



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10183.003873/2006-21  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-004.584 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de novembro de 2016  
**Matéria** NORMAS GERAIS - SUJEIÇÃO PASSIVA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ZUER SOARES LEMOS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2002

LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIEDADE RURAL INVADIDA POR TERCEIROS.

O proprietário de imóvel rural invadido por trabalhadores sem-terra possui legitimidade passiva em face do ITR, até que a propriedade seja declarada de interesse social para fins de reforma agrária, com imissão prévia do Poder Público na posse.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para análise das demais questões postas no recurso voluntário, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto Territorial Rural - ITR, relativo ao exercício de 2002, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Nossa Senhora da Medalha Milagrosa" (NIRF 0.752.990-2), localizado no Município de Aripuanã/MT. A motivação da exigência foi a glosa das Áreas de Utilização Limitada e de Exploração Extrativa.

Em sessão plenária de 20/11/2012, foi dado provimento ao Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão 2801-002.771 (fls. 513 a 523), assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR*

*Exercício: 2002*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). AUSÊNCIA.*

*O MPF não será exigido na hipótese de procedimento de fiscalização relativo à revisão interna das declarações.*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA*

*A alegação de cerceamento do direito de defesa na fase do lançamento do crédito tributário é incabível, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.*

*ITR. CONTRIBUINTE. ÁREA INVADIDA.*

*Estando devidamente comprovado nos autos que, em virtude do seu imóvel ter sido invadido por terceiros, o recorrente não detinha, quando da ocorrência do fato gerador do ITR, a posse ou o domínio útil do bem, e não podia exercer quaisquer dos direitos inerentes à condição de proprietário, não se pode considerá-lo contribuinte do ITR em relação ao respectivo imóvel.*

*Preliminares Rejeitadas.*

*Recurso Voluntário Provido."*

O processo foi enviado à PGFN em 07/01/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 524). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 21/02/2013, o que foi feito em 06/02/2013 (fls. 536 a 545), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 546.

O apelo visa rever a questão da **sujeição passiva, no caso de imóvel invadido por terceiros.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 18/11/2013 (fls. 548 A 550).

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- a questão nuclear versa sobre a condição do proprietário de imóvel rural como contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Rural, diante da invasão do imóvel por terceiros, ensejando a perda da posse do imóvel;

- transcrevo a seguir as hipóteses de incidência constantes os dispositivos legais que se subsumem ao fato concreto, para melhor elucidação do tema:

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, titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.”*

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

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

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”*

*“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”*

*“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”*

Lei nº 9.393/96

*“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.*

*§ 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.”*

*“Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.”*

- no caso em comento, verifica-se a ocorrência dos aspectos de incidência tributária, referentes à relação jurídico-tributária do ITR, quais sejam, aspectos material (o que - fato gerador), espacial (onde - território em que ocorrendo o fato terá repercussão tributária), temporal (quando - momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador), pessoal (quem - sujeito ativo e passivo da relação tributária) e quantitativo (quanto - critérios para cálculo da prestação devida: base de cálculo e alíquota);

- o ITR possui fato gerador continuado, que não se consubstancia num ato ou negócio jurídico, mas numa situação jurídica: a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel situado fora da zona urbana do Município;

- assim, verifica-se o fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, diante da concretização da situação jurídica, referente à aquisição de propriedade, posse ou domínio útil, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, segundo preceitua o art. 116 do CTN;

- quanto ao aspecto temporal, temos que o fato gerador do ITR é do tipo continuado, ou seja, situação que se perdura no tempo; o aspecto temporal da hipótese de incidência do ITR consta, ainda, no art. 1º da Lei 9.393/96, que estabelece como fato gerador a “propriedade, o domínio útil ou a posse (...) em 1º de janeiro de cada ano”, sendo o imposto, por força desta disposição, exigido anualmente (periodicidade);

- quanto ao aspecto territorial consiste no território nacional, eis que se trata de tributo de competência da União, logo, verificada a propriedade de imóvel situado em zona rural no território nacional, em 1º de janeiro de cada ano, surge a obrigação de pagar o ITR;

- no que concerne ao aspecto quantitativo, o art. 30 do CTN estabelece seu arquetipo, dispondo acerca da perspectiva mensurável do fato gerador;

- nos termos do art. 11 da Lei 9.393/96, a base de cálculo do ITR consiste no valor da terra nua tributável (VTNt);

- as alíquotas, por sua vez, constam na tabela de alíquotas anexa à Lei 9.393/96, variando conforme o tamanho o imóvel, em hectares, e o grau de utilização;

- o aspecto pessoal consiste no sujeito ativo e passivo da relação obrigacional;

- sujeito ativo é a União, segundo, inclusive, o art. 15 da Lei 9.393/96;

- quanto aos sujeitos passivos, questão nuclear dos presentes autos, dispõem os arts. 4º e 5º da Lei 9.393/96, em que o contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor qualquer título;

- pois bem, alega a interessada não ser sujeito passivo da relação tributária por ter perdido a posse do imóvel pela invasão de trabalhadores sem terra;

- ocorre que, ainda que detentor de apenas um dos aspectos da propriedade, caberá ao contribuinte o recolhimento do Imposto Territorial Rural, nos termos do artigo 29 e do artigo 31 do Código Tributário Nacional, que determina que o *“contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”*;

- a propriedade, o domínio útil e a posse são conceitos que o Direito Tributário vai buscar no Direito Civil, segundo art. 110 do CTN, para o fim de definir precisamente os fatos geradores do ITR;

- de acordo com a legislação civil, o proprietário do bem é aquele que pode dele fazer uso, pode perceber-lhe os frutos, e pode dele desfazer-se como bem desejar, salvo cláusula específica de inalienabilidade, de origem legal ou contratual;

- nestes termos, o conceito de propriedade não está expresso na legislação, defluindo de preceito do Código Civil, que consagra o direito de propriedade, ao dispor que *“o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la de quem quer que injustamente a possua ou detenha”*;

- portanto, ainda que o contribuinte, proprietário do imóvel rural, tenha sofrido turbação de sua posse por terceiros, pelo fato de o registro do imóvel ter como titular da propriedade seu nome, nos termos do Registro do Imóvel, legítima e legal é a exação tributária do ITR, mormente quando a declaração para fins de reforma agrária se deu somente em 2003, bem como o Mandado de Imissão na posse expedido em 2004;

- ademais, teria a interessada salvaguarda na legislação de regência, para propor medida judicial com fito de proteger seu direito de propriedade, do qual se infere o direito de reavê-lo de quem quer que injustamente a possua ou detenha;

- ressalte-se que a lei dispôs que 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;

- a *mens legis* é de que o ITR incide sobre propriedade até a perda da posse pela imissão do prévia ou provisória do Poder Público ou até a data a perda do direito da propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público;

- ora, segundo interpretação do bom direito, pode-se afirmar que no ano-calendário de 2001, exercício de 2002, a interessada era proprietária do imóvel rural do qual decorreu o auto de infração, não tendo havido, ainda, desapropriação propriamente dita, nem a imissão prévia na posse em favor da expropriantes, bem como não havia sido declarado de utilidade ou necessidade pública ou interesse social, para fins de reforma agrária; assim, configurada como contribuinte do ITR, já que proprietária do imóvel;

- finalmente, no sentido do exposto no que concerne ao sujeito passivo do ITR, cita-se entendimento também da antiga Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que afastou a preliminar de ilegitimidade passiva, para o contribuinte que argumentou, como preliminar, não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, alegando que, apesar de ter adquirido o imóvel, nunca obteve a posse do mesmo, posto que este sempre

esteve na posse de terceiros de boa-fé, além de invadida por integrantes do Movimento dos Sem Terra - MST:

Processo nº 13116.000247/200593

*Matéria: IMPOSTO TERRITORIAL RURAL*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, afastou-se a preliminar de ilegitimidade passiva. Por voto de qualidade, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a exigência relativa à área de reserva legal, vencidos os Conselheiros Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nanci Gama e Nilton Luiz Bartoli, relator, que afastavam também a exigência da área de preservação permanente, e o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, que negava provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Sérgio de Castro Neves.*

*Ementa: Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR*

*Exercício: 2002*

*Ementa: ITR/2002. SUJEITO PASSIVO. Rejeitada a preliminar quanto à argüição de ilegitimidade da parte passiva, posto que o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, nos termos dos artigos 29 e 31 do Código Tributário Nacional.*

*ÁREAS DE PASTAGEM, VALOR TOTAL DO IMÓVEL E VALOR DA TERRA NUA. (...)ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). (...)ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. (...).”*

- desse modo, há que ser reformado o acórdão vergastado para afastar a preliminar de ilegitimidade passiva.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja admitido e provido o Recurso Especial, reconhecendo-se a legitimidade passiva do autuado mesmo diante da turbacão da posse.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 22/01/2014 (fls. 02 a 04), o Contribuinte ofereceu, em 28/01/2014, as Contrarrazões de fls. 561 a 572, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não deve merecer provimento, a despeito de atender ao requisito de sua admissibilidade quanto a haver a decisão recorrida dado interpretação à lei tributária divergente da que lhe fora dada por outra câmara;

- não se compadece com a melhor forma de distribuir justiça a decisão que, de forma incondicional, só pelo fato de existir decisão conflitante, decidir no mesmo sentido do julgado paradigma;

- isso uniformizaria as decisões por um de dois caminhos igualmente possíveis, sem se preocupar com as peculiaridades de cada caso;

- é perfeitamente admissível que na decisão paradigma, diante da situação fática específica, o melhor entendimento tenha sido o de considerar a legitimidade passiva do

recorrente, e que, no caso dos autos, tendo em vista igualmente a especial situação de fato, o melhor entendimento seja considerar a ilegitimidade do Contribuinte;

- no presente caso está claro que a exigência não pode ser mantida, pelo fato evidente e sobejamente comprovado de que o Contribuinte não tinha a posse do imóvel nem condição de exercer qualquer das faculdades inerentes à propriedade, como a de usar ele próprio o bem, de gozar da condição de proprietário, v.g. arrendando-o, de dele dispor, visto que seria ilusória a tentativa de querer aliená-lo, e, por fim, de usar o direito de reavê-lo dos invasores, que injustamente o detinham, pois todas as tentativas nesse afã, até mesmo pela via judicial e obtenção de sentença nesse sentido, foram infrutíferas;

- deveras, está registrado e comprovado nos autos que nem mesmo medidas policiais e sentença de manutenção de posse tiveram força para desalojar os invasores;

- eis o que a respeito consta da petição de recurso do sujeito passivo (assim mesmo, em caracteres azuis):

*"Repisando o que expôs este contribuinte na petição de resposta à intimação anterior ao lançamento, vê-se pela cópia do Boletim de Ocorrência (B.O.) nº 168/98, lavrado em 8 de setembro de 1998 pela Delegacia Metropolitana de Polícia Judiciária Civil de Cuiabá, que no dia 25 de agosto de 1998 o imóvel foi invadido por grande número de pessoas ligadas a movimento de sem-terras, as quais estavam munidas de armas e ferramentas e passaram a fazer demarcações e a construir barracos no local. Como líder ou entre os cabeças do movimento encontrava-se Antônio Pires Moreira, referido no B.O. como Antônio Pires, em outro documento contido nos autos, da lavra do Sr. Prefeito Municipal de Aripuanã, o Sr. Antônio Pires Moreira está qualificado como brasileiro, desquitado, residente e domiciliado no município de Aripuanã (MT), titular da cédula de identidade RG nº 3643751-0 (SSP-PR), CPF nº 524.554.759-72.*

*Em razão da invasão, ocorrida no dia 25 de agosto de 1998, o impugnante ingressou, em 9 de setembro de 1998, na Justiça Estadual da Comarca de Juína (MT), jurisdicionante do município de Aripuanã, com ação de manutenção de posse, conforme cópia da inicial nos autos. Como se colhe dos termos de outra petição, de 9 de novembro de 1998, em nome deste contribuinte dirigida por advogado à MMª Juíza da causa, igualmente com cópia nos autos, **foi deferido mandado de manutenção de posse, cumprido por oficial de justiça em 7 de outubro de 1998. Contudo, os invasores não desocuparam o imóvel, como noticia a petição. Aliás, nunca mais saíram dele, e o reclamante nunca mais nele entrou, para não pôr sua vida em risco. Vê-se da cópia da carta, juntada na resposta a intimação, que em 26 de julho de 1999 o requerente endereçou a autoridade do INCRA, Sr. Sérgio Paganini, Chefe do Departamento de Aquisição de Assentamento, que já naquela época havia 470 famílias de invasores no local.***

(...)

*"Estando o impugnante desapossado do imóvel, sem condições de ao menos nele entrar, pena de pôr sua vida em risco, como foi alertado na ocasião da invasão, além de não ter assim a posse do imóvel, ficou sem poder exercer qualquer dos atributos inerentes ao domínio, tais o de dispor, usar, fruir e reaver o bem de quem injustamente o possuía ou detenha. Dispor não podia, porque a alienação seria inquinada de nula, e se pudesse seria inútil, visto que o adquirente ficaria na mesma situação de impotência em que se encontra ele impugnante; tentar usar o imóvel seria um suicídio; fruir de suas utilidades, como v.g. arrendá-lo, impossível; reavê-lo de quem, como é o caso, injustamente o detém (**como atestado pela decisão judicial**), está provado ser impossível, diante das forças que, embora à margem da lei, a isso se opõem."*

- por certo o ilustre Procurador da Fazenda, em meio à sua azáfama, não terá tido o tempo necessário para se deter na análise do caso dos autos e tomar ciência do verdadeiro calvário por que passou o Contribuinte durante o episódio que levou à usurpação de seu imóvel rural pelos invasores, e das injustiças que padeceu;

- se tivesse em mente todos esses percalços sofridos pelo Contribuinte, por certo teria concluído que aplicar a decisão paradigma ao seu caso seria forma de afrontar princípios constitucionais que condicionam a administração pública, previstos no *caput* do artigo 37 da Carta;

- um desses princípios suscetíveis de afetação é o da legalidade, visto no seu aspecto mais amplo, abrangendo o direito, entidade jurídica que está acima da lei;

- o fato de o Superior Tribunal de Justiça, a mais alta instância na matéria, vir reiteradamente decidindo sobre a ilegitimidade do Contribuinte para responder pelo Imposto Territorial Rural lançado sobre o imóvel invadido demonstra como se deve interpretar a lei nesta parte;

- e o caso do Contribuinte, na sua condição de proprietário alijado de seu imóvel, é de uma gravidade incomparavelmente maior do que todos os exemplos a que se referem as decisões do E. STJ;

- em caso semelhante aos dos autos, e ao que parece com o mesmo potencial ofensivo aos direitos do contribuinte, temos o de que trata aresto da Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, publicado em 14/12/2009, Recurso Especial nº 963.499 / PR, Relator o Ministro Herman Benjamin, julgado de 19/03/2009, DJe de 14/12/2009, cuja ementa é transcrita abaixo, em seu inteiro teor:

*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."*

- nessa ementa, lendo cada um dos seus itens 3 a 11, constata-se a similitude, em todos os seus detalhes, do caso de que trata a ementa comparado com o destes autos;

- essas semelhanças revelam-se nos seguintes aspectos:

- no fato gerador das obrigações tributárias discutidas (item 3);

- na ausência dos elementos da hipótese da incidência do Imposto Territorial Rural (item 4);

- na questão da ilegitimidade passiva do dono do imóvel invadido (item 5);

- na perda, resultante da invasão, dos elementos constitutivos do direito de propriedade (item 6);

- na incapacidade de o direito de propriedade, quando desprovido de seus elementos constitutivos, gerar renda (item 7);

- na decisão judicial de reintegração descumprida (item 8);

- na ofensa aos princípios da razoabilidade, da boa-fé objetiva, do bom senso, resultante do fato de o Estado omissivo na proteção dos direitos do cidadão pretender cobrar tributo com base na mera aparência de seu direito (item 9);

- na irrelevância de a cobrança de tributo partir de outra esfera da Administração que não a que incorreu na omissão prejudicial ao administrado (item 10); e

- na peculiar situação dos autos, de privação antecipada da posse e do esvaziamento do direito de propriedade sem o devido processo legal (item 11).

- os argumentos que vêm sendo apresentados pelo contribuinte nestes autos, desde a sua impugnação ao lançamento, ajustam-se, como mão na luva, aos contidos na ementa do E. Superior Tribunal de Justiça acima reproduzida;

- outro princípio constitucional que vincula a administração pública e resultará desatendido é o da eficiência;

- sabido que, mantida a exigência na esfera administrativa, ela não passaria incólume pela judicial, insistir na manutenção do lançamento seria, desnecessariamente, acarretar ao Poder Público gastos inúteis com o tempo e os serviços a serem despendidos pelos servidores públicos, os gastos com sucumbência, e causa de mais atravancamento do Judiciário;

- por fim, haveria igualmente afronta ao princípio da moralidade;

- de fato, tangeria as raias da imoralidade se o Poder Público, que se omitiu em sua obrigação de garantir ao administrado o direito de propriedade, pudesse cobrar imposto sobre a propriedade do bem durante o tempo da invasão que não evitou nem saneou;

- o administrado ficou privado do bem e de seu uso e do direito de dispor da coisa;

- falhou o Poder Público competente, que não impediu o esbulho e não cumpriu a ordem judicial de desocupação pelos invasores;

- não é demais repisar que se omitiram as autoridades competentes, e que para a espoliação do administrado concorreram políticos interessados nos votos vislumbrados nos numerosos invasores e familiares deles;

- o administrado, por sua vez, sofreu ameaças de morte e teve sua vida em efetivo risco, e, mesmo com ordem judicial, não conseguiu que as autoridades do Poder Executivo recobrassem-lhe a posse do imóvel;

- sendo assim, seria mesmo imoral esse Poder Público vir ainda cobrar-lhe tributo pela "propriedade" do imóvel.

- são quatro os processos administrativos de constituição de créditos de Imposto Territorial Rural sobre o mesmo imóvel que pertencera ao contribuinte, todos já julgados pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- as quatro decisões foram favoráveis ao sujeito passivo, uma por três de cinco votos, duas por unanimidade, e uma por seis de sete votos. Nesta última, o voto discrepante foi proferido pelo Conselheiro Presidente, que, no entanto, explicou a todos que não discordava das razões do sujeito passivo, mas que votara contra com o propósito de levar determinado aspecto processual a discussão na Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- na decisão menos favorável ao contribuinte, proferida por três votos a dois, seu advogado ligou de Araçatuba (SP), cidade situada a 530 km de São Paulo (SP), informando que compareceria, juntamente com o filho do contribuinte, para fazer sustentação oral, que entendia absolutamente necessária diante da complexidade do caso e de seus incontáveis incidentes e detalhes;

- todavia, compareceram ao local no horário marcado, 14 horas, mas o julgamento houvera sido antecipado para as 9 horas daquele dia;

- acredita o Contribuinte que, com as explicações que poderiam ter sido feitas por seu advogado, o resultado do julgamento poderia ter sido mais favorável, como o dos três outros processos.

- obviamente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais é soberana em seu poder de deliberação, mas vê-se que, pelos resultados dos julgamentos proferidos pelo CARF, uma decisão desfavorável que vier a ser proferida por essa mais alta instância administrativa de julgamento desafiará o entendimento manifestado por um grande número de Conselheiros, entre eles quatro que integram esse Sodalício;

- a decisão desfavorável que viesse a ser proferida nos autos deste processo implicaria ocorrência de decisões divergentes sobre casos que, exceto quanto ao exercício financeiro de cada um, nos demais aspectos são todos, para lá de semelhantes, absolutamente idênticos;

- um dos quatro processos administrativos recebeu decisão final favorável ao contribuinte, estando, pois, extinto o crédito tributário (processo nº 10820.720006/2006-09, do exercício de 2004);

- nesse processo do ITR/2004, contra a decisão do CARF a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, que, todavia, não foi admitido, conforme despacho proferido em 09/12/2013;

- estando assim definitivamente cancelado um dos quatro créditos tributários constituídos contra este contribuinte, o do ITR do exercício de 2004, nenhuma outra decisão, prolatada em processo de outro Contribuinte e que tenha mantido o crédito tributário, pode servir de modelo para amparar Recurso Especial da Fazenda Nacional;

- primeiro porque nenhum processo tendo por objeto tributação de outros Contribuintes, outros imóveis, outros fatos e circunstâncias, poderá ser mais adequado a comparação do que os do próprio Contribuinte, pela identidade do sujeito passivo, do imóvel, e dos fatos que permeiam os lançamentos;

- ademais, eventual decisão que confirmar a procedência de qualquer dos três demais processos deste contribuinte resultará em decisão conflitante;

- decisões divergentes sobre discussões que versem o mesmo pedido ou a mesma causa de pedir são motivo de desprestígio para o órgão julgador, por isso, no Poder Judiciário constitui preocupação constante procurar evitar esse desgaste, e exatamente para prevenir esse mal é que existe o instituto da conexão das causas com identidade de pedido ou de causa de pedir.

Ao final, o Contribuinte pede a manutenção da decisão recorrida.

## **Voto**

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto Territorial Rural - ITR, relativo ao exercício de 2002, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Nossa Senhora da Medalha Milagrosa" (NIRF 0.752.990-

2), localizado no Município de Aripuanã/MT. A motivação da exigência foi a glosa das Áreas de Utilização Limitada e de Exploração Extrativa.

O tributo foi exigido do proprietário do imóvel, que alegou ilegitimidade passiva, tendo em vista a área encontrar-se invadida por trabalhadores sem-terra. A Fazenda Nacional, por sua vez, alega a legitimidade passiva da proprietária.

A Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, assim dispõe, relativamente ao ITR:

*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, localização 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.  
(grifei)*

A Lei nº 9.393, de 1996, que regulamentou o ITR, assim estabeleceu:

*"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.*

*§ 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.*

(...)

*Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título."*

De plano, cabe destacar que a lei não estabelece qualquer benefício de ordem, no que tange ao contribuinte do ITR. Nesse passo, ressalta-se que o próprio Contribuinte qualificou-se como tal, ao apresentar a DITR/2002 em seu nome, apurando inclusive o tributo que considerou devido (fls. 13/14). Com efeito, a irresignação acerca da sujeição passiva somente ocorreu quando dele foi exigida a diferença de imposto.

Assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva, já que o Contribuinte detinha a propriedade do imóvel, o que já é suficiente para, no presente caso, caracterizar a sujeição passiva.

Quanto ao acórdão recorrido, o fundamento para a declaração de ilegitimidade passiva foi o fato de, à época do fato gerador, a Fazenda encontrar-se na posse de trabalhadores sem-terra, sendo que, por meio de Decreto de 24/11/2005 (fls. 252/253), o imóvel foi declarado de interesse social, para fins de reforma agrária.

Entretanto, a Lei nº 9.393, de 1996, assim determina:

*"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.*

*§ 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.*

(...)

*Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título."*

No caso em apreço, trata-se do ITR/2002, sendo que o imóvel somente foi declarado de interesse social para fins de reforma agrária em 24/11/2005 (fls. 252/253), portanto após a ocorrência do fato gerador. Assim, conforme o dispositivo legal acima destacado, somente a partir dessa data poderia se cogitar de não exigência do tributo em face do autuado, e mesmo assim caso restasse comprovada a imissão prévia na posse.

Destarte, a sujeição passiva, no caso do ITR, não comporta benefício de ordem, sendo que a regra geral é a exigência do ITR em face do proprietário, enquanto não transferida a propriedade, o que no presente caso legitima o Contribuinte como sujeito passivo do ITR/2002. Com efeito, ao tempo de ocorrência do fato gerador, o imóvel em questão não se enquadrava na excepcionalidade que eximiria o proprietário da exigência do tributo: imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária com imissão prévia do Poder Público na posse.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte apresenta uma série de argumentos que, a despeito de sua legitimidade, não possuem o condão de afastar a lei, cujo cumprimento vincula o julgamento administrativo. Quanto às decisões exaradas pelo STJ, estas não se revestem da característica de efeito repetitivo, que vincularia os Conselheiros do CARF (art. 62 do RICARF).

No que tange aos princípios da moralidade, da boa-fé, do bom-senso, e outros que se entenda aplicáveis ao presente caso, ressalte-se que ao Julgador Administrativo é vedado afastar a lei, e esta é clara no sentido de que o autuado possui legitimidade passiva, relativamente ao ITR/2002.

Sobre o princípio da eficiência, evitando-se custos com eventual ação judicial, argumento também oferecido em sede de Contrarrazões, esclareça-se que tal juízo de oportunidade e conveniência não cabe ao Julgador Administrativo, adstrito à lei, e sim à parte envolvida, Fazenda Nacional, que até o momento não exarou qualquer ato nesse sentido. Com efeito, ao Julgador Administrativo cabe aplicar a legislação que rege a matéria, e esta não autoriza posicionamento diverso do adotado no presente voto.

Finalmente, no que tange e eventuais decisões divergentes acerca da mesma matéria, trata-se de situação inerente aos tribunais, cabendo à Instância Especial dirimir eventual divergência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, afastando a ilegitimidade passiva e determinando o retorno dos autos ao Colegiado de origem, para julgamento das demais questões objeto do Recurso Voluntário.

Processo nº 10183.003873/2006-21  
Acórdão n.º **9202-004.584**

**CSRF-T2**  
Fl. 645

---

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo