e indígenas. Isso porque, de acordo com a Corte Superior, sem o efetivo exercício de domínio, não obstante haver a subsunção formal do fato à norma, não ocorreria o enquadramento material necessário à constituição do imposto, na medida em que o proprietário não se deteria o pleno gozo da propriedade. Destaque-se, em relação às instâncias ordinárias, a necessidade de analisar se, dentro do conjunto fático probatório, nas ações ajuizadas relativamente à cobrança do ITR, os impostos referem-se ao período em que o proprietário esteve impossibilitado de pleno gozo do direito de propriedade, em razão da invasão. Importa ressaltar também para que se esteja atento para eventuais fraudes perpetradas para afastar a cobrança do ITR.

**Precedentes:** AgRg no REsp 1346328/PR, REsp 963.499/PR, Resp 1144982/PR, RESP nº 1.567.625/RS, RESP nº 1.486.270/PR, RESP nº 1.346.328/PR, AgInt no REsp 1551595/SP, RESP nº 1.111.364/SP, ARESP nº 1.187.367/SP, RESP nº 1.551.595/SP, ARESP nº 337.641/SP, ARESP nº 162.096/RJ

**Referência:** Nota PGFN/CRJ nº 08/2018, Parecer SEI nº 3/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

**Data da inclusão:** 29/01/2018

Recentemente, o Procurador Geral prolatou o DESPACHO Nº 347/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, cujo conteúdo é o seguinte – destaquei:

Aprovo, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 3/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que recomenda a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas

ações judiciais baseadas no entendimento de que "é impossível cobrar ITR em face do proprietário, na hipótese de invasão, a exemplo das levadas a efeito por sem-terra e indígenas, por se considerar que, em tais circunstâncias, sem o efetivo exercício de domínio, não obstante haver a subsunção formal do fato à norma, não ocorreria o enquadramento material necessário à constituição do imposto, na medida em que não se deteria o pleno gozo da propriedade". Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, consoante sugerido. Brasília, 26 de agosto de 2020.

Como se pode ver, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de obstar a cobrança do imposto em face do proprietário cuja terra fora invadida, o que levou a Procuradoria a incluir tal tese em lista de dispensa de contestar e recorrer. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem prestigiado a consideração econômica em matéria tributária, mesmo porque o legislador não parece ter adotado uma estrutura ou definição próprias de Direito Privado, mas sim a consideração econômica por trás da propriedade rural, tanto é que o art. 1º da Lei 9393/96 define como fato gerador do ITR a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza. Veja-se:

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.

Para ilustrar tal raciocínio, vale transcrever e destacar a ementa de um dos precedentes que inspiraram a inclusão desse item na lista da Procuradoria – destaquei:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPB. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.

[...]

**6. Com a invasão, sobre cuja legitimidade não se faz qualquer juízo de valor, o direito de propriedade ficou desprovido de praticamente todos os elementos a ele inerentes: não há mais posse, nem possibilidade de uso ou fruição do bem.**

**7. Direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.**

(REsp 963.499/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009)

Tenho reiteradamente ressaltado que as decisões do Superior Tribunal de Justiça, nessas hipóteses, têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma

cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização<sup>2</sup>. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inherente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”<sup>3</sup>.

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Logo, deve ser provido o recurso especial do sujeito passivo. No mesmo sentido, os seguintes precedentes:

**ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.**

O proprietário de imóvel rural que tem sua propriedade invadida por trabalhadores sem-terra não possui legitimidade passiva em face do ITR.

(CARF, acórdão 2202-005.752, Relator Martin da Silva Gesto, por maioria, 03/12/2019)

.....

**ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.**

O proprietário de imóvel rural que tem sua propriedade invadida por trabalhadores sem-terra não possui legitimidade passiva em face do ITR.

(CSRF, acórdão 9202-009.822, Relator João Victor Ribeiro Aldinucci, empate pró-contribuinte, 26/08/2021)

Quanto à apresentação da DITR pelo sujeito passivo, não se pode dar à DITR um valor probatório absoluto, fazendo-o em detrimento de qualquer outra prova (a exemplo das provas produzidas pelo sujeito passivo) acerca da perda da posse da área. Quer dizer, o sujeito passivo tem o direito de demonstrar que a declaração não representa a verdade dos fatos, tanto porque o processo administrativo deve observar os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal, e art. 59, II, do Decreto 70235/72), quanto porque o processo é regido pelo princípio da legalidade e seu consectário postulado da verdade real. Vale lembrar, ademais, que os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame podem ser retificados de ofício pela própria autoridade administrativa, de modo que o contribuinte igualmente pode demonstrar tais erros no curso do processo fiscal (art. 147, § 2º, do Código Tributário Nacional).

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

<sup>3</sup> Obra citada, p. 514.

Dante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

### CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora