



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

Processo nº 11543.003326/2001-67
Recurso nº 344.304 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.586 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 maio de 2010
Matéria ITR - ILEGITIMIDADE PASSIVA PARA RECORRER
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA - EMBRAPA
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ-RECIFE

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

Ementa: ITR – SUJEITO PASSIVO – PROPRIETÁRIO, TITULAR DO DOMÍNIO ÚTIL OU POSSUIDOR DO IMÓVEL RURAL – COMODATÁRIO NÃO É SUJEITO PASSIVO DO ITR E NÃO TEM LEGITIMIDADE PARA IMPUGNAR OU RECORRER LANÇAMENTO EFETUADO EM DESFAVOR DO PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL RURAL – O contribuinte do ITR é o proprietário rural, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título do imóvel rural. O comodatário, que não se enquadra em nenhuma dessas figuras, não figurar no pólo passivo do ITR lançado e, por óbvio, não tem legitimidade para impugnar ou recorrer do lançamento efetuado em desfavor do proprietário.

Recurso não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER do recurso voluntário interposto, já que o Incarpe não detém legitimidade para combater o lançamento controlado no presente procedimento administrativo fiscal, nos termos do voto do Relator.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente

EDITADO EM: 16/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia de Matos Moura, Ewan Teles Aguiar, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira de Lima, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Giovanni Christian Nunes Campos.

Relatório

Em face do contribuinte Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - Embrapa, CNPJ/MF nº 00.348.003/0001-10, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 22/08/2001, auto de infração (fls. 35 a 43), com ciência postal em 13/09/2001 (fl. 48), a partir de ação fiscal iniciada em 14/11/2000 (fl. 02).

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 68.849,48
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 51.637,11

Conforme o demonstrativo de apuração do ITR lançado referente ao imóvel rural Estação Experimental de Linhares, NIRF nº 213.251-6 (fl. 38), cuja DITR-exercício 1997 foi apresentada pela Embrapa (fl. 04), vê-se que a autoridade fiscal glosou totalmente a área de preservação permanente (1.323 hectares) e parcialmente a área de pastagens (de 57,0 hectares para 1,4 hectares).

A autoridade fiscal intimou a Embrapa a apresentar o Ato Declaratório Ambiental – ADA da área de preservação permanente, bem como lhe informou da glosa da área de pastagens em decorrência do total do rebanho criado (fl. 02).

Aos autos foram juntados os seguintes documentos:

- um Termo de Responsabilidade de Preservação de Florestas, da antiga Fazenda Goytacazes, com área de 322,25 hectares, firmado junto ao Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal, datado de 09/12/1985, ficando tal área gravada como de utilização limitada (reserva legal, na forma dos arts. 16 e 44 do Código Florestal – fl. 13);
- um Decreto do Governo do Estado do Espírito Santo, de 30/09/1986, que declarou uma área de preservação permanente de aproximadamente 1.000 hectares, na Fazenda Goytacazes, pertencente à Embrapa (fl. 14);
- Certidão de propriedade e ônus de um imóvel situado na antiga Fazenda Goitacazes, com área de 1.611,2540 hectares, tendo como adquirente à Embrapa (fl. 23).
- Decreto nº 4.498/99, que aprovou o estatuto da Empresa Capixaba de Pesquisa, Assistência Técnica e Extensão Rural – Emcaper, esta que incorporou a Emcapa – Empresa Capixaba de Pesquisa e Extensão Agropecuária (fls. 15 a 22).

O auto de infração lavrado em desfavor do sujeito passivo Embrapa foi enviado para a Rua Afonso Sarlo, 160, Bento Ferreira, Vitória – ES (fl. 48), sede. Conforme informação do

sítio da Receita Federal na Internet, este é o endereço da autarquia estadual INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISA, ASSISTENCIA TECNICA E EXTENSAO RURAL- Incarpe, como se pode ver na tela abaixo, extraída do sítio da Receita Federal da internet:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
 CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 27.273.416/0001-30 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL		DATA DE ABERTURA 06/02/1976
NOME EMPRESARIAL INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISA, ASSISTENCIA TECNICA E EXTENSAO RURAL			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) INCAPER			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 01.61-0-99 - Atividades de apoio à agricultura não especificadas anteriormente			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 01.61-0-01 - Serviço de pulverização e controle de pragas agrícolas 01.61-0-03 - Serviço de preparação de terreno, cultivo e colheita			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 111-2 - AUTARQUIA ESTADUAL OU DO DISTRITO FEDERAL			
LOGRADOURO R AFONSO SARLO		NÚMERO 160	COMPLEMENTO
CEP 29.052-010	BAIRRO/DISTRITO BENTO FERREIRA	MUNICÍPIO VITORIA	UF ES
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 30/09/2005	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	
Aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007. Emitido no dia 28/04/2010 às 17:53:51 (data e hora de Brasília).			

Inconformado com a autuação, o Instituto Capixaba de Pesquisa, Assistência Técnica e Extensão Rural – Incaper (CNPJ – 27.273.416/0001-03), criado em decorrência da transformação da Emcaper em autarquia estadual, pela Lei Complementar Estadual nº 194/2000, apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

O Incaper alegou que a área estava em sua posse, conforme contrato de comodato do imóvel rural auditado, firmado entre a Embrapa e a Emcapa, em 15/06/1976 (fls. 62 a 65), pugnando pela não incidência do ITR lançado em decorrência da imunidade constitucional recíproca. No mérito, pugnou pelo reconhecimento da área declarada de preservação permanente, na linha do Decreto Estadual acima citado.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Recife (PE), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 70 a 84, consubstanciada no Acórdão nº 11.086, de 18 de fevereiro de 2005.

No voto do relator da decisão acima, não se debateu uma possível ilegitimidade do impugnante para recorrer, porém se afastou a tese da imunidade constitucional recíproca, já que o autuado (Embrapa) seria uma empresa pública de direito privado, não figurando dentre as pessoas jurídicas de direito público. Ato contínuo, o relator apreciou o mérito do recurso, ratificando a exigência do ADA para exclusão da tributação da área de preservação permanente.

Em 08/03/2005, a Embrapa foi intimada da decisão acima, no Parque Estação Biológica-PQEB s/n- Edifício Sede – Plano Piloto, Brasília – DF (fl. 87), sede dessa empresa pública federal.

Em 20/04/2005, o Incaper pugnou pela decretação da nulidade da intimação acima, solicitando que nova intimação fosse enviada para a Rua Afonso Sarlo, 160, Bento Ferreira – Vitória (ES), endereço no qual foi dada a ciência do auto de infração (vide fl. 88 c/c a 46), com reabertura de prazo para interposição de recurso voluntário.

Em 05/05/2005, novamente a Embrapa foi intimada da decisão de primeiro grau em sua sede em Brasília (fl. 103), não interpondo qualquer recurso.

Em 1º/10/2008, foi enviada nova intimação para a Embrapa, no endereço da Rua Afonso Sarlo, nº 160, Bento Ferreira, Vitória – ES (sede do Incarpe – fl. 108). Irresignado, o Incarpe interpôs recurso voluntário em 29/10/2008 (fl. 109).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. na época do fato gerador do imposto lançado, o imóvel se encontrava na posse (através de contrato de comodato) do Incarpe, autarquia estadual prestadora de serviços públicos não relacionados com exploração de atividade econômica, devendo ser cancelado o lançamento, por aplicação do princípio constitucional da imunidade recíproca, na forma do art. 150, § 2º, da Constituição Federal. Ademais, a própria Embrapa, apesar de empresa pública, também não explora atividade econômica, tendo a União a integralidade de seu capital, sendo mais um motivo para fazer soçobrar o lançamento;
- II. a área de preservação permanente foi reconhecida por ato do poder público, não podendo o fisco exigir a apresentação do ADA com base em instrução normativa, conforme já assentado em jurisprudência do

Superior Tribunal de Justiça, para exclusão de tal área da incidência do ITR.

Considerando que o Incarpe apresentou petição informando que o presente processo estava indevidamente impedindo a expedição de certidão negativa de tributos federais em favor da Embrapa, o Secat/DRF-Vitória (ES) solicitou que o Seort dessa DRF se pronunciasse sobre a legitimidade do Incarpe para recorrer.

Pelo Despacho Seort/DRF/VIT nº 917/2008, anotou-se que o efetivo sujeito passivo do crédito tributário lançado seria a Embrapa, já que o comodatário Incarpe não detém legitimidade para figurar no pólo passivo da exação lançada, conforme o art. 4º, § 4º, da IN SRF 256/2002, razão também que impediria a suspensão do crédito tributário por recorrente diverso do sujeito passivo, no caso o Incarpe. Por fim, determinou-se que estes autos viessem ao Conselho de Contribuintes, para quem havia sido dirigida a petição do Incarpe.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 04, sorteado para este relator na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF de 02/12/2009.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

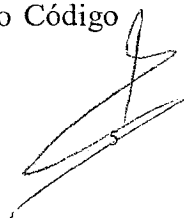
Antes de tudo, é preciso esclarecer a sujeição passiva do presente lançamento, bem como quem tem capacidade para recorrer, já que a empresa autuada Embrapa não apresentou qualquer recurso, sendo substituída pelo Incarpe no tocante à capacidade recursal.

Na forma do art. 1º da Lei nº 9.393/96, vê-se que o sujeito passivo do ITR é o proprietário, aquele que tem o domínio útil ou a posse do imóvel rural, *verbis*:

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.

Proprietário da coisa imóvel é aquele que tem a faculdade de usar, goza, dispor e perseguir a coisa e que detém um título translativo de propriedade registrado na matrícula do bem no Cartório de Registro de Imóveis respectivo (arts. 1228 e 1.245 do Código Civil).

Já o domínio útil está vinculado ao instituto da enfiteuse, este que é um contrato perpétuo (se for por tempo limitado, será considerado arrendamento), sendo o mais amplo instituto de domínio e fruição da coisa, excetuando a própria propriedade, ficando o enfiteuta com o domínio útil, pagando ao senhorio direto um foro anual (art. 678 do Código Civil de 1916).



Por fim, o possessor é aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum do poderes inerentes à propriedade (art. 1.196 do Código Civil). Na prática, o possessor é aquele que detém a coisa de modo público, com aparência de proprietário, porém não tendo o justo título translativo da propriedade. Ou ainda, na definição art. 4º, § 2º, da IN SRF 256/2002, que dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, ainda vigente, “*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*”.

Com os esclarecimentos acima, deve-se observar que o comodatário jamais pode ser considerado como proprietário, possessor ou enfiteuta do bem imóvel detido, já que sequer o comodato é um direito real (art. 1.225 do Código Civil), sendo apenas um contrato de empréstimo gratuito de coisas fungíveis, de natureza obrigacional (art. 579 do Código Civil). O comodato defere ao beneficiário a mera detenção da coisa (ou uma posse limitada, precária), jamais a posse plena. Não por outra razão, o art. 4º, § 4º, da IN SRF 256/2002 exclui expressamente o comodatário do pólo passivo dos lançamentos do ITR, *verbis*:

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.

(...)

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria

Por último, para esclarecer de vez a questão, veja-se a resposta à pergunta nº 36, do PERGUNTAS E RESPOSTAS – ITR 2009, no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

ARRENDATÁRIO, COMODATÁRIO E PARCEIRO

036 — O arrendatário, o comodatário e o parceiro são contribuintes do ITR?

Não. A relação jurídica estabelecida pelos contratos de arrendamento, de comodato ou de parceria é de natureza obrigacional. Em decorrência destes contratos há a entrega do imóvel sem a intenção de transferir a posse plena; é cedido, temporariamente, apenas o exercício parcial do uso e da fruição (posse limitada).

Somente a posse plena, sem subordinação (posse com animus domini), é fato gerador do ITR. Assim, como não têm a posse plena, vale dizer, não têm a posse com animus domini, o arrendatário, o comodatário e o parceiro não são contribuintes do ITR.

As considerações acima foram feitas em decorrência deste julgador tem apreendido uma aparente confusão entre os institutos do comodato e da enfiteuse feita no voto da decisão recorrida, como se pode ver pelos grifos na fl. 74, quando se deferiu ao Incarpe, comodatário do imóvel auditado, o direito de impugnar o lançamento. Somente assim se encontra justificativa para a decisão recorrida ter considerado como válida a peça impugnatória subscrita pelo Incarpe.

Ora, o sujeito passivo da exação lançada é a Embrapa, proprietária da Estação Experimental de Linhares, e, dessa forma, sujeito passivo do ITR lançado. Observe que essa conclusão foi adequadamente percebida no Despacho Seort/DRF/VIT nº 917/2008, quando se asseverou que a legitimidade tributária seria da Embrapa, sujeito passivo do ITR lançado, e não do Incaper.

Ora, sendo o Incarpe uma pessoa jurídica totalmente estranha ao lançamento feito em desfavor da Embrapa, por óbvio aquele não tem capacidade para impugnar ou recorrer em desfavor do presente lançamento. Somente a Embrapa, proprietária da Estação Experimental de Linhares, poderia impugnar e recorrer em face do lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 35 a 43. Não existe em qualquer legislação o reconhecimento de uma capacidade postulatória extraordinária para que os comodatários pudessem impugnar ou recorrer de lançamentos tributários.

Aqui se observe que sequer haveria qualquer sentido útil em anular a decisão recorrida, por incompetência da autoridade *a quo* para apreciar a impugnação apresentada pelo Incarpe, pois tanto a impugnação, como o recurso voluntário, foram interpostos por terceira pessoa, não sendo meio hábil para instaurar o contencioso fiscal, ou seja, caso anulássemos a decisão da Turma de Julgamento da DRJ-Recife, necessariamente tal instância julgadora não poderia conhecer da impugnação.

Ainda, como mero *obiter dictum*, deve-se anotar que o presente lançamento em desfavor da Embrapa foi remetido ao endereço do comodatário, com uma clara violação do direito de defesa do autuado Embrapa (fl. 48), sendo que a Emcaper (sucieda pelo Incarpe) parece ter funcionado na fase que antecedeu a autuação, atendendo a intimação da autoridade fiscal, como se pode ver pelos documentos de fls. 15 a 22. A Embrapa somente foi notificada da decisão da DRJ em 08/03/2005, ou seja, efetivamente não há nestes autos uma prova objetiva da ciência do lançamento por parte do autuado, não se podendo suprir tal exigência a partir da notificação da decisão recorrida ao efetivo sujeito passivo, em 08/03/2005, já que não se pode considerar o contribuinte autuado cientificado de um lançamento a partir da notificação de uma decisão que julgou uma impugnação interposta por terceira pessoa. Aqui, em uma leitura preliminar, parece-nos claro que o Delegado da DRF-Vitória (ES) deve apreciar a legalidade do presente lançamento, dentro de seu poder geral de revisão dos atos administrativos levados a efeito nessa unidade da Receita Federal.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso voluntário interposto, já que o Incarpe não detém legitimidade para combater o lançamento controlado no presente procedimento administrativo fiscal.

Sala das Sessões, em 12 maio de 2010

Giovanni Christian Nunes Campos