



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.720413/2008-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.958 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2020
Recorrente JOSE DE PAULA FERREIRA - ESPÓLIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

INVASÃO DO IMÓVEL PELO MOVIMENTO "SEM TERRA". PERDA DA POSSE ANTERIOR AO FATO GERADOR. ESVAZIAMENTO DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Com a invasão do movimento "sem terra", antes da ocorrência do fato gerador, o proprietário fica tolhido de praticamente todos seus elementos inerentes ao direito de propriedade, inclusive no que se relaciona também a posse; consequentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios, sendo inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador, considerando que, sem o efetivo exercício dos direitos de propriedade, não obstante haver a subsunção formal do fato à norma, não ocorre o enquadramento material necessário à constituição do ITR, na medida em que o proprietário não detém o pleno gozo da propriedade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, cancelando-se o lançamento tributário. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário referente ao exercício de 2005.

Notificação de Lançamento e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-31.766 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSA - transcritos a seguir (processo digital, fls. 40 a 45):

Contra o contribuinte/espólio identificado no preâmbulo foi emitida, em 08/12/2008, a Notificação de Lançamento nº 06110/00038/2008 (As fls. 01/06), consubstanciando o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - 1TR, exercício de 2004, tendo como objeto o imóvel denominado "Fazenda Ponte Nova", cadastrado na RFB, sob o nº **2.513.226-1**, localizado no Município de Betim — MG.

O crédito tributário apurado pela autoridade fiscal compõe-se de diferença no valor do 1TR de **R\$ 21.896,11** que, acrescida dos juros de mora, calculados até 30/11/2008 (**R\$ 12.603,40** e da multa proporcional (**R\$ 16.422,08**), perfaz o montante de **R\$ 50.921,59**.

Ação fiscal iniciou-se com o "Termo de Intimação Fiscal", de fls. 07/08, intimando o Contribuinte a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, para comprovar, além dos dados cadastrais relativos à identificação do contribuinte e do imóvel (Matricula atualizada e CCIR/INCRA), Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, com Grau de Fundamentação e Grau de Precisão II, com ART, contendo todos os elementos de pesquisa identificados, sob pena de arbitramento de novo VTN com base no SIPT, dando-se conhecimento dos respectivos valores, por aptidão agrícola da terra.

Em atendimento foi apresentada a correspondência de fls. 14, procurando justificar a não apresentação dos documentos de prova então exigidos, além de solicitar a restituição dos valores recolhidos a título de ITR, apurados nas correspondentes D1TR dos últimos cinco anos, inclusive 2008.

Não tendo sido apresentado o laudo então exigido e sem levar em consideração as justificativas apresentadas pela inventariante interessada, a autoridade fiscal decidiu emitir a presente notificação de lançamento, em que foi alterado o VTN declarado, de R\$ 65.995,52 ou R\$ 162,07/ha, que entendeu subavaliado, arbitrando-o em R\$ 1.018.000,00 ou **R\$ 2.500,00/ha**, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, com conseqüente aumento de VTN tributável, disto resultando o imposto suplementar de **R\$ 21.896,11**, conforme demonstrado As fls. 05.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais da infração, da multa de ofício e dos juros de mora, encontra-se descritos As folhas 02/04 e 06.

Da Impugnação

Depois de cientificada do lançamento em **12/12/1008** (AR de fls. 20), a inventariante interessada (Sra. Sissi Rocha de Miranda Ferreira), através de advogado e procurador legalmente constituído (As fls. 32), protocolou, em **12/12/2009**, a impugnação de fls. 26/28, acompanhada dos documentos de fls. 33/34. Em síntese, alega e requer o seguinte:

- faz um breve relato dos fatos, relacionados com os três lançamentos abrangidos pela ação fiscal;
- que tentou ter acesso ao imóvel para elaboração do laudo, mas não conseguiu, por encontrar-se a Fazenda Ponte Nova invadida por integrantes do MST, que usam da violência para permanecer no local, além de praticarem atos de vandalismo na propriedade;
- assim, apesar dos esforços despendidos, não conseguir entrar na Fazenda Ponte Nova para elaboração do laudo de avaliação exigido para comprovar o seu VTN;
- além de os invasores não permitirem o acesso à propriedade, também não se preocupam em cuidar e trabalhar a terra, de modo a torná-la produtiva. Esse fato, além de torná-la improdutiva, também provoca a perda do valor da terra nua;
- nos termos do § 2º do art. 147 do CTN (Lei 5.172/72), o Fisco deve investigar de ofício os casos sujeitos a tributação, apurar as relações de fato e de direito essenciais à formação da obrigação, mas, antes do lançamento;
- também deve apurar e levar em consideração, inclusive, o fato de a Fazenda Ponte Nova encontrar-se invadida por integrantes do MST e a impossibilidade da elaboração do laudo de avaliação;
- o valor arbitrado se aplica a uma propriedade normal e não a uma propriedade depredada e arruinada, e • por fim, pede provimento da presente impugnação, para cancelar o lançamento contestado.

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 40 a 45):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

DO VALOR DA TERRA NUA - SUBAVALIAÇÃO.

Por falta de documentação hábil comprovando o valor fundiário do imóvel, a preços de 1º/101/2004, deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização com base no menor VTN/ha, por aptidão agrícola da terra, constante do Sistema de Preço de Terras (SIPT), para o município onde se situa o imóvel. No caso, o ônus da prova é do Contribuinte, que deve comprovar os fatos alegados na sua impugnação, não havendo como

dispensá-lo da apresentação do laudo então exigido, mesmo encontrando-se o imóvel invadido por integrantes do MST.

Lançamento Procedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 50 a 52):

1. Alega nulidade do lançamento por suposta impossibilidade de entrar na terra para efetuar avaliação, já que ela está invadida pelo movimento sem-terra.

2. Aduz desconhecer ter ocorrido avaliação de terras vizinhas que pudessem servir de parâmetro de avaliação.

3. Afirma que a falta do laudo de avaliação, por si só, não justifica o arbitramento realizado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz – Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 5/8/2009 (processo digital, fls. 48 e 53), e a peça recursal foi interposta em 4/9/2009 (processo digital, fl. 50), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque referido imóvel está invadido por sem-terras, impedindo-lhe de refutar reportado arbitramento, por meio do laudo de avaliação exigido pela fiscalização. Não obstante mencionadas alegações, entendo que a notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72, que rege o PAF, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a IV, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos à DITR do correspondente exercício. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 4 a 7).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais posteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Conhecimento da alegação recursal de ilegitimidade passiva

Inicialmente, consoante se discorrerá na sequência, por se tratar de matéria de ordem pública, referida controvérsia há de ser enfrentada, mesmo que suscitada somente na seara recursal. Do contrário, admitir que o suposto erro na identificação do sujeito passivo é questão de exclusiva disponibilidade das partes, e não de ordem pública, implicaria a aceitação de contradição dentro da própria lei. Afinal, o eixo mandamental presente nos arts. 142 e 145 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, combinados com o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 17 e 21, traduz clareza e precisão, quando tratam do lançamento e da sua modificação. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

[...]

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo **só pode ser alterado** em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício

[...]

(grifo nosso)

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

[...]

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

Como se vê, o contribuinte tem o prazo de 30 (trinta) dias para se insurgir contra a autuação em seu desfavor, sob pena da matéria não contestada se tornar incontroversa e definitiva, não mais se sujeitando a recurso na esfera administrativa. Portanto, fortuito equívoco na definição da sujeição passiva, reflete não somente na substância autuada, mas na própria autuação em si, eis que carregada de defeito insanável por carência da **regular notificação**, que a outrem foi destinada.

A propósito, a disposição vista no art. 485, inciso IV, §3º, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil – NCPC), de aplicação subsidiária ao PAF, perfilha-se com reportado entendimento, nestes termos:

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

[...]

IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

[...]

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

No mesmo entendimento, transcrevo excerto da ementa de acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), referente ao julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 54.996, realizado em 6 de junho de 2019, *verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. TUSD. TUST. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ICMS. AUTORIDADE COATORA. SECRETÁRIO DE ESTADO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. RECURSO ORDINÁRIO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. ART. 485, VI, DO CPC/2015.

I – Cuida-se de recurso ordinário em mandado de segurança impetrado contra o Secretário de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte, objetivando o afastamento da incidência de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os Encargos de Uso do Sistema de Distribuição (EUSD) de energia elétrica, quais sejam: a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST).

[...]

III – A legitimidade da parte condiciona a resolução do mérito do processo, nos termos do art. 485, VI, do CPC/2015, constituindo **matéria de ordem pública passível de controle de ofício**, ou seja, independentemente de provocação, a qualquer tempo e grau de jurisdição ordinária, consoante o disposto no art. 485, § 3º, do CPC/2015. (STJ – RMS: 54996 RN 2017/0198906-6. Rel. Min. Francisco Falcão, DJe: 17/06/2019) (grifo nosso)

Ilegitimidade passiva

No atendimento do comando constitucional prescrito no art. 146, III, alínea "a" da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o CTN, por um lado, estabeleceu que o ITR tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município; por outro, asseverou que seu contribuinte será o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título. Confira-se:

CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores**, bases de cálculo e **contribuintes**; (grifo nosso)

CTN:

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.

Nessa esteira, em consonância com as disposições contidas nas normas gerais transcritas acima, a Lei Federal nº 9.393, 19 de dezembro de 1996, delimita os contornos do fato gerador e do contribuinte, conforme arts. 1º e 4º respectivamente, neste termos:

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.

Nestes termos, seguindo as diretrizes contidas nos arts. 29 e 31 do CTN, a Lei não fez distinção entre proprietário e possuidor do imóvel rural, como também deixou de estabelecer ordem de preferência na eleição do sujeito passivo da correspondente obrigação tributária. Por conseguinte, infere-se que reportado Imposto poderá ser exigido do proprietário, ainda que a respectiva propriedade supostamente esteja ocupada por terceiros não autorizados, eis que a estes mingua a condição de justos possuidores, consoante sustentação sequenciada.

Corroborando o que está posto, vale discorrer, sucintamente, acerca da posse e seus aspectos substanciais (aquisição, efeitos e perda), vistos nos arts. 1.196, 1.200, 1.208, 1.210, 1.211, 1.218, 1.223 e 1.228 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (CC) -, como também do art. 560 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC)-, nesses termos:

Lei nº 10.406, de 2002 (CC):

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Art. 1.200. É justa a posse que não for violenta, clandestina ou precária.

Art. 1.208. Não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância assim como não autorizam a sua aquisição os atos violentos, ou clandestinos, senão depois de cessar a violência ou a clandestinidade.

Art. 1.210. O possuidor tem direito a ser mantido na posse em caso de turbação, restituído no de esbulho, e segurado de violência iminente, se tiver justo receio de ser molestado.

Art. 1.211. Quando mais de uma pessoa se disser possuidora, manter-se-á provisoriamente a que tiver a coisa, se não estiver manifesto que a obteve de alguma das outras por modo vicioso.

Art. 1.218. O possuidor de má-fé responde pela perda, ou deterioração da coisa, ainda que acidentais, salvo se provar que de igual modo se teriam dado, estando ela na posse do reivindicante.

Art. 1.223. Perde-se a posse quando cessa, embora contra a vontade do possuidor, o poder sobre o bem, ao qual se refere o art. 1.196.

Art. 1.228. 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.

Lei nº 13.105, de 2015 (CPC):

Art. 560. O possuidor tem direito a ser mantido na posse em caso de turbacão e reintegrado em caso de esbulho.

Do acima transcrito, infere-se que, em si, referida invasão não retira do proprietário a sua condição de possuidor, já que lhe é facultado exercer o direito de dispor (dar, alienar, etc) e/ou reaver o imóvel injustamente ocupado por terceiros (CC, arts. 1.196, 1.210, 1.223 e 1.228; e CPC, art. 560). De outro modo, não há que se falar em justo possuidor, quando a conquista pretendida se der de forma agressiva, furtiva e inconsistente, adjetivos congruentes com os movimentos hostis, próprios das citadas invasões (CC, arts. 1.200, 1.208, 1.211 e 1.218).

Como visto, ressalta-se que os presumidos invasores não detêm a propriedade, a posse legítima nem a titularidade do domínio útil, restando-lhes apenas uma hipotética posse precária do imóvel por eles ocupado. Logo, sendo juridicamente desprovidos da condição de contribuinte do mencionado Imposto, enquanto perdurar dita transitoriedade, referidos atores estarão afastados do pólo passivo, previsto no art. 4º da Lei nº 9.393, de 1996.

Nessa perspectiva, cabe ao contribuinte, nos prazos e condições estabelecidas pela legislação tributária, apurar e pagar o imposto devido, independentemente de manifestação prévia do Fisco. Ademais, igualmente nos termos normatizados pela administração tributária, resta-lhe o cumprimento das obrigações tributárias acessórias de apresentar o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) e o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC). O primeiro, mostrando a correspondente apuração do tributo; o segundo, trazendo as informações cadastrais do respectivo imóvel, aí se incluindo a comunicação de eventuais desmembramento e/ou alienação, no prazo de sessenta dias da correspondente ocorrência, conforme preceituam os arts. 6º, 8º e 10 da Lei nº 9.393, de 1996. Confirma-se:

Art. 6º O contribuinte ou o seu sucessor comunicará ao órgão local da Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR - DIAC, as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel, bem como qualquer alteração ocorrida, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º É obrigatória, no prazo de sessenta dias, contado de sua ocorrência, a comunicação das seguintes alterações:

I - desmembramento;

[...]

III - transmissão, por alienação da propriedade ou dos direitos a ela inerentes, a qualquer título;

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

Oportuno registrar o mandamento visto no art. 1.245, § 1º, do Código Civil, asseverando que a transferência da propriedade de imóvel não ocorre antes do título translativo ser registrado no competente Registro Imobiliário. Contudo, tocante à sujeição passiva do ITR, a Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º, § 1º, sobrepõe a posse legítima à propriedade, na situação específica do imóvel ser declarado de interesse social para fins de reforma agrária, mas somente a partir da imissão prévia na posse. Confira-se:

CC:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º - Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Lei nº 9.393, de 1996:

Art. 1º [...]

§ 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.

Em tal pressuposto, a simples ocupação indevida de imóvel rural, por si só, não tem o condão de deslocar o polo passivo de obrigações tributárias referentes ao ITR da respectiva propriedade, eis que o proprietário mantém-se no direito dele dispor e/ou retomá-lo de quem injustamente o detenha. Contudo, quando declarado de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do poder público em sua posse, não mais subsistirá dita legitimidade passiva.

Posta assim a questão, passo à análise propriamente da situação fática dos autos.

As alegações do Recorrente são improcedentes, pois ausente nos autos prova de que, à época da ocorrência do fato gerador, ele não era o legítimo proprietário do correspondente imóvel ou, embora nessa condição, referida propriedade tenha sido declarado de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do poder público na posse. Muito pelo contrário, além da inexistente alteração cadastral suportada por documentação hábil, dando conta de supostos desmembramentos e/ou alienação, o Contribuinte assume-se contribuinte, apresentando a DITR normalmente, insurgindo-se somente quando lhe foi exigida a diferença de imposto apurada no procedimento fiscal.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Mérito

VTN - Arbitramento com base no Sistema de Preços de Terra - SIPT

De início, vale registrar que o VTN submetido a julgamento foi arbitrado pela autoridade fiscal com base no SIPT, apurado para o respectivo município, levando-se em conta a aptidão agrícola do imóvel, conforme consta no Relatório de Diligência Fiscal (processo digital, fl. 17).

A matriz legal que ampara reportado procedimento - arbitramento baseado nas informações do SIPT - está contida no art. 14, § 1º, da Lei nº 9.396, de 19 de dezembro de 1996, combinado com o art. 12 da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Confira-se:

Lei nº 9.393, de 1996:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios

Lei nº 8.629, de 1993 (antes da MP nº 2.183-56, de 2001):

Art. 12. Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

§ 1º A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:

[...]

II valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

- a) localização do imóvel;
- b) capacitação potencial da terra;
- c) dimensão do imóvel.

Lei nº 8.629, de 1993 (alterada pela MP nº 2.183-56, de 2001):

Art. 12. Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:

I localização do imóvel

II aptidão agrícola;

III dimensão do imóvel;

IV área ocupada e antiguidade das posses;

V funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.

[...]

§ 3º O Laudo de Avaliação será subscrito por Engenheiro Agrônomo com registro de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, respondendo o subscritor, civil, penal e administrativamente, pela superavaliação comprovada ou fraude na identificação das informações.

No cumprimento do dispositivo legal supracitado, foi editada a Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002, aprovando o Sistema de Preços de Terra (SIPT), que tem por objeto dispor os valores de terra necessários, quando for o caso, ao arbitramento do VTN. Sua alimentação se dará a partir dos levantamentos realizados pelas secretarias de agricultura estaduais ou municipais, levando-se em consideração as peculiaridades dos correspondentes imóvel e município pesquisados.

Registre-se que este Conselho vem decidindo pela possibilidade de utilização do VTN calculado a partir das informações do SIPT, quando observado o requisito legal da **aptidão agrícola** do referido imóvel e o Recorrente deixar de refutá-lo mediante **laudo de avaliação**, revestido de rigor científico suficiente a firmar a convicção da autoridade julgadora, devendo estar presentes os **requisitos mínimos** exigidos pelas normas técnicas (NBR 14.653-1e NBR 14.653-3), definidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), os quais destacamos na sequência.

NBR 14.653-1

Trata-se da **Parte 1 - Procedimentos gerais**, que fixa os requisitos básicos da avaliação de bens, como também determina as formalidades para a elaboração do correspondente laudo de avaliação. Dela, transcrevemos definições relevantes e mandamentos de cumprimento obrigatório para a aceitação do laudo apresentado:

3 Definições

Para os efeitos desta parte da NBR 14653, aplicam-se as seguintes definições:

[...]

3.5 avaliação de bens: Análise técnica, realizada por engenheiro de avaliações, para identificar o valor de um bem, de seus custos, frutos e direitos, assim como determinar indicadores da viabilidade de sua utilização econômica, para uma determinada finalidade, situação e data.

[...]

3.8 campo de arbítrio: Intervalo de variação no entorno do estimador pontual adotado na avaliação, dentro do qual pode-se arbitrar o valor do bem, desde que justificado pela existência de características próprias não contempladas no modelo.

[...]

3.19 engenheiro de avaliações: Profissional de nível superior, com habilitação legal e capacitação técnico-científica para realizar avaliações, devidamente registrado no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA.

[...]

3.24 homogeneização: Tratamento dos preços observados, mediante a aplicação de transformações matemáticas que expressem, em termos relativos, as diferenças entre os atributos dos dados de mercado e os do bem avaliando.

[...]

3.29 laudo de avaliação: Relatório técnico elaborado por engenheiro de avaliações em conformidade com esta parte da NBR 14653, para avaliar o bem¹.

[...]

3.32 modelo de regressão: Modelo utilizado para representar determinado fenômeno, com base numa amostra, considerando-se as diversas características influenciantes.

[...]

3.34 parecer técnico: Relatório circunstanciado ou esclarecimento técnico emitido por um profissional capacitado e legalmente habilitado sobre assunto de sua especialidade.

[...]

3.43 tratamento de dados: Aplicação de operações que expressem, em termos relativos, as diferenças de atributos entre os dados de mercado e os do bem avaliando.

3.44 valor de mercado: Quantia mais provável pela qual se negociaria voluntariamente e conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado vigente.

[...]

7.4 Coleta de dados

[...]

7.4.1 Aspectos Quantitativos

É recomendável buscar a maior quantidade possível de dados de mercado, com atributos comparáveis aos do bem avaliando.

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

- a) buscar dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliando;
- b) identificar e diversificar as fontes de informação, sendo que as informações devem ser cruzadas, tanto quanto possível, com objetivo de aumentar a confiabilidade dos dados de mercado;
- c) identificar e descrever as características relevantes dos dados de mercado coletados;
- d) buscar dados de mercado de preferência contemporâneos com a data de referência da avaliação.

7.4.3 Situação mercadológica

Na coleta de dados de mercado relativos a ofertas é recomendável buscar informações sobre o tempo de exposição no mercado e, no caso de transações, verificar a forma de pagamento praticada e a data em que ocorreram.

[...]

7.7 Identificação do valor de mercado

7.7.1 Valor de mercado do bem

A identificação do valor deve ser efetuada segundo a metodologia que melhor se aplique ao mercado de inserção do bem e a partir do tratamento dos dados de mercado, permitindo-se:

- a) arredondar o resultado de sua avaliação, desde que o ajuste final não varie mais de 1% do valor estimado;
- b) indicar a faixa de variação de preços do mercado admitida como tolerável em relação ao valor final, desde que indicada a probabilidade associada.

7.7.2 Diagnóstico do mercado

O engenheiro de avaliações, conforme a finalidade da avaliação, deve analisar o mercado onde se situa o bem avaliando de forma a indicar, no laudo, a liquidez deste bem e, tanto quanto possível, relatar a estrutura, a conduta e o desempenho do mercado.

[...]

8 Metodologia aplicável

8.1 Generalidades

[...]

8.1.2 Esta parte da NBR 14653 e as demais partes se aplicam a situações normais e típicas do mercado. Em situações atípicas, onde ficar comprovada a impossibilidade de utilizar as metodologias previstas nesta parte da NBR 14653, é facultado ao engenheiro de avaliações o emprego de outro procedimento, desde que devidamente justificado.

NBR 14.653-3

Trata-se da **Parte 3 - Imóveis rurais**, detalhando as diretrizes e padrões específicos de procedimentos para a avaliação de imóveis rurais, inclusive, quando é o caso, ressaltando a obrigatoriedade do cumprimento de disposições específicas constantes na norma técnica tratada precedentemente (**NBR 14.653-1**). No dito cenário, tal como na “Parte 1”, a validade do reportado laudo está condicionada ao fiel cumprimento dos seus requisitos essenciais, quais sejam:

7 Atividades básicas

[...]

7.3.1 Caracterização da região

- a) aspectos físicos: relevo e classes de solos predominantes, ocupação existente e tendências de modificação a curto e médio prazos, clima, recursos hídricos;
- b) aspectos ligados à infra-estrutura pública, como canais de irrigação, energia elétrica, telefonia, sistema viário e sua praticabilidade durante o ano agrícola;
- c) sistema de transporte coletivo, escolas, facilidade de comercialização dos produtos, cooperativas, agroindústrias, assistência técnica agrícola, sistemas de armazenagem de produtos e insumos, comércio de insumos e máquinas agrícolas e rede bancária;
- d) estrutura fundiária, vocação econômica, disponibilidade de mão-de-obra;
- e) aspectos ligados às possibilidades de desenvolvimento local, posturas legais para o uso e a ocupação do solo, restrições físicas e ambientais condicionantes do aproveitamento.

[...]

7.4 Pesquisa para estimativa do valor de mercado

[...]

7.4.3 Levantamento de dados

[...]

7.4.3.2 Observar o disposto em 7.4.2 da ABNT NBR 14653-1: 2001.

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível.

A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

[...]

7.4.3.5 No uso de dados que contenham opiniões subjetivas do informante, recomenda-se:

- a) visitar cada imóvel tomado como referência, com o intuito de verificar todas as informações de interesse;
- b) atentar para os aspectos qualitativos e quantitativos;
- c) confrontar as informações das partes envolvidas, de forma a conferir maior confiabilidade aos dados coletados.

7.4.3.6 Os dados de mercado devem ter suas características descritas pelo engenheiro de avaliações até o grau de detalhamento que permita compará-los com o bem avaliando, de acordo com as exigências dos graus de precisão e de fundamentação.

[...]

7.4.3.8 Somente são aceitos os seguintes dados de mercado:

- a) transações;
- b) ofertas;
- c) opiniões de engenheiro de avaliações ligados ao setor imobiliário rural;
- d) opiniões de profissionais ligados ao setor imobiliário rural;
- e) informações de órgãos oficiais.

7.5 Diagnóstico do mercado

Reportar-se a 7.7.2 da ABNT NBR 14653-1:2001.

[...]

7.8 Identificação do valor de mercado

7.8.1 Reportar-se a 7.7.1 da ABNT NBR 14653-1:2001.

[...]

9 Especificação das avaliações

[...]

9.1.2 No caso de insuficiência de informações que não permitam a utilização dos métodos previstos nesta Norma, conforme 8.1.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, o trabalho não será classificado quanto à fundamentação e à precisão e será considerado parecer técnico, como definido em 3.34 da ABNT NBR 14653-1:2001.

9.1.3 [...]

As avaliações de imóveis rurais devem ser serão especificadas, segundo sua fundamentação, conforme os critérios de 9.2 e 9.3.

9.2 Quanto à fundamentação

[...]

9.2.3.5 É obrigatório nos graus II e III o seguinte:

- a) a apresentação de fórmulas e parâmetros utilizados;
- b) no mínimo cinco dados de mercado efetivamente utilizados;
- c) a apresentação de informações relativas a todos os dados amostrais e variáveis utilizados na modelagem;
- d) que, no caso da utilização de fatores de homogeneização, o intervalo admissível de ajuste para cada fator e para o conjunto de fatores esteja compreendido entre 0,80 e 1,20.

[...]

10 Procedimentos específicos

10.1 Terras nuas

10.1.1 Na avaliação das terras nuas, deve ser empregado, preferivelmente, o método comparativo direto de dados de mercado.

10.1.2 É admissível na avaliação a determinação do valor da terra nua a partir de dados de mercado de imóveis com benfeitorias, deduzindo-se o valor destas.

[...]

11 Apresentação de laudos de avaliação

[...]

11.1 O laudo completo deve incluir:

- a) identificação da pessoa física ou jurídica ou seu representante legal que tenha solicitado o trabalho;
- b) objetivo (exemplo: valor de mercado ou outro valor) e finalidade (exemplo: garantia, dação em pagamento, venda e compra) da avaliação;
- c) pressupostos, conforme 7.2.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, ressalvas e fatores limitantes;
- d) roteiro de acesso ao imóvel:
 - planta esquemática de localização;
- e) descrição da região, conforme 7.3.1.
- f) identificação e caracterização do bem avaliando, conforme 7.3.2:
 - data da vistoria; descrição detalhada das terras (7.3.2.2), construções, instalações (7.3.2.3) e produções vegetais (7.3.2.4);
 - descrição detalhada das máquinas e equipamentos (7.3.2.6), obras e trabalhos de melhoria das terras (7.3.2.5);
 - classificação conforme seção 5;
- g) indicação do(s) método(s) utilizado(s), com justificativa da escolha;
- h) pesquisa de valores, atendidas as disposições de 7.4;
 - descrição detalhada das terras dos imóveis da amostra, conforme 5.2.1;
- i) memória de cálculo do tratamento utilizado;
- j) diagnóstico de mercado;
- k) data da vistoria, conclusão, resultado da avaliação e sua data de referência;
- l) especificação da avaliação, com grau de fundamentação e precisão;
- m) local e data do laudo;
- n) qualificação legal completa e assinatura do(s) profissional(is) responsável(is) pela avaliação.

Do que se viu, já que a Contribuinte furtou-se de apresentar laudo de avaliação contendo os requisitos anteriormente apontados, entendo que deva ser mantida a tributação do referido imóvel nos termos apurados pela fiscalização.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço *vênia* para delas discordar pelas razões a seguir expostas.

Trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento com vistas a exigir supostos débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração: não comprovação, por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

O Contribuinte defende a improcedência do lançamento por suposta impossibilidade de entrar na terra para efetuar avaliação, já que ela está invadida pelo movimento sem-terra

O d. relator, como visto, rechaçou o referido argumento de defesa do Recorrente, resumizando seu entendimento nos seguintes termos:

As alegações do Recorrente são improcedentes, pois ausente nos autos prova de que, à época da ocorrência do fato gerador, ele não era o legítimo proprietário do correspondente imóvel ou, embora nessa condição, referida propriedade tenha sido declarado de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do poder público na posse. Muito pelo contrário, além da inexistente alteração cadastral suportada por documentação hábil, dando conta de supostos desmembramentos e/ou alienação, o Recorrente assume-se contribuinte, apresentando a DITR normalmente, insurgindo-se somente quando lhe foi exigida a diferença de imposto apurada no procedimento fiscal.

Pois bem!

Sobre a matéria, socorro-me aos escólios do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, objeto do Acórdão 2202-006.976, *in verbis*:

Inicialmente, destaco que, ao meu aviso, a controvérsia se resume a aferição da legitimidade e responsabilidade do recorrente no que se refere ao ITR do exercício de 2006, cujo fato gerador se operou em 1º de janeiro de 2006, quando o recorrente não tinha a posse do imóvel por força de invasão do MST.

De fato, a defesa sustenta que não tinha a posse na ocasião do exercício de 2006 que lhe é exigido, enquanto a fiscalização e o relator, especialmente seguros na DITR transmitida e no registro em nome do recorrente no fôlio real do registro de imóveis, considera o recorrente legitimado e responsável pelo ITR.

Ao que consta dos autos e esclarecido pelo relator na sessão virtual é incontroverso que ocorreu invasão do imóvel objeto do lançamento, por integrantes do Movimento dos Sem Terra, em 15/04/2002, inclusive a posteriori houve imissão na posse pelo INCRA, isto em 18/04/2006, diante de Processo de Desapropriação na Justiça Federal de Minas Gerais – 1.ª Região, 12ª Vara da Seção Judiciária de Belo Horizonte (2006.38.00.006570-5), com a transferência perante o cartório registral em 13/03/2008, de modo que, desde 2002, a área estava imprecavida para qualquer tipo de exploração pelo recorrente.

A despeito deste cenário, o relator firma sua convicção no fato da imissão oficial na posse ter ocorrido em 18/04/2006, ou após o fato gerador (1º de janeiro de 2006).

Pois bem. Em minha ótica, é certo que, independentemente da “imissão oficial na posse” ocorrer após o fato gerador, o recorrente já havia perdido a posse efetiva do imóvel desde idos de 2002, de modo que a premissa fática estabelecida aponta esvaziamento dos atributos da propriedade antes do fato gerador.

Neste contexto, seguindo firme jurisprudência consolidada no STJ, impõe-se o provimento do recurso.

Ora, a Colenda Corte há muito firmou entendimento no sentido de que, em casos em que se encontra consolidado o esvaziamento dos atributos da propriedade (gozo, uso etc.) – tal como ocorre nas invasões irreversíveis, por exemplo –, não incidem os tributos sobre eles incidentes, a teor do REsp 1.144.982, Rel. Ministro Mauro Campbell

Marques, DJe 15/10/2009 e REsp 963.499, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 14/12/2009.

Confira-se as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO "SEM TERRA". PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Conforme salientado no acórdão recorrido, o Tribunal a quo, no exame da matéria fática e probatória constante nos autos, explicitou que a recorrida não se encontraria na posse dos bens de sua propriedade desde 1987.

2. Verifica-se que houve a efetiva violação ao dever constitucional do Estado em garantir a propriedade da impetrante, configurando-se uma grave omissão do seu dever de garantir a observância dos direitos fundamentais da Constituição.

3. Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do venire contra factum proprium).

4. A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.

5. Com a invasão do movimento "sem terra", o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária.

6. Ocorre que a função social da propriedade se caracteriza pelo fato do proprietário condicionar o uso e a exploração do imóvel não só de acordo com os seus interesses particulares e egoísticos, mas pressupõe o condicionamento do direito de propriedade à satisfação de objetivos para com a sociedade, tais como a obtenção de um grau de produtividade, o respeito ao meio ambiente, o pagamento de impostos etc.

7. Sobreleva nesse ponto, desde o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o pagamento do ITR como questão inerente à função social da propriedade. O proprietário, por possuir o domínio sobre o imóvel, deve atender aos objetivos da função social da propriedade; por conseguinte, se não há um efetivo exercício de domínio, não seria razoável exigir desse proprietário o cumprimento da sua função social, o que se inclui aí a exigência de pagamento dos impostos reais.

8. Na peculiar situação dos autos, ao considerar-se a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos de propriedade sem o devido êxito do processo de desapropriação, é inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade.

9. Recurso especial não provido.

(REsp 1144982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009)

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 TJPR. 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.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que se aplica o prazo prescricional do Decreto 20.910/1932 para demanda declaratória que busca, na verdade, a desconstituição de lançamento tributário (caráter constitutivo negativo da demanda).
3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional.
4. Sem a presença dos elementos objetivos e subjetivos que a lei, expressa ou implicitamente, exige ao qualificar a hipótese de incidência, não se constitui a relação jurídico-tributária.
5. A questão jurídica de fundo cinge-se à legitimidade passiva do proprietário de imóvel rural, invadido por 80 famílias de sem-terra, para responder pelo ITR.
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.
8. Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial que determinou a reintegração do imóvel ao legítimo proprietário, inclusive com pedido de Intervenção Federal deferido pelo TJPR, há de se convir que o mínimo que do Estado se espera é que reconheça que aquele que – diante da omissão estatal e da dramaticidade dos conflitos agrários deste Brasil de grandes desigualdades sociais – não tem mais direito algum não pode ser tributado por algo que só por ficção ainda é de seu domínio.
9. Ofende o Princípio da Razoabilidade, o Princípio da Boa-Fé Objetiva e o bom senso que o próprio Estado, omisso na salvaguarda de direito dos cidadãos, venha a utilizar a aparência desse mesmo direito, ou o resquício que dele restou, para cobrar tributos que pressupõem a sua incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).
10. Irrelevante que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza, aí se incluindo a autoridade tributária.
11. Na peculiar situação dos autos, considerando a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos da propriedade sem o devido processo de Desapropriação, é inexigível o ITR ante o desaparecimento da base material do fato gerador e a violação dos Princípios da Razoabilidade e da Boa-Fé Objetiva.
12. Recurso Especial parcialmente provido somente para reconhecer a aplicação da prescrição quinquenal.

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

Não fosse essa exposição suficiente, a PGFN, desde 29/01/2018, adicionou na lista de Dispensa de Contestar e Recorrer a seguinte dispensa no item 1.25 – ITR:

b) Terras invadidas

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 1.551.595/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

Aliás, já na ementa da Nota PGFN/CRJ nº 08/2018 a Procuradoria bem delimita que se o proprietário não detém a posse do imóvel, em razão de o imóvel rural de sua titularidade ter sido invadido, como ocorre nos casos das invasões promovidas pelo MST, fica impossibilitada a cobrança do ITR, já que, na hipótese, segundo o STJ, a propriedade seria somente formalidade legal.

Noutro vértice, após a edição da Lei nº 13.874, de 2019 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 881, de 2019), sobreveio nova sistemática do regime legal de dispensas de contestação e recursos encartado no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, que culminou com a extinção da figura jurídica do ato declaratório do PGFN, de forma que, hodiernamente, basta a manifestação da PGFN sobre a dispensa para que seja de observância obrigatória e, como acima transcrevi, existe dispensa manifestada e inclusa na lista de dispensa de contestar e de recorrer.

Destarte, trata-se de orientação, ao meu sentir, de caráter obrigatório, inclusive face ao art. 62, § 1.º, II, alínea “c” (dispensa legal de constituição), do anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Neste diapasão, de acordo com a nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002, a vinculação às teses firmadas pelos Tribunais Superiores (e não mais passíveis de irresignação em juízo) dá-se com a manifestação da PGFN, sendo desnecessária a edição de ato administrativo específico ou aprovação ministerial para tanto. Ainda que se diga que o dispositivo precise de regulamentação para aplicação ou que se sustente que os Conselheiros do CARF não se vinculam a tal norma, pois são independentes da RFB, entendo, com respeito às posições em contrário, que deve prevalecer a segurança jurídica e se aplicar de modo incontinenti o entendimento esposado pela PGFN, sob pena de incentivo a litigância desfavorável a própria Fazenda Nacional, ademais, por força da disciplina do RICARF, penso que há sim vinculação, nesta hipótese.

Ponto bastante interessante e esclarecedor sobre esta questão do novo regime jurídico advindo da Lei nº 13.874, de 2019 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 881, de 2019) consta em passagem da Nota SEI nº 51/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, transcrevo trecho que importa:

7. Com a edição da Lei nº 13.874, de 2019 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 881, de 2019), houve a modificação do regime legal de dispensas de contestação e recursos encartado no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, que culminou com a extinção da figura jurídica do ato declaratório do PGFN, resguardada a eficácia dos atos já editados antes da vigência da nova lei. Segundo a novel sistemática do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, a vinculação da RFB às teses firmadas pelos Tribunais Superiores competentes (e não mais passíveis de impugnação em juízo) dá-se com a manifestação da PGFN, sendo desnecessária a edição de ato administrativo específico ou aprovação ministerial para tanto.

8. Sucede que a matéria, até o momento, pende de regulamentação pelos órgãos envolvidos, o que se pretende seja levado a efeito em breve. Embora o referido regulamento não seja indispensável para a concretização do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, entende-se deveras recomendável proceder-se à definição interna do procedimento, no intuito de garantir certeza, uniformidade e segurança jurídica na atuação entre RFB e a PGFN. (grifei).

Adicionalmente à fundamentação supra, destaque-se que, após a sessão de julgamento do presente processo, foi publicado no Diário Oficial da União, edição nº 214, do dia 10/11/2020, o Despacho nº 347/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, *in verbis*:

DESPACHO Nº 347/PGFN-ME, DE 5 DE NOVEMBRO DE 2020

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 inexistir 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.

RICARDO SORIANO DE ALENCAR

Procurador-Geral

No caso em análise, objetivando demonstrar que não detinha a posse do imóvel, vez que invadido pelo MST, o Contribuinte apresentou, nos autos dos processos 13603.720700/2012-19 e 13603.720699/2012-22, julgados nesta mesma sessão de julgamento, os seguintes documentos:

- cópia da petição inicial da Ação de Desapropriação, por Interesse Social, para Fins de Reforma Agrária, ajuizada pelo INCRA em fevereiro de 2001;

- cópia do Parecer Técnico emitido por engenheiro agrônomo nomeado perito oficial nos autos da referida ação de desapropriação, prestando, dentre outras, as seguintes informações:

9. Quando o imóvel foi invadido pelo movimento MST?

RESPOSTA:

Em 02/07/1999

(...)

11. Quando foi editado o Decreto Presidencial declarando de interesse social para fins de reforma agrária o imóvel desapropriado?

RESPOSTA:

O Decreto Presidencial declarando de interesse social para fins de reforma agrária o imóvel desapropriado foi editado em 21 de Julho de 2000 e publicado em 24 de julho de 2000, fls. 009.

12. Após a invasão pelo MST do imóvel desapropriado, foi tomada alguma medida jurídica pelo INCRA visando manter a invasão?

RESPOSTA:

O INCRA ajuizou a presente Ação de Desapropriação, por Interesse Social, para fins de Reforma Agrária requerendo a expedição de Mandado de Imissão na Posse do referido imóvel.

Registre-se, pela sua importância, que a referida Ação de Desapropriação foi julgada parcialmente procedente para *decretar a DESAPROPRIAÇÃO POR INTERESSE SOCIAL PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA do imóvel denominado “Fazenda Ponte Nova/Vinhático (...) tornando definitiva a imissão de posse deferida nos autos e consolidando sua propriedade em favor do INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA – INCRA.*

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do crédito tributário, em face da ilegitimidade do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior