



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

SCI	7 – COSIT
DATA	12 de junho de 2023
ORIGEM	ARF GOIÁS-GO

## **Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR**

FATO GERADOR DO TRIBUTO. CONTRIBUINTE. IMÓVEL DESTINADO A PROJETO DE ASSENTAMENTO RURAL PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE DIRETA EXERCIDA PELO ASSENTADO. AUSÊNCIA DE “ANIMUS DOMINI”.

O contrato de concessão de uso de imóvel rural transfere aos assentados, em projeto de assentamento de reforma agrária, a simples posse direta do bem, sem “animus domini” — a qual não se sujeita à incidência do ITR —, o que não acarreta a inscrição do imóvel, em nome dos beneficiários contemplados, no Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 29 e 31; Decreto-Lei nº 271, de 1967, art. 7º; Lei nº 8.629, de 1993, art. 18; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 1.225, inciso XII; Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002; Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 2.008, de 2021; Instrução Normativa RFB nº 2.030, de 2021; Instrução Normativa Inkra nº 99, de 2019.

## **RELATÓRIO**

Examina-se consulta interna apresentada pela Agência da Receita Federal do Brasil no município de Goiás, localizado no estado homônimo, acerca da questão relativa à inscrição, por alegação de posse, de imóvel no Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), com obtenção de Número do Imóvel na Receita Federal (Nirf), tendo como titular assentado, detentor de contrato de concessão de uso sob condição resolutiva, no tocante a imóvel compreendido em programa oficial de reforma agrária.

2. A consulente formula os seguintes quesitos, antes de entregar-se a alentadas considerações doutrinárias sobre a matéria:

a) O imóvel rural que integre projeto de assentamento é passível de inscrição no Cafir, tendo como titulares os assentados?

b) A adoção expressa, na Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 22 de maio de 2014, da teoria subjetivista da posse é compatível com a admissão pelo ordenamento jurídico (Código Civil, Código Tributário Nacional, Estatuto da Terra, Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002) e pela própria Receita Federal (Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002) de uma visão objetivista da posse, para fins de titularidade do ITR no Cafir?

c) O contrato de concessão de uso é documento hábil para comprovação da posse do imóvel, para fins de titularidade do ITR no Cafir?

d) Não sendo o contrato de concessão de uso hábil para inscrição do imóvel rural no Cafir por posse, qual é a interpretação correta da instrução constante da Pergunta 008 do trabalho intitulado “Perguntas e Respostas – ITR 2014”, publicado posteriormente à Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014?

e) Não sendo o contrato de concessão de uso hábil para inscrição do imóvel rural no Cafir por posse, a simples Declaração de Posse do Anexo VI da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, é suficiente para comprová-la e garantir a inscrição?

3. Alega que, entre os meses de maio e junho de 2015, a ARF de Goiás/GO recebeu diversos Documentos de Entrada de Dados Cadastrais do Imóvel Rural (Decir) solicitando a inscrição de imóveis rurais no Cafir, com a anexação de contratos de concessão de uso emitidos pelo Incra em favor de diversos assentados, invocando isenção tributária.

4. Aduz que as respostas oferecidas pelo *Suporte Web* indicaram que não se tratava de hipóteses de isenção, nem sequer eram hipóteses de inscrição no Cafir. Narra que a primeira consulta ao *Suporte Web* ocorreu motivada pela apresentação de Decir–Inscrição com incidência de “Imunidade Motivo C – Compreendido em Programa de Reforma Agrária”, afirmando que a área dos imóveis nos Decir apresentados era de 41,2 ha, ultrapassando o limite legalmente imposto de 30,0 ha para a ocorrência de isenção.

5. Acrescenta que a resposta do *Consulta Web*, no que respeita às situações de imunidade/isenção, indicou que o sistema faz tal verificação automaticamente, e que “no caso específico, a Inscrição é que não deve ser realizada. Ele só pode fazer a inscrição no Cafir quando o imóvel for titulado para ele. No momento, ele possui o Termo de Concessão de Uso e, com esse documento, ele não é titular do Cafir”. Assevera que essa informação deu origem à segunda consulta.

6. Explica que esta última se relacionava à possibilidade ou não da inscrição no Cafir por alegação de posse, visto que alguns assentados informaram a necessidade do Nirf para realizar os procedimentos necessários junto à Secretaria Estadual da Fazenda para emissão de guias de transporte de gado e outras formas de fruição da terra.

7. Relata que o *Suporte Web* reafirmou que, no caso de os assentados apresentarem somente contrato de concessão de uso, o imóvel deve estar titulado em nome do Incra, com fundamento na Nota Cosit nº 349, de 2011, e que a ARF deve confirmar a titularidade do bem e, se for o caso, promover a inscrição de ofício do imóvel, contudo, pela totalidade da área, remetendo para a Resposta 03598/13. Refere que, naquela consulta, o solicitante fez quatro perguntas, sendo a primeira delas relevante para o caso em questão, ou seja, se o Incra deve fazer uma inscrição total no momento

da imissão da posse para, posteriormente, ser desmembrada por comunicações (Decir) de alienação. Expõe que a resposta do *Suporte Web* foi no sentido de que a inscrição será única e em nome da entidade, reafirmando que, no caso de concessão de uso, não pode existir a transferência de titularidade do Cafir.

8. Pondera que, embora esclarecedora, tal resposta não tratou especificamente da dúvida central do acionamento, ou seja, a possibilidade ou não da inscrição dos assentados na modalidade “posse”, o que motivou um terceiro acionamento, tendo em vista, inclusive, o fato de a publicação “Perguntas e Respostas” de 2013 e 2014 ter apontado a concessão de uso como hábil para configurar a titularidade do ITR.

9. Passa a abordar a figura jurídica do possuidor. Assinala que a referência expressa à posse com **animus domini** no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, parece denotar a adoção do critério subjetivista da posse, defendido pelo jurista Friedrich Savigny, que se opunha ao critério objetivo, sustentado por Rudolf von Jhering. Pontua que, inobstante, o Código Civil Brasileiro adota a teoria objetiva da posse, ao descartar a necessidade do **animus** para sua configuração, enquanto a Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, filia-se, a seu ver, à teoria subjetivista.

10. Destaca o fato gerador do ITR, previsto na Lei nº 9.393, de 1996, e o conceito de possuidor de que trata o art. 1.196 do Código Civil. Entende que resta caracterizada a incidência do tributo ainda quando um possuidor não tenha o exercício pleno ou o **animus domini** sobre a propriedade rural, mas apenas sua posse pura e simples.

11. Realiza o cotejo do art. 1.196 do Código Civil com o art. 5º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014. Traz à colação o art. 121 do Código Tributário Nacional para apresentar os conceitos de sujeito passivo e de contribuinte. Lembra que tanto a Lei nº 9.393, de 1996, em seu art. 4º, como o Decreto nº 4.382, de 2002, em seu art. 5º, definem o contribuinte do ITR inspirados no art. 31 do Código Tributário Nacional, que servem de base à Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014.

12. Faz um confronto entre o art. 4º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, com o art. 5º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014. Sustenta não ser razoável o entendimento de que o Código Tributário Nacional permite que uma norma específica atribua à figura do possuidor a qualquer título uma conceituação que não seja plenamente compatível com o fato gerador do ITR. Opina que, se, por um lado, a Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, em seu art. 4º, § 2º, parece coerente com uma interpretação sistêmica dos diplomas legais e infralegais, por outro, o art. 5º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, “parece destoar da necessária correlação entre enunciados normativos”.

13. Articula que poderia ocorrer, portanto, a consolidação do fato gerador do ITR através da posse pura e simples – sem **animus domini** – sem que haja, no entanto, sujeito passivo identificável na situação, isto é, o possuidor a qualquer título, a teor da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, art. 5º, § 3º.

14. Observa que as dúvidas levantadas dizem respeito exclusivamente à questão da inscrição no Cafir, por alegação de posse, por parte dos assentados.

15. Frisa que o art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, estatui que, no caso de inscrição de área de posse por simples ocupação, é possível, na ausência dos documentos citados no Anexo X ou de outros que comprovem a situação, que o possuidor apresente Declaração de Posse, conforme o modelo do Anexo VI.

16. Sublinha que o referido Anexo X apresenta uma lista não exaustiva de instrumentos legítimos para comprovação da posse do território rural, como forma de garantia da titularidade do Cafir. Acentua que a Instrução Normativa, subsidiariamente, oferece um modelo de uma simples Declaração de Posse a ser preenchida pelo contribuinte, que, consoante a própria Instrução Normativa, é hábil para comprovação da posse e eventual inscrição no Cafir. Salaria que o fato de a listagem ser não exaustiva parece permitir que o contrato de concessão de uso seja utilizado como documentação passível de comprovação da posse, embora reconheça haver entendimento doutrinário em sentido diverso.

17. Explana que a resposta à terceira consulta ao *Suporte Web* aponta algumas das bases legais da concessão de uso, reafirmando que esta não constitui direito real, ao contrário da concessão de direito real de uso, prevista no art. 1.225 do Código Civil. Diz que a mesma resposta afirma que no Cafir são considerados titulares os possuidores sob o critério subjetivo da teoria de Savigny, isto é, só é tributável a posse sem subordinação, e que o contrato de concessão de uso não enseja a transferência da posse sem subordinação, o que, pela adoção da teoria subjetiva, inviabiliza que o assentado seja considerado possuidor. A mencionada resposta traz à colação o art. 18, § 3º, da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que trata da concessão de direito real de uso após a realização da demarcação topográfica do imóvel.

18. Recorda que a Pergunta 008 da publicação intitulada “Perguntas e Respostas - ITR 2014”, sob o primeiro título (“incidência”) diz: “O ITR incide sobre o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado como assentamento?”. A resposta oferecida é “O ITR incide sobre o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado como assentamento, dependendo da titulação feita e da forma de exploração do imóvel rural”. Em seguida, a publicação detalha: “1º) titulação do imóvel rural feita individualmente, ou seja, cada assentado tem, individualmente, um título de domínio ou de concessão de uso. Neste caso, o imóvel rural será tributado normalmente, caso não se enquadre em nenhuma das demais hipóteses de imunidade ou isenção”, entendendo a consulente ser tal posição coerente com a resposta à Pergunta 029, a respeito de quem é contribuinte do ITR, que, no caso da posse, resume-se ao “possuidor a qualquer título, inclusive o usufrutuário”. A requerente destaca que esse fato foi suscitado na terceira consulta ao *Suporte Web*, mas a resposta, equivocadamente, disse tratar-se de assunto abordado nas hipóteses de isenção ou imunidade, o que não é o caso, segundo a consulente, como se pode comprovar pela simples observância do número da pergunta e sob qual título se encontra no documento.

19. No tópico destinado à propositura de solução para esta consulta interna, diz entender que é possível a inscrição de imóvel rural no Cafir tendo assentado como titular, bastando que este se configure como proprietário, titular de domínio útil ou possuidor do imóvel a ser cadastrado, com fulcro no art. 31 do Código Tributário Nacional; no art. 4º, **caput**, da Lei nº 9.393, de 1996; no art. 5º

do Decreto nº 4.382, de 2002; no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, e no art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014.

20. Considera que a adoção de um critério subjetivista da posse (Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, art. 5º, § 3º) pode gerar problemas diante da opção por um critério objetivo pela legislação colacionada, em especial pelo Código Civil, em seu art. 1.196, e que parece ser perfilhada também pela Receita Federal através da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002.

21. Avalia que o contrato de concessão de uso apresentado é suficiente para comprovação da alegação de titularidade por posse. Argumenta que a Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, traz uma lista não exaustiva de documentos hábeis para a comprovação da titularidade por posse, oferecendo inclusive um modelo de Declaração de Posse, a ser utilizado na falta de outro documento comprobatório.

22. Realça que o contrato de concessão de uso sob condição resolutiva apresentado pelos assentados, em sua cláusula III, determina que “enquanto vigente qualquer das condições resolutivas, é vedado à unidade familiar negociar ou, por qualquer forma, transferir a terceiros a posse ou os direitos do imóvel, decorrentes da presente concessão de uso”. Acredita, portanto, tratar-se de contrato firmado com o Incra, em que este declara a vedação à transferência da posse, permitindo inferir que, destarte, ela é de titularidade do assentado, do contrário não haveria motivo para a vedação constar do contrato.

23. Argui que a Pergunta 008 do “Perguntas e Respostas – ITR 2014” reafirma, expressamente, a possibilidade de utilização do contrato de concessão de uso como documento comprobatório da posse. Averka que a publicação é literal nesse sentido, e não comporta outra interpretação, à vista do conceito de posse adotado pela legislação.

24. Entende que, caso não seja o contrato de concessão de uso considerado comprovante da posse, é possível que os assentados façam a inscrição no Cafir, por posse, utilizando a Declaração do Anexo VI da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, uma vez que é uma possibilidade expressa na Instrução Normativa de comprovação de posse na falta de outros documentos, ficando o contribuinte responsável pela declaração feita.

25. Esse é o relatório, em síntese.

## FUNDAMENTOS

26. Inicialmente, tendo em vista que a presente consulta invoca as teorias subjetiva e objetiva da posse, cumpre trazer à baila o comentário de abalizada doutrina a respeito:

A tecnologia civilista brasileira nutre excepcional *entusiasmo* por uma polêmica ocorrida na Alemanha, no fim do século XIX, acerca da interpretação do instituto da posse no direito romano e suas implicações no direito contemporâneo. Nenhum doutrinador nacional inicia o estudo da posse sem o ambientar nessa polêmica, conferindo-lhe singular importância. Parece até mesmo que não seria possível sequer

estudar o instituto sem ter sempre presente tal discussão. Não se encontra o mesmo entusiasmo na literatura estrangeira, inclusive nos países que, a exemplo do Brasil, também sofreram forte influência da cultura jurídica alemã, como a Itália ou Portugal. A polêmica a que me refiro foi a suscitada por Jhering acerca do pensamento de Savigny sobre a posse. Bem ao gosto das discussões daquele tempo, é marcada não só por uma sucessão de ironias e frases de efeito como pelo esforço de construir uma *teoria* definitiva sobre o tema. Por isso, o entendimento de Savigny sobre a posse ficou, a partir dela, conhecido como teoria subjetiva, e o questionamento de Jhering, como teoria objetiva.<sup>1</sup>  
(itálicos do original).

27. Neste diapasão, Stênio Max Lacerda elucida o seguinte, em trabalho doutrinário de sua coautoria <sup>2</sup>:

Segundo a teoria subjetiva, a posse está estruturada em dois princípios: o **corpus**, que é o controle físico, a apreensão da coisa; e o **animus domini**, que é ter a coisa como se proprietário fosse ou, mesmo sabendo-se que não se é proprietário, ter a coisa para si em oposição ao direito do proprietário [...]

Na teoria objetiva, Jhering considera que a posse prescinde da explicitação do **animus domini**, bastando apenas o **corpus** para que ocorra a posse. [...]

O Código Civil filiou-se à teoria objetiva quando estabeleceu, no art. 1.196, que “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”. Tem-se, assim, a posse como a exteriorização da propriedade, como pensava Jhering.

Ressalte-se, porém, que a teoria subjetiva de Savigny está presente na legislação nacional que trata do direito de usucapião. Diversos dispositivos legais a respeito da usucapião são redigidos com expressões equivalentes a “aquele que possuir como seu”, o que significa a necessidade de comprovação do **animus domini** para que se possa usucapir.

*[...] a própria teoria objetiva não conseguiu suprir de forma absoluta os ordenamentos que a adotaram para conceituação da posse e sua existência, sendo que esses ordenamentos também acabaram por adotar a teoria subjetiva em algum ponto. No ordenamento pátrio, por exemplo, há ainda grande influência da teoria subjetiva nas disposições referentes à usucapião.* [SANTIAGO, Mariana Ribeiro. Teoria subjetiva da Posse. Jus Navigandi. Teresina, ano 9, n. 320, 23 de maio de 2004. p. 3].

Explicitadas, de maneira sucinta, as teorias tradicionais mais importantes a respeito da posse e, além disso, a influência dessas teorias no direito brasileiro, é necessário compreender que, para fins de tributação, a posse a ser considerada é a posse subjetiva, ou seja, com **animus domini**, seguindo, assim, a teoria de Savigny.

Nesse sentido, o ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Castro Meira, ao tratar do IPTU, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.091.198/PR, esclareceu que:

<sup>1</sup> Cfr. COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito civil, volume 4. 2. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 46-47.

<sup>2</sup> Cfr. LACERDA, Stênio Max; SILVA, Maria Joana Alves da. ITR: a busca pela extrafiscalidade ambiental promocional. 2014. <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7026>

2. [...] a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo **animus domini**, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse **ad usucapionem**. Precedentes.

3. A incidência do IPTU deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade.

O presente trabalho alinha-se, por completo, ao julgado supraexposto por acreditar que a posse tributável do ITR, da mesma maneira que a do IPTU, é a posse com **animus domini**, no sentido de ser posse que pode ser transformada em propriedade, seja por decorrer de um título justo, como no contrato de compra e venda, seja por significar a possibilidade de usucapião. [...]

Estabelece o art. 31 do CTN que o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. Ser proprietário ou titular do domínio útil são qualificações para as quais não há maiores discussões em termos da explicitação do aspecto pessoal. Os maiores problemas existem, na verdade, no sentido da expressão “possuidor a qualquer título”.

Nesse sentido, a Receita Federal esclarece que é “possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com **animus domini**)”. E também o julgado do STJ no REsp nº 681.406/RJ, que tratou do mesmo tema em relação ao IPTU, afirmando que “só é contribuinte do IPTU quem tenha o **animus domini**, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio”.

28. Depreende-se que somente a posse **cum animus domini** é tributável pelo ITR, conforme disposto no art. 5º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, correspondente ao art. 4º, § 1º, inciso III, da vigente Instrução Normativa RFB nº 2.008, de 18 de fevereiro de 2021<sup>3 4</sup>.

29. Humberto Theodoro Júnior esclarece:

Quanto ao **animus domini**, trata-se do qualificativo da posse que evidencia, exteriormente, estar agindo o possuidor com o comportamento ou postura de quem se considera, de fato, proprietário da coisa [...] na verdade, só há o ânimo de dono quando a vontade aparente do possuidor se identifica com a do proprietário, ou seja, quando explora a coisa com exclusividade e sem subordinação à ordem de quem quer que seja.<sup>5</sup>

30. Neste rumo, recorde-se o aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.327.539-DF, rel. min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 14/8/2012, DJe de 20/8/2012, entendimento esse que é aplicável também ao ITR, **mutatis mutandis**:

<sup>3</sup> Cfr. LOPES FILHO, Juraci Mourão. Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Territorial Rural (ITR). 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015. pp. 16/24 e 128/131.

<sup>4</sup> Cfr. MELO, José Eduardo Soares de. IPTU e ITR: teoria e prática. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2015. pp. 18/20

<sup>5</sup> Cfr. Curso de Direito Processual Civil. Vol. III. 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 173.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE **ANIMUS DOMINI**. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR.

1. [...].

2. O fato gerador do IPTU, conforme dispõe o art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O contribuinte da exação é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).

3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com **animus domini** é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, **in casu**, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.

4. "Não é qualquer posse que [o CTN] deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa." (in Curso de Direito Tributário, Coodenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, pp.736/737).

Recurso especial improvido.

31. Frise-se que a Solução de Consulta Cosit nº 93, de 14 de junho de 2016, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria, alinha-se a essa orientação, consoante se verifica neste trecho de sua ementa:

FATOS GERADORES DO TRIBUTO. CONTRIBUINTE.

Segundo a legislação vigente, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. Destarte, contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo este entendido como o que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação, **cum animus domini**.

32. Outrossim, importa diferenciar os institutos da concessão de uso e da concessão de direito real de uso. Concessão de uso é o contrato administrativo pelo qual o poder público confere, a pessoa determinada, o uso privativo de bem público, para que o explore segundo sua destinação específica, com exclusividade e nas condições convencionadas com a Administração. Não se equipara ao domínio útil do bem, não caracterizando expressão de **animus domini**. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor. O contrato de concessão de uso de bem público é de natureza pessoal, e não real <sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Cfr. CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 23. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. pp. 1278-1280; MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 25. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 534. MELO, José Eduardo Soares de. IPTU e ITR: teoria e prática. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2015. pp. 25-26.

33. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é assente no sentido de entender que o concessionário do contrato de concessão de uso não é contribuinte do IPTU (e, analogamente, tampouco do ITR):

TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA.

1. O contrato de concessão de uso é negócio jurídico bilateral de natureza pessoal.
2. Não há elementos jurídicos determinando que, para fins tributários, o contrato de concessão de uso seja equiparado ao domínio útil de bem.
3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do CTN).
4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o **animus dominis**, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio.
5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que não caracteriza expressão de **animus domini**.
6. A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor.
7. Recurso improvido. (REsp. nº 681.406/RJ, 1ª Turma, rel. min. José Delgado, j. em 7/12/2004, DJU 1 de 28/2/2005, p. 252).

TRIBUTÁRIO. IPTU. COBRANÇA INDEVIDA. CONTRATO DE CESSÃO DE USO. INAPLICABILIDADE DO ART. 34 DO CTN.

- I. Na esteira dos precedentes deste eg. Tribunal, o IPTU deve ser cobrado do proprietário ou de quem detém o domínio útil ou a posse do imóvel, vinculando-se tal imposto a institutos de direito real. Assim sendo, tendo o contrato de concessão de uso de bem público natureza pessoal e não real, inexistente previsão legal para que o cessionário seja contribuinte do IPTU.
- II . Precedentes citados: REsp 692682/RJ, Segunda Turma, DJ de 29.11.2006 e REsp 681406/RJ, Primeira Turma, DJ de 28.02.2005. (AgRg em REsp nº 947.267/RJ, 1ª Turma, rel. min. Francisco Falcão, j. em 18/9/2007, DJU 1 de 18/10/2007, p. 319).

34. Por seu lado, concessão de direito real de uso é o contrato administrativo regulado pelo Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, e previsto no art. 1.225, inciso XII, do Código Civil, pelo qual o poder público confere ao particular o direito real resolúvel de uso de terreno público, para os fins que, prévia e determinadamente, o justificaram. Diferencia-se da concessão de uso, porque esta instaura uma relação jurídica de caráter pessoal, tendo as partes relação meramente obrigacional, enquanto naquela é outorgado direito real ao concessionário. Ademais, os fins da concessão de direito

real de uso são previamente estabelecidos na lei reguladora, ao passo que, na concessão comum de uso, tais fins nem sempre estão presentes <sup>7</sup>.

35. Por brevidade de causa, remete-se à Instrução Normativa Incra nº 99, de 30 de dezembro de 2019, que fixa os procedimentos administrativos para titulação de imóveis rurais em projetos de assentamento de reforma agrária, criados em terras de domínio ou posse do Incra ou da União, bem como verificação das condições de permanência e de regularização de beneficiário no Programa Nacional de Reforma Agrária, e prevê as hipóteses em que é permitida a celebração de contratos de concessão de uso e de concessão de direito real de uso.

36. Ademais, saliente-se que, após a apresentação desta consulta interna, a Instrução Normativa RFB nº 1.725, de 31 de julho de 2017, veio a alterar dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014, que guardam pertinência com a espécie consultada, nestes termos:

Art. 5º Denomina-se titular o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título das parcelas que compõem o imóvel rural, em nome de quem é efetuado o cadastramento no Cafir.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1582, de 17 de agosto de 2015)

[...]

§ 3º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, possuidor a qualquer título é aquele que tem a posse plena, sem subordinação, também chamada de posse com **animus domini**, de parcela que compõe imóvel rural.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015)

§ 4º Deve ser indicado como titular no Cafir:

[...]

VI - o concessionário de direito real de uso, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, inclusive quando beneficiário do programa de reforma agrária, nos termos do art. 18 da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.725, de 31 de julho de 2017)

§ 5º É vedada a indicação, como titular do imóvel rural no Cafir, de pessoa que explore o imóvel sob contrato de arrendamento, meação, parceria, comodato ou concessão administrativa de uso, inclusive, nesse último caso, quando beneficiário do programa de reforma agrária, nos termos do art. 18 da Lei nº 8.629, de 1993.

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.725, de 31 de julho de 2017).

[...]

Art. 17. Na solicitação de inscrição cadastral de área de **posse por simples ocupação**, no caso de inexistência dos documentos citados no Anexo X desta Instrução Normativa ou de outros que comprovem a situação, o possuidor deverá apresentar **declaração de posse**, conforme modelo previsto no Anexo VI desta Instrução Normativa.

(sem destaques no original)

<sup>7</sup> Cfr. CARVALHO FILHO, José dos Santos, op. cit., pp. 1280-1282; e MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 405.

37. Outrossim, a Instrução Normativa RFB nº 2.008, de 2021, corrobora:

Art. 4º Titular é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título das parcelas que compõem o imóvel rural, em nome de quem é efetuado o cadastramento no Cafir.

§ 1º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

[...]

III - possuidor a qualquer título, a pessoa que tem a posse plena, sem subordinação, também denominada posse com **animus domini**, de parcela que compõe o imóvel rural.

§ 2º Deverá ser indicado como titular do imóvel rural no Cafir:

[...]

VI - o concessionário de direito real de uso, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967, ainda que beneficiário do programa de reforma agrária nos termos do art. 18 da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

[...]

§ 3º É vedada a indicação como titular do imóvel rural no Cafir:

I - de pessoa que explore o imóvel sob contrato de arrendamento, meação, parceria, comodato ou concessão administrativa de uso, inclusive, neste último caso, se beneficiário do programa de reforma agrária nos termos do art. 18 da Lei nº 8.629, de 1993;

38. Cabe sublinhar que a Instrução Normativa RFB nº 2.008, de 2021, não contém previsão semelhante àquela do art. 17 da revogada Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014.

39. Acentue-se que a própria publicação “Perguntas e Respostas” do ITR de 2014 asseverou, nas respostas às 32ª e 35ª questões, que é considerado possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com **animus domini**) e que somente esta constitui fato gerador do ITR.

40. Ressalte-se que a sigla “Nirf” foi substituída pela sigla “CIB” (Cadastro Imobiliário Brasileiro), conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.030, de 24 de junho de 2021.

## CONCLUSÃO

41. Diante do exposto, conclui-se que:

i) a adesão da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil à teoria subjetivista da posse demonstra a influência da proposta de Savigny no ordenamento jurídico brasileiro, como assinalam a doutrina e a jurisprudência acima colacionadas;

ii) o contrato de concessão de uso não gera para os assentados a posse **cum animus domini**, pelo que não implica a incidência do ITR relativamente aos beneficiários, tampouco a inscrição do imóvel no Cafir em nome destes;

iii) conseqüentemente, pelos motivos já explicitados, a Receita Federal deve impedir, na espécie consultada, a inscrição por simples Declaração de Posse do Anexo VI da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 2014.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

*Assinatura digital*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinatura digital*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral de Tributação, para prosseguimento.

*Assinatura digital*

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

Aprovo esta Solução de Consulta Interna. Encaminhe-se à consulente e divulgue-se, nos termos da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit