



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.720699/2012-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.957 – 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: 2007

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; conseqüentemente, 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 2007.

Notificação de Lançamento e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-51.711 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSA (processo digital, fls. 75 a 80), transcrito a seguir:

Por meio da Notificação de Lançamento nº 06110/00001/2012, de fls. 03/07, emitida em 22/02/2012, o contribuinte/espólio identificado no preâmbulo foi intimado a recolher o crédito tributário referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR, exercício de 2007, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda Ponte Nova”, cadastrado na RFB sob o nº **2.513.2261**, com área declarada de **407,2 ha**, localizado no Município de Betim – MG.

O crédito tributário apurado pela fiscalização compõe-se de diferença no valor do ITR de **R\$ 45.310,11** que, acrescida dos juros de mora, calculados até 18/02/2012 (**R\$ 20.946,86**) e da multa proporcional (**R\$ 33.982,58**), perfaz o montante de **R\$ 100.239,55**.

A ação fiscal iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal de fls. 08/09, recepcionado em 22/02/2011, conforme extrato/Sucop de fls. 110, intimando o contribuinte a apresentar, para comprovar o VTN do imóvel, a preços de mercado, em **1º/01/2007**, Laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, conforme estabelecida na NBR 14.653 da ABNT, com grau de fundamentação e precisão II, com ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado. Alternativamente o contribuinte poderá se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel; sendo que, a falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do SIPT instituído pela Receita Federal, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, no valor de:

- Cultura/lavoura R\$ 12.000,00/ha
- Campos e/ou Matas R\$ 5.000,00/ha
- Pastagem/pecuária R\$ 6.000,00/ha

Em atendimento, depois da prorrogação de prazo deferida (às fls. 17 e 19), foram apresentadas as correspondências de fls. 23 e 26, acompanhadas dos documentos de fls. 27/28, 29, 30/40 e 41/52.

Por não ter sido apresentado, dentro do prazo prorrogado, o laudo de avaliação então exigido, a autoridade fiscal resolveu lavrar a presente Notificação de Lançamento, rejeitando o VTN declarado, de R\$ 65.995,52 ou R\$ 162,07/ha, arbitrando o valor de **R\$ 2.036.000,00** ou **R\$ 5.000,00/ha**, correspondente ao menor valor, por aptidão agrícola (terras de campos/matras), apontado no Sistema de Preços de Terras – Sipt, da

RFB, exercício de 2007, para o citado município, com conseqüente aumento do VTN tributável, disto resultando imposto suplementar de **R\$ 45.310,11**, conforme demonstrado às fls. 06.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais da infração, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 05/05 e 07.

Da Impugnação

Cientificada do lançamento, em **05/03/2012** (“AR” de fls. 60), a inventariante interessada (Sissi Rocha de Miranda Ferreira CPF nº 522.274.05600), postou sua impugnação, em **15/03/2012** (envelope de fls. 64 e extrato de fls. 69), anexada às fls. 65/66 – 67/68. Em síntese, alega e requer o seguinte:

- faz um breve relato dos fatos relacionados com a presente Notificação de Lançamento;
- quanto ao laudo de avaliação exigido, não conseguiu nem mesmo ter acesso ao imóvel, pois o mesmo foi invadido por integrantes do MST, que usaram de muita violência, com depredação da sede, morte de animais, colheita da safra e quebra do maquinário, transformando a fazenda em uma verdadeira favela;
- diante dessa situação, solicitou prorrogação do prazo para tentar conseguir um mandato judicial para efetuar o laudo;
- a avaliação da Terra Nua de uma fazenda invadida não pode ser considerada válida nos parâmetros normais, sendo irreal o valor arbitrado de R\$ 2.036.000,00, acreditando que o valor da terra nua esteja em torno de R\$ 300.000,00, se bem trabalhado. Isto é, se o imóvel estivesse sob a administração do próprio dono, esse valor, de R\$ 300.000,00, poderia até ser justo;
- tratando-se de um imóvel invadido, sem os devidos cuidados de manutenção e exploração das suas terras, o mesmo não só torna improdutivo, mas também ocorre uma desvalorização da terra nua. Enfim, a perda de valor da terra nua ocorre não só pela má conservação do imóvel como também em função do nível de investimento pra trazê-lo ao ponto em que estava antes da invasão, e
- jamais poderia vender essa fazenda pelo valor arbitrado pela RFB, seja por não valer ou mesmo pelo fato de continuar invadida o que afasta qualquer pretendente em compra-la.

Por fim, requer o cancelamento do lançamento, considerando-se que o arbitramento tomou como base uma propriedade normal, não uma propriedade depredada por invasores, conforme é o caso.

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. 75 a 80):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2007

DO VALOR DA TERRA NUA SUBAVALIAÇÃO.

Deve ser mantido o VTN arbitrado pela fiscalização, em consonância com o Sistema de Preço de Terras (SIPT), por falta de documentação hábil comprovando o valor fundiário do imóvel, a preços de mercado, em 1º/01/2007, observadas as características particulares do imóvel e a sua situação fundiária.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 85 a 113):

1. Alega ilegitimidade passiva em face da perda de posse e da expropriação do referido imóvel rural.

2. Transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz – Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 29/5/2013 (processo digital, fl. 84), e a peça recursal foi interposta em 28/6/2013 (processo digital, fl. 85), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço somente parcialmente, ante a preclusão consumativa vista no presente voto.

Preliminares

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 turbação 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 polo 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. Confira-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 Recorrente assume-se contribuinte, apresentando a DITR normalmente, insurgindo-se somente quando lhe foi exigida a diferença de imposto apurada no procedimento fiscal.

Ante o exposto, rejeita-se as razões recursais atinentes à ilegitimidade passiva.

Matéria não contestada no recurso voluntário

O Contribuinte discorda parcialmente da decisão recorrida, não se insurgindo contra o arbitramento do VTN com base nos valores constantes do SIPT, razão por que referida matéria torna-se incontroversa e definitiva administrativamente. Mais precisamente, segundo o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, o sujeito passivo tem o prazo de 30 (trinta) dias para interpor recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), contados da ciência de decisão da DRJ que lhe foi parcial ou totalmente desfavorável. Nestes termos:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Tendo em vista o cenário apontado, consoante mandamento presente no inciso I e parágrafo único do art. 42 do citado Decreto, a **preclusão temporal** da pretensão interposta pelo Sujeito Passivo se revela **irrefutável**, especialmente por lhe faltar argumentos que supostamente pudessem elidir manifestada constatação. Confira-se:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

[...]

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância **na parte que não for objeto de recurso** voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (grifo nosso)

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, § 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvido** estará o litígio, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável:

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.

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (grifo nosso)

Intimação do Recorrente

Não há que se falar em intimação ao patrono do contribuinte, por qualquer meio de comunicação oficial, conforme disposição expressa no Enunciado nº 110 de súmula do CARF, nestes termos:

Súmula CARF nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada 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 que *a fazenda foi invadida, tendo sido subtraída a respectiva posse ao espólio. Ademais, a fazenda é objeto de processo expropriatório, o que também retira ao espólio a titularidade do imóvel. Assim, não ocorre fato gerador em relação ao recorrente.*

Prossegue afirmando que *o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) ajuizou a ação de desapropriação 2001.38.00.007043-9 no Juízo Federal da Décima Segunda Vara de Belo Horizonte. O laudo pericial exarado nos autos da mencionada ação, respondendo ao quesito 9 do espólio expropriado, esclarece que o imóvel foi invadido pelo MST em 2/7/1999. O mesmo laudo, respondendo ao quesito 12 do expropriado, diz que, após a invasão do imóvel, feita pelo MST, o INCRA ajuizou a ação expropriatória, requerendo expedição de mandado de imissão na posse do mesmo imóvel.*

Neste contexto, concluiu que, *assim, retirou-se do espólio a posse do imóvel. Retirou-se, em consequência, a propriedade das mãos do espólio. Portanto, este não deve pagar ITR.*

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 imprestável 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, omissivo 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 n.º 08/2018

Aliás, já na ementa da Nota PGFN/CRJ n.º 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 n.º 13.874, de 2019 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 881, de 2019), sobreveio nova sistemática do regime legal de dispensas de contestação e recursos encartado no art. 19 da Lei n.º 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 n.º 10.522, de 2002, a vinculação às teses firmadas pelos Tribunais Superiores (e não mais passíveis de irrisignação 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 as 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 n.º 13.874, de 2019 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 881, de 2019) consta em passagem da Nota SEI n.º 51/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, transcrevo trecho que importa:

7. Com a edição da Lei n.º 13.874, de 2019 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 881, de 2019), houve a modificação do regime legal de dispensas de contestação e recursos encartado no art. 19 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 214, do dia 10/11/2020, o Despacho n.º 347/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, *in verbis*:

DESPACHO N.º 347/PGFN-ME, DE 5 DE NOVEMBRO DE 2020

Aprovo, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI N.º 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.

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 trouxe aos autos;

- 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