



PARECER SEI Nº 10213/2021/ME

Consulta. Parecer Público. Ausência de hipótese legal configuradora de sigilo. LAI – lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR.

Impossibilidade de incidência do ITR sobre imóveis públicos adquiridos em venda *a non domino* e explorados sem o consentimento do ente público, bem como sobre imóveis materialmente inexistentes. Ausência dos requisitos para a caracterização do detentor ocupante como proprietário ou possuidor, e, conseqüentemente, como contribuinte do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR.

Processo SEI nº 11384.100078/2021-15

I

1. Trata-se de consulta formulada pelo Núcleo de Acompanhamento Especial Desterritorializado no Paraná – NAED/PR, acerca da incidência, ou não, do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR sobre imóvel pertencente a ente público e adquirido em venda *a non domino* e sobre imóvel materialmente inexistente.

2. Por meio do formulário de Consulta Interna (14160277), o NAED/PR propôs a seguinte solução:

De início, é bem verdade que o Direito Tributário não se ressentir com a nulidade civil dos negócios jurídicos. O fato gerador independe da validade jurídica dos atos praticados pelos sujeitos passivos (art. 118, I, do CTN). Por esse motivo, o simples fato de uma venda de um imóvel ter ocorrido *a non domino* (por quem não era o proprietário), o que caracteriza nulidade absoluta conforme o STJ (), por si só, não desconstitui o fato impositivo para a aplicação da norma tributária. No entanto, quando o verdadeiro proprietário é um ente público, nos parece afastar a norma de incidência do art. 29 do CTN e do art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996.

Conforme os dois dispositivos, a reger o fato gerador do ITR, são a posse, o domínio útil e a propriedade o aspecto material do antecedente tributário. Sucede que, mesmo que o declarante venha a explorar o imóvel público, a título precário, a doutrina e a jurisprudência negam a existência de quaisquer dos direitos assinalados. Têm-se, em verdade, a figura da detenção. Esse entendimento foi sedimentado na Súmula nº 619 do STJ: "*A ocupação indevida de bem público configura mera detenção, de natureza precária, insuscetível de retenção ou indenização por acessões e benfeitorias*". Por isso, o exercício do declarante sobre o bem imóvel escapa das hipóteses previstas em lei como norma de incidência.

É importante acentuar que é possível o exercício de posse e domínio útil de imóveis públicos, como as concessões públicas e os terrenos de marinha. Por isso, é condição à não incidência do ITR a ausência de consentimento do ente público à exploração, direta ou indireta, do imóvel pelo declarante.

Quanto ao caso de imóveis materialmente inexistentes (também conhecidos como existentes "apenas no papel"), tampouco há o aspecto material do antecedente tributário. Isso se deve ao fato de que o imóvel em si é fictício. Bens imóveis são bens corpóreos. Não basta a matrícula para lhes garantir a existência e, por conseguinte, ser um objeto. Em outras palavras, não há a possibilidade de existência apenas jurídica, apartada da existência física.

Ao contrário de outros tributos, inclusive incidentes sobre o patrimônio (como o Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos - ITBI e Causa Mortis e Doação - ITCMD), somente bens imóveis, situados fora da zona urbana, compõem o patrimônio tributado pelo ITR. Essa eleição do fato gerador traz consigo a necessidade de

existência do imóvel, não bastando apenas a existência da matrícula. Desse modo, concluímos pela impossibilidade de incidência do ITR (a) sobre imóveis públicos adquiridos em venda *a non domino* e explorados sem o consentimento do ente público; e (b) sobre imóveis materialmente inexistentes (existentes "apenas no papel"), sem prejuízo das atribuições dos auditores-fiscais da Secretaria-Especial da Receita Federal do Brasil, nos processos administrativos, e dos procuradores da Fazenda Nacional, em juízo, para avaliar as circunstâncias concretas e determinar o enquadramento nessas duas hipóteses de não incidência. É a consulta. À consideração superior.

3. A consulta foi aprovada pela Procuradoria de Defesa da Fazenda da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, sendo submetida à análise desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

4. É o relatório.

II

5. Inicialmente, tem-se como fundamental trazer aqui a regra de interpretação e de integração de legislação tributária prevista pelo art. 109 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

6. A par disso, passemos para análise do conceito de contribuinte prevista pelo art. 4º da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR:

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

7. No mesmo sentido, os artigos 29 e 31 do Código Tributário Nacional:

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.

8. Os conceitos de propriedade, domínio e posse, por sua vez, são extraídos do nosso Código Civil:

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. 1.204. Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.

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

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.

9. Sobre o aquisição da posse preceitua Barros et al. (2002):

Frise-se, porém, que a posse como qualquer outro direito, para ser adquirida através de negócio jurídico gratuito ou oneroso, exige a incidência dos requisitos de validade para a prática dos atos jurídicos em geral, noutras palavras, agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei, sendo certo, que o Código anterior, como o atual, e de outro modo não poderia ser, não impõe nenhuma solenidade para transferência onerosa ou gratuita da posse, que pode ocorrer por ato inter vivos ou mortis causa, como a compra e venda, a doação, dação em pagamento, transação etc. (p. 1105-6)¹

10. Assim, a posse pressupõe o exercício de algum dos poderes inerentes à propriedade (usar, gozar e dispor da coisa), e para sua aquisição por meio de negócio jurídico exige a incidência dos requisitos de validade, quais sejam: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei.

11. Importante ressaltar a questão da recepção ou não do art. 29 do CTN pela Constituição vigente e a constitucionalidade do art. 4º da Lei 9.393, de 1996, uma vez que o inciso VI do seu art. 153 limita a incidência do ITR à propriedade territorial rural, afastando a tributação em relação à posse e ao domínio útil. Nesse mesmo sentido, cita-se a posição de Paulo Caliendo:

O Imposto Territorial Rural tem como hipótese de incidência, conforme o art. 29 do CTN, a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do município. Igualmente, esta definição é reproduzida na Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Imóvel rural é considerada a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município. Muito se discute sobre a constitucionalidade do art. 29 e de sua recepção

pela CF/88, visto que o texto constitucional se dirige tão somente à tributação sobre a propriedade territorial rural, excluindo de sua hipótese de incidência qualquer outro fato jurídico com a posse ou o domínio útil².

12. Tomando por base estes conceitos, verifica-se que, nos casos da consulta formulada (imóvel pertencente a ente público e adquirido em venda *a non domino*, bem como o imóvel materialmente inexistente), não se encontram presentes os requisitos de validade que permitam caracterizar a posse por meio de negócio jurídico.

13. Na verdade, em se tratando de imóvel materialmente inexistente, sequer pode se falar em posse, já que esta pressupõe, tanto pela teoria subjetiva, quanto pela teoria objetiva, a existência do *corpus*:

Genericamente, poderíamos dizer que a posse estará constituída sempre que se vislumbrar situação fática, composta de *corpus* e *animus*, a qual gera a relação entre possuidor e não-possuidores. Esta deveria ter sido a solução adotada pelo Código Civil, ficando a doutrina e a jurisprudência com o encargo de subsumir o fato concreto à norma geral e abstrata.³

14. Sabe-se que, em se tratando de imóvel público, não pode haver aquisição por usucapião (art. 191, parágrafo único, da CF/88). De outra banda, a posse não poderia estar presente com a característica do *animus* uma vez que este "possuidor" não pode usar, gozar ou dispor da coisa, já que, para tanto, em se tratando de imóvel público, seria imprescindível a constituição de uma relação jurídica válida.

15. No caso, a situação fática se assemelha a mera tolerância (Art. 1.208, do CC), durante o período em que o ocupante fez uso da coisa, para a qual nunca lhe foi concedida a posse em seu sentido jurídico. Neste sentido, a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, inclusive consubstanciada em súmula, conforme mencionado na Consulta encaminhada:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II DO CPC. VIOLAÇÃO NÃO CONFIGURADA. BEM PÚBLICO. OCUPAÇÃO IRREGULAR. DIREITO DE INDENIZAÇÃO PELAS ACESSÕES. INEXISTÊNCIA.

1. O fato de as conclusões do acórdão recorrido serem contrárias aos interesses da parte, não configura violação ao artigo 535, II do Código de Processo Civil.

2. Restando configurada a ocupação indevida de bem público, não há falar em posse, mas em mera detenção, de natureza precária, o que afasta o direito de retenção por benfeitorias e o almejado pleito indenizatório à luz da alegada boa-fé.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1470182/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2014, DJe 10/11/2014)

Súmula nº 619 do STJ: A ocupação indevida de bem público configura mera detenção, de natureza precária, insuscetível de retenção ou indenização por acessões e benfeitorias.

16. Os Tribunais Regionais Federais da 1ª e 4ª Regiões, por sua vez, manifestaram-se especificamente sobre a possibilidade de incidência do ITR, nos seguintes termos:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. OCUPAÇÃO INDEVIDA DE BEM PÚBLICO. MERA DETENÇÃO DE NATUREZA PRECÁRIA. AUSÊNCIA DE POSSE COM ANIMUS DOMINI. INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. 1. Nos termos da Súmula 619 do STJ, "A ocupação indevida de bem público configura mera detenção, de natureza precária (...)." 2. De acordo com a Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, " 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." Também dispõe o art. 4º que, " Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. 3. A relação jurídica estabelecida entre o embargante e o imóvel pertencente à União é a de mera detenção, de natureza precária, que não é fato gerador do Imposto Territorial Rural. 4. Não sendo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor com animus domini, o embargante/apelado não pode ser responsabilizado pelo pagamento do ITR. 5. "(...). Tratando-se de ocupação irregular não há fato gerador do ITR - o que tampouco ocorre com o simples fato de o demandante, erroneamente, ter apresentado declarações do referido imposto com o intuito de, nos termos da sentença, legitimar a mera detenção da área questionada. (TRF4, Apelação Cível n. 5000179-33.2016.4.04.7017, Rel. Desembargadora Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, 08/05/2018). 6. Desprovida a apelação da embargada.

(AC 0036210-21.2009.4.01.9199, JUIZ CARLOS ROBERTO ALVES DOS SANTOS, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 06/12/2019 PAG.)

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ITR. PARQUE NACIONAL DA ILHA GRANDE. IMÓVEL RURAL. MERA DETENÇÃO. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IMPOSTO. 1. O ITR é imposto de função

predominantemente extrafiscal, como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural, no combate a latifúndios improdutivos. O lançamento é feito por homologação, devendo a apuração e o pagamento do imposto ser feitos pelo contribuinte. 2. Caso assemelhado a vários outros já julgados nesta Corte, nos quais restou fartamente elucidado que, tratando-se de terras localizadas no atual Parque Nacional da Ilha Grande, não havia falar, anteriormente à incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público, em propriedade, domínio útil ou posse, mas em mera detenção. Precedentes. 3. Negado provimento ao apelo e ao reexame necessário.

(TRF-4 - APELREEX: 50012784320134047017 PR 5001278-43.2013.404.7017, Relator: JAIRO GILBERTO SCHAFFER, Data de Julgamento: 02/06/2015, SEGUNDA TURMA)

17. Ademais, o contribuinte do imposto é, via de regra, seu proprietário (art. 153, VI, da Constituição Federal), inclusive é defendido por renomada doutrina, que o possuidor pode figurar apenas como responsável tributário, sem assumir a condição de contribuinte de direito. Neste sentido:

Tendo em conta que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição para definir competências tributárias (art. 110 do CTN), certo é que a base econômica prevista no inciso VI do art. 153 tem de ser considerada tendo por base o conceito de propriedade que constava do art. 524 do Código Civil de 1916 e que já era tradicional no nosso direito, mantendo-se com o Código de 2002, de maneira que o exercício da competência tributária, ou seja, a instituição do ITR, deve ater-se à tributação da propriedade tal como definida. Não se pode equiparar à propriedade qualquer outro direito real. O direito de propriedade, como já referido, envolve a faculdade de usar, de gozar e de dispor. É esta revelação de riqueza que foi apontada pela Constituição como capaz de ensejar a sujeição do seu titular a um imposto de competência da União com fundamento no seu art. 153, VI.

(...)

Impossibilidade de indicação de titulares de outros direitos reais como contribuintes. Os titulares de outros direitos reais que não a propriedade não podem ser postos na condição de contribuinte pelo legislador quando da instituição do ITR. Isso porque eles não revelam a riqueza de “proprietário”. Poderá o legislador, entretanto, nas hipóteses em que se viabilize a substituição tributária, ou seja, em que haja a possibilidade de obrigar ao pagamento sem a assunção do ônus econômico, colocá-los na condição de responsáveis tributários por substituição, trazendo-os, assim, para o pólo passivo da relação tributária e fazendo com que a obrigação surja diretamente para eles. – Possibilidade de indicação de titulares de outros direitos reais para o pólo passivo da relação tributária como responsáveis tributários. Embora os titulares de outros direitos reais, que não a propriedade, não possam ser postos na condição de contribuintes do ITR, poderá, o legislador, presentes as circunstâncias para tanto, colocá-los na condição de responsáveis tributários por substituição, trazendo-os, assim, para o pólo passivo da relação tributária e fazendo com que a obrigação surja diretamente para eles. (p.287-288)⁴

18. Porém, ainda que se considere o possuidor como contribuinte, o fato é que, em se tratando de bem público, essa condição não irá existir, já que o ocupante é considerando mero detentor.

19. Já no que se refere a bem inexistente, a impossibilidade de incidência de ITR se mostra ainda mais clara, pois a inexistência do *corpus* afasta, por evidência, a possibilidade de posse.

III

20. A par dos argumentos retro expendidos, passa-se ao exame específico das questões apresentadas:

21. Primeira: *O ITR incide sobre imóveis pertencentes a ente público e que foram adquiridos pelo declarante em venda a non domino (isto é, por quem não era proprietário, já que a venda de bens públicos a particulares depende de procedimento de desafetação e licitação)?*

22. Entende-se aqui que a resposta é negativa.

23. O bem descrito situa-se em área de domínio público, constante do Parque Estadual Pico do Morumbi, no Estado do Paraná, instituído pelo Decreto 7.300/1990: (https://www.icmbio.gov.br/cepsul/images/stories/legislacao/Decretos/1990/dec_7300_1990_parqueestadualpicomorumbi_pr.pdf).

24. Nos termos dos arts. 7º, I, e 11, §§ 1º e 4º, da Lei do SNUC (Lei n. 9.985/2000), o Parque Estadual é de posse e domínio públicos, devendo as áreas particulares incluídas em seus limites serem desapropriadas. Considerada a natureza pública das terras, o particular não é possuidor, mas mero detentor delas, conforme disposto no Enunciado 619, da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

25. Como consequência, o particular não se reveste da qualidade de contribuinte do imposto, na medida em que não é proprietário do imóvel, titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, na forma do art. 31 do CTN e do art. 4º da Lei 9.393/1996. Em relação ao domínio útil ou a posse, repise-se o alerta exposto no item 11 deste opinativo.

26. Finalmente, também como decorrência da propriedade estadual das terras em análise, incide a imunidade recíproca constante do art. 150, VI, a, da CF/88, razão pela qual o ITR não pode ser exigido.

27. Segunda: 2) O ITR incide sobre imóveis materialmente inexistentes (também conhecidos como existentes "apenas no papel")?

28. De acordo com a legislação civil, o que constitui a propriedade sobre determinado imóvel é o ato de registro no Registro de Imóveis (arts. 1245, *caput*, e § 1º, e 1246, ambos do CC/2002, e art. 167 e ss. da Lei 6.015/1973), em razão da adoção do sistema registral imobiliário do título e modo, adotado em nosso ordenamento jurídico. Seria preciso verificar, portanto, se o imóvel objeto do negócio entre os particulares está matriculado no Registro de Imóveis para fins de cobrança do ITR.

29. Assim, examinando-se a questão em perspectiva meramente teórica, caso determinado imóvel esteja matriculado no Registro de Imóveis, o ITR pode ser exigido de seu proprietário, desde que não seja um ente público. Isso decorre do fato de a Administração Tributária estar adstrita à legalidade (art. 37, *caput*, da CF/88) e ter o dever de lançar o ITR de maneira vinculada (art. 142 do CTN), caso se verifique a existência de imóvel rural registrado nos termos da legislação civil (art. 29 do CTN).

30. Portanto, eventual inexistência do situação registral do imóvel nos assentos pertinentes (como, por exemplo, a de imóvel existente "apenas no papel") deve ser sanada pelo interessado, nos termos da legislação civil (art. 1247, do CC/02) e notarial/registral (arts. 167 e ss. e 212, 213 e 225 da Lei da Lei n. 6.015/1973).

31. À consideração superior⁵.

JERSILENE DE SOUZA MOURA

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com **Parecer SEI n. 10213/2021/ME**.

2. Submeto à apreciação superior.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários

1. De acordo com **Parecer SEI n. 10213/2021/ME**.

2. Encaminhe-se à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, em resposta à Consulta.

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

¹ BARROS, Ana Lucia Porto de... [et al.] O novo código civil: comentado – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002.

² CALIENDO, Paulo, Curso de Direito Tributário, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 899/900.

³ FIÚZA, César. Direito Civil - Curso Completo. 6ª Edição. Revista, atualizada e ampliada de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte, 2003.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª Edição. Livraria do Advogado editora. Porto Alegre, 2014.

⁵ Indexação por temas: Consulta. 4.3. Interpretação da legislação tributária. 5.1. Sujeito Passivo. 8.1.6. Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR



Documento assinado eletronicamente por **Jersilene de Souza Moura, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 20/08/2021, às 15:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 20/08/2021, às 18:02, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 23/08/2021, às 11:51, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **17037899** e o código CRC **9D4256E6**.

Referência: Processo nº 11384.100078/2021-15

SEI nº 17037899