



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10140.720721/2010-79  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.778 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de março de 2013  
**Matéria** IRPJ E CSLL - GANHO DE CAPITAL  
**Recorrente** PLATINA AGROPECUÁRIA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

IMÓVEL RURAL PRODUTIVO. COMPRA E VENDA PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Os imóveis objeto de desapropriação para fins de reforma agrária são imunes aos impostos incidentes sobre as respectivas operações transferência (art. 184, § 5º, da Constituição). Em razão de serem insuscetíveis de desapropriação por expressa vedação constitucional (art. 185, II, da Constituição), a referida imunidade não alcança os imóveis rurais produtivos transferidos ao INCRA por meio de operações de compra e venda, ainda que para fins de reforma agrária.

LEI Nº 7.713/88. PESSOAS JURÍDICAS. INAPLICABILIDADE.

Por expressamente regular a incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas, a Lei nº 7.713/88 não se aplica às pessoas jurídicas, as quais estão submetidas à legislação própria.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. REGIME DE CAIXA.

As pessoas jurídicas que optarem pela tributação com base no lucro presumido têm também a faculdade de optar pelo regime de caixa. Todavia, não exercida a opção pelo regime de caixa, o ganho de capital deverá ser oferecido à tributação pelo lucro presumido segundo o regime de competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em AFASTAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria de votos, em DAR parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Rafael Correia Fuso, que dava provimento integral ao recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto – Presidente Substituto e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Mozart Barreto Vianna (Suplente Convocado), Marcelo Cuba Netto (Presidente substituto), Marco Antonio Pires (Suplente Convocado) Rafael Correia Fuso, André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e João Carlos de Lima Junior.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 04-25125 exarado pela 2ª Turma da DRJ em Campo Grande - MS.

Por bem descrever os fatos objeto do presente litígio, tomo de empréstimo o relatório contido da decisão de primeiro grau (fl. 2101 e ss.):

*A contribuinte acima qualificada foi autuada para recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica do quarto trimestre de 2005, bem como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do mesmo período, conforme Autos de Infração de f. 02 a 19.*

*(...)*

*Os lançamentos ocorreram em razão de o valor do ganho de capital relativo a venda de imóveis rurais não terem sido acrescidos à base de cálculo dos tributos em referência.*

*(...)*

*Em 22 de dezembro de 2010 foi protocolada a impugnação (f. 1.678 a 1.826) na qual, após breve relato dos fatos, é aduzido, em apertada síntese, que:*

*a) os valores recebidos são “isentos” (sic) do Imposto de Renda, mesmo no caso de venda para fins de reforma agrária, da mesma forma que na desapropriação para esse mesmo fim;*

*b) o valor da aquisição se deu em virtude de laudo de avaliação realizado por técnicos do Incra;*

*c) o próprio Incra e os órgãos legislativos tratam a “aquisição” como uma “desapropriação”;*

*d) segundo Henry Tilbery, as indenizações reparatorias independem de lei específica para não serem tributadas, por estarem fora do campo de incidência;*

*e) em 10 de maio de 2000, o imóvel denominado Fazenda Santa Mônica foi transferido por seu proprietário, Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, para a sociedade Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A (posteriormente Platina Agropecuária S/A), como integralização de capital;*

f) a averbação da ata se deu apenas nas matrículas 1.681 e 1.682 e não na 1.680 por haver hipoteca averbada quanto a esta;

g) em 29 de abril de 2005, o imóvel, em sua totalidade, foi transferido para o sócio majoritário da pessoa jurídica e antigo proprietário, Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, conforme ata n. 001 da Assembleia Geral Extraordinária, contudo, tendo em vista hipotecas pendentes, a referida ata não pôde ser averbada nas matrículas;

h) não há qualquer dúvida sobre a validade das atas mencionadas;

i) nenhuma outra obrigação formal ou mesmo material seria necessária, nem mesmo escritura pública, haja vista as atas prestarem ao efetivo registro das transferências dos imóveis;

j) os imóveis designados pelas matrículas 1.681 e 1.682 pertenciam, no momento da aquisição pelo Incra, a Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo e não mais à Platina Agropecuária, aplicando-se ao caso o art. 117 e art. 118, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), assim como o art. 3º da IN SRF 84/2001;

k) o registro de propriedade em cartório é “mera formalidade cível”, para garantir a segurança dos negócios em relação a terceiros, porém, jamais pode ser considerada como requisito de tributação;

l) quanto à escritura e aos pagamentos terem sido efetuados em nome da pessoa física e da pessoa jurídica, isso ocorreu em face de que nas matrículas os imóveis constavam registrados em nome delas: 1.681 e 1.682 Platina Agropecuária S/A e 1.680 Sérgio Carlos Godoy Hidalgo;

m) confirma o alegado o fato de a Platina Agropecuária S/A, ato contínuo ao recebimento, ter entregue o valor depositado em dinheiro (benfeitorias) ao senhor Sérgio, conforme extrato bancário;

n) o senhor Sérgio Carlos Godoy Hidalgo recolheu o imposto relativamente a todo o recebimento a título de benfeitorias (R\$ 8.561.982,51);

o) nas matrículas, constam valores totalmente diversos àqueles da escritura;

p) a escritura pública de compra e venda não foi devidamente averbada no Registro Imobiliário, cujo responsável fez uma “adaptação” dos valores ao tamanho da área de cada matrícula;

r) dentro do prazo para a apresentação da DIAT do ano de 2005, o senhor Sérgio já conhecia o valor da terra nua, por meio de laudo de avaliação oficial emitido por órgão público;

s) uma vez que o senhor Sérgio adquiriu o imóvel em abril de 2005 e o alienou em novembro do mesmo ano, não há que se falar em ganho de capital para a pessoa física, e muito menos para a jurídica uma vez que esta não era a efetiva proprietária;

t) os valores declarados e pagos de ITR não podem mais ser contestados em face da homologação conforme art. 150, § 4º, do CTN;

u) há nulidade do procedimento por ilegitimidade passiva da Platina Agropecuária S/A;

v) os valores descritos nas matrículas são irreais e não constam em nenhum outro documento;

w) a terra nua foi paga com Títulos da Dívida Agrária (TDA), cujo resgate ocorre de dois a dez anos, não podendo assim ser exigido o ITR à vista e, bem assim, os juros e a multa de parcelas não vencidas; quando muito, deveria haver um deságio relativamente ao tributo e consectários, na mesma proporção daquele da alienação das TDAs;

x) há duplicidade de tributação já que o senhor Sérgio ofereceu à tributação R\$ 8.561.982,66 relativos ao recebimento do valor das benfeitorias;

y) a aplicação do percentual de 75% a título de multa tem caráter confiscatório.

Ao final é requerido:

a) seja reconhecida a “isenção” total na venda do imóvel para fins de reforma agrária, com a restituição do valor já recolhido pelo senhor Sérgio a título de ganho de capital pelo recebimento do preço das benfeitorias; ou

b) a declaração de ilegitimidade passiva da contribuinte autuada;

c) sejam declarados nulos os autos de infração em face dos valores irreais utilizados pelo autuante, em vista da comprovação dos depósitos e do recebimento das TDAs;

d) não seja cobrado nenhum valor em face do recebimento em TDAs ou, no máximo, com o mesmo deságio ocorrido na alienação destas;

e) a retirada dos valores do ganho de capital relativo às benfeitorias, em face do bis in idem;

f) a redução da multa para o percentual de trinta por cento.

Requer a juntada do comprovante da sexta quota do IRPF/2006.

A autuada dá notícia de que existe um outro processo em face da pessoa física do senhor Sérgio Carlos Godoy Hidalgo, relativo aos mesmos fatos.

*Nesta DRJ/CGE foram juntados ofício da JUCEMS e contrato social de primeira alteração da pessoa jurídica Hidalgo Empreendimentos e Participações Ltda (f. 2.088 a 2.100).*

Apreciadas as razões de defesa, a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA.*

*Está correto o lançamento relativo a ganho de capital efetuado tendo como sujeito passivo a pessoa jurídica vendedora que constava como proprietária do imóvel, conforme inscrição no registro imobiliário, e se a transferência anterior do imóvel a sócio não teve caráter negocial.*

*NULIDADE. VALOR DA ALIENAÇÃO.*

*O valor da alienação a ser considerado para a apuração do ganho de capital é o constante nas certidões de matrícula de cada um dos imóveis, no caso de na escritura constar o valor total de toda a área vendida, sem discriminação desta para cada uma das glebas individualizadamente.*

*COMPRA E VENDA. REFORMA AGRÁRIA.*

*As operações de compra e venda de imóvel, mesmo que para fins de reforma agrária, são tributadas pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*RECEBIMENTO EM TDAs. RESGATE E DESÁGIO.*

*O valor do Imposto de Renda a título de ganho de capital é exigível na data de vencimento prevista em norma regulamentar, independentemente de o recebimento ocorrer a prazo, não havendo previsão legal para abatimento em face do deságio na alienação das TDAs recebidas pelo pagamento da operação.*

*BENFEITORIAS. COMPENSAÇÃO.*

*A compensação segue procedimento próprio, não podendo ocorrer no bojo de processo relativo a autos de infração, não sendo possível esta no caso de o crédito ter como titular pessoa diversa da autuada.*

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as seguintes alegações, em síntese (fl. 2132 e ss.):

a) o processo administrativo nº 10140.720723/2010-68, de interesse do Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, também em fase recursal, é correlato ao presente processo;

b) a desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária e a compra e venda de imóvel para o mesmo fim são institutos praticamente idênticos. A única distinção reside em que, enquanto a desapropriação destina-se a imóveis rurais improdutivos, a compra e venda destina-se a imóveis que não são passíveis de desapropriação, por serem produtivos;

c) todavia, o art. 2º do Decreto nº 433/92 estabelece que a compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária deve ser realizada em áreas de tensão social;

d) no caso, a contribuinte teve seu imóvel diversas vezes invadido por “sem-terras”, conforme documentos anexados, tendo sido, na prática, obrigada a vender seu imóvel. Em outras palavras, houve de fato desapropriação, todavia, deu-se a ela o nome de compra e venda, pois, sendo produtivo, o imóvel não poderia ser objeto de desapropriação propriamente dita;

e) assim sendo, a isenção ao imposto de renda concedida na desapropriação pelo art. 26 da Lei nº 8.629/93 deve ser, por analogia, estendida à compra e venda. De ver que o art. 150, II, da Constituição da República proíbe seja dado tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

f) tal entendimento encontra-se, inclusive, amparado no acórdão nº 106-15.264, exarado pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;

g) houve erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que o imposto de renda, acaso exigível, deveria ter sido lançado em face do Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, legítimo proprietário do imóvel rural em questão, conforme ata de Assembléia Geral Extraordinária, por meio da qual lhe foi transferida a propriedade. O fato de o cartório imobiliário não ter aceitado a referida ata para fins de registro da transferência, de modo algum invalida a operação;

h) não ocorreu ganho de capital. De fato, em abril de 2005 o Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo readquiriu, pelo valor avaliado por técnicos do INCRA, o imóvel rural que havia dado à contribuinte em virtude de integralização de capital. E em novembro de 2005 alienou a propriedade ao INCRA pelo mesmo valor. Assim, conforme expressamente previsto no art. 19 da Lei nº 9.393/96 e no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, não incide ganho de capital na operação de venda ao INCRA;

i) o ganho de capital foi apurado incorretamente, haja vista que o auditor utilizou o valor de alienação do imóvel constante da certidão de registro de imóveis, quando o correto seria o valor presente na escritura pública de compra e venda;

j) a tributação do ganho de capital só poderia se dar na medida em ocorresse o vencimento do prazo estipulado para resgate dos TDAs, prazo esse que varia de dois a dez anos. É o que prescrevem o art. 21 da Lei nº 7.713/88 e o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001;

k) o pagamento pela venda do imóvel rural foi feito por meio da emissão de 600.936 TDAs, cada um com valor de R\$ 100,00 na data do resgate, resgate esse previsto para ser feito parceladamente, entre os anos de 2007 e 2015. Isso posto, considerando que a taxa de remuneração dos títulos é de 6% a.a., e que a taxa Selic em novembro de 2005 era de 19% a.a., o valor presente dos títulos era aproximadamente R\$ 35.000.000,00, e não R\$ 51.954.288,92. Considerando que, segundo o auditor, apenas 50% desse valor pertencia à contribuinte, o cálculo do ganho de capital deveria partir de um valor de venda de R\$ 17.500.000,00;

l) houve bitributação do ganho do capital sobre o valor de R\$ 8.561.982,51 recebido a título de benfeitorias, haja vista que o Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo já havia recolhido imposto sobre esse montante;

m) é confiscatória a multa de 75% aplicada;

n) à CSLL devem ser aplicados os mesmos argumentos acima expostos.

## Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### 1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

### 2) Da Preliminar de Erro na Identificação do Sujeito Passivo

Segundo consta dos autos, o imóvel rural denominado Fazenda Santa Mônica foi formado pela reunião de três imóveis rurais adquiridos pelo Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, respectivamente, em 08/08/1997 (matrícula 1680), 15/08/1997 (matrícula 1681) e em 13/04/1999 (matrícula 1682).

Em 10/05/2000 o Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, junto com dois de seus filhos, constituiu a empresa Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A, hoje denominada Platina Agropecuária S/A, transferindo para esta o referido imóvel a título de integralização do capital.

Ocorre que a averbação dessa transferência no registro imobiliário foi realizada somente quanto aos imóveis de matrícula 1681 e 1682, já que, quanto ao imóvel matrícula 1680 o titular do cartório recusou-se a fazê-lo sob o argumento de que este encontrava-se hipotecado.

Em 29/04/2005, por meio de Assembléia Geral Extraordinária, a ora recorrente restituiu a Fazenda Santa Mônica, em sua integralidade, ao Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo. Mas em razão de hipotecas pendentes sobre os imóveis de matrícula 1681 e 1682, a ata da AGE não foi averbada no registro imobiliário.

Alega a interessada que, apesar de as citadas transferências não terem sido averbadas no registro imobiliário, o fato é que, na data de sua alienação ao INCRA, o legítimo proprietário de todos os imóveis que compõem a Fazenda Santa Mônica era o Sr. Sérgio Carlos

de Godoy Hidalgo, e não a pessoa jurídica ora autuada, sendo o registro mera formalidade. Em outras palavras, argumenta a recorrente que houve erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária sob exame.

Pois bem, acerca dos direitos reais sobre imóveis e a forma de sua aquisição e perda, os seguintes artigos da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil) assim estabelecem:

*Art. 1.225. São direitos reais:*

*I - a propriedade;*

*(...)*

*Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.*

*(...)*

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

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

*(...)*

Isso posto, ao contrário do afirmado pela interessada, o registro do título de alienação do imóvel no cartório imobiliário competente não é mera formalidade. Ao contrário, faz parte da essência do ato de alienação.

Nesse sentido, uma vez que a ata da AGE não obteve registro no Cartório competente, os imóveis de matrícula 1681 e 1682 não foram efetivamente transmitidos ao Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo em 29/04/2005. O proprietário desses imóveis continuou sendo a ora recorrente, até o momento em que foram transferidos ao INCRA.

Tanto é assim que na escritura pública de alienação da Fazenda Santa Mônica ao INCRA a ora recorrente consta como legítima proprietária dos imóveis de matrícula 1681 e 1682, e não o Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, conforme se constata no trecho a seguir transcrito (fl. 2060 e ss.):

*(...) FAZENDA SANTA MÔNICA - com área de 7.960 ha e 2.476 m<sup>2</sup> - nos limites do Município de Terenos, Estado Mato Grosso do Sul, formado pelas seguintes glebas: 1º Gleba com 3.572 e 9.097 m<sup>2</sup>, com a seguinte - DESCRIÇÃO PERIMETRAL (...) adquirida pela vendedora HIDALGO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A de Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, (...) atualmente matriculada sob o número 1.682, livro 02, no mesmo Registro imobiliário; 2º Gleba com 2.379 e 8.135 m<sup>2</sup>, com a seguinte - DESCRIÇÃO PERIMETRAL (...) adquirida pela vendedora HIDALGO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A de Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, (...) atualmente matriculada sob o número 1.681, livro 02, no mesmo Registro imobiliário;*

Tendo em vista o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade do lançamento ora questionada.

### 3) Da Alegada Imunidade/Isenção

Afirma a recorrente que a desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária possui forma e procedimento idênticos aos previstos para a compra e venda de imóvel rural para a mesma finalidade, daí porque a isenção concedida por lei àquela deve ser estendida, por analogia, a esta.

Argumenta que, sendo vedada a desapropriação de propriedade produtiva, foi criado por lei o instituto da compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária, com vistas a contornar essa proibição constitucional. Explica que a isenção pretendida encontra amparo no próprio Conselho de Contribuintes, conforme acórdão nº 106-15.264, exarado pela Sexta Câmara, assim ementado:

*IRPF - COMPRA E VENDA DE IMÓVEL - REFORMA AGRÁRIA - A Constituição Federal prevê uma indenização para todos aqueles que tiverem suas terras desapropriadas para fins de reforma agrária. A desapropriação é vedada nos casos de terras produtivas, razão pela qual a União Federal editou o Decreto nº 2.614/98, que prevê a compra e venda de imóveis rurais para fins de reforma agrária, visando minimizar os efeitos das invasões de terras produtivas. Hipótese idêntica àquela prevista na Constituição Federal quanto à desapropriação para fins de reforma agrária.*

Pois bem, antes de mais nada é importante enfatizar que este Colegiado, como órgão integrante da Administração Pública que é, deve proferir suas decisões tendo como fundamento primário a lei. Decisões de órgãos administrativos que ignoram ou vão de encontro à lei violam o disposto no art. 37, *caput*, da Constituição da República.

Com isto não estou a afirmar que a lei é o único fundamento a ser levado em consideração pelos órgãos administrativos, mas sim, que é o fundamento primário de suas decisões. Fundamentados externos às normas legais, como o critério da “justiça”, podem e devem ser tidos em consideração pela administração, mas apenas de forma secundária.

Por exemplo, se uma norma legal for submetida aos métodos de interpretação jurídica geralmente aceitos e, ao final, ainda assim restarem duas ou mais interpretações possíveis, então o órgão administrativo poderá e deverá adotar a solução mais “justa” para o caso concreto sob sua análise.

Veja que no exemplo acima o emprego do critério justiça não serviu para que a norma legal fosse afastada ou ignorada, mas apenas para que fosse escolhida qual das suas duas ou mais interpretações possíveis seria a mais “correta” para o caso concreto.

É com esse pano de fundo que passo a examinar a alegação da recorrente segundo a qual, com exceção de que a desapropriação para fins de reforma agrária restringe-se aos imóveis rurais improdutivos, enquanto que a compra e venda para fins de reforma agrária aplica-se aos imóveis rurais produtivos, no mais, os dois institutos em tudo se assemelham, daí porque a isenção ao IRPJ concedida à primeira deve ser estendida à segunda.

Bem, sobre os institutos da desapropriação para fins de reforma agrária e da compra e venda para a mesma finalidade, poder-se-ia arrolar a existência de ao menos mais uma distinção além daquela já apontada pela defesa. Trata-se da vontade do agente, que na desapropriação não se constitui em pressuposto de validade do ato, enquanto que na compra e venda, bem como nos demais negócios jurídicos, sim.

Mas na hipótese de a propriedade rural produtiva estar sob ameaça de invasão pelos assim chamados trabalhadores rurais “sem terra”, como ocorreu no caso sob exame, até mesmo a vontade do agente não se revelaria um bom critério de distinção entre aqueles institutos, haja vista que a vontade há que ser livre, sob pena de o negócio jurídico poder vir a ser objeto de anulação por vício de coação. É o que se depreende dos seguintes dispositivos da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil Brasileiro):

*Art. 151. A coação, para viciar a declaração da vontade, há de ser tal que incuta ao paciente fundado temor de dano iminente e considerável à sua pessoa, à sua família, ou aos seus bens.*

(...)

*Art. 152. No apreciar a coação, ter-se-ão em conta o sexo, a idade, a condição, a saúde, o temperamento do paciente e todas as demais circunstâncias que possam influir na gravidade dela.*

(...)

*Art. 154. Vicia o negócio jurídico a coação exercida por terceiro, se dela tivesse ou devesse ter conhecimento a parte a que aproveite, e esta responderá solidariamente com aquele por perdas e danos.*

(...)

*Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico:*

*I - por incapacidade relativa do agente;*

*II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.*

(...)

Então, ao menos nas hipóteses de o negócio ser realizado sob coação, a compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária, à exceção da distinção apontada pela recorrente (imóvel produtivo/improdutivo), realmente assemelha-se à desapropriação, haja vista que além da finalidade comum, a lei prevê em ambos os institutos que o pagamento da terra nua se dará em títulos da dívida agrária (TDAs), resgatáveis em prazos que variam de acordo com o tamanho da propriedade, e o pagamento das benfeitorias será à vista em moeda corrente.

Mas a distinção reconhecida pela própria interessada, qual seja, a hipótese normativa de a propriedade rural ser ou não produtiva, de forma alguma pode ser desprezada para, como pretende a recorrente, igualar a compra e venda à desapropriação e, assim, dar àquela o mesmo tratamento tributário previsto para esta.

Isso porque, dizer que dois institutos são semelhantes é coisa bem distinta de afirmar que são iguais, mormente se a distinção entre eles tenha servido de critério constitucional justamente para dar a um deles o efeito que a recorrente pretende seja estendido ao outro. Veja, a propósito, o disposto nos arts. 184 e 185 da Constituição da República:

*Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.*

(...)

*§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.*

*Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:*

(...)

*II - a propriedade produtiva.*

(...)

Conclui-se, portanto, que a desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária é instituto de estatura constitucional, daí porque a “isenção” prevista no art. 184, § 5º, do Texto Magno é, tecnicamente, uma imunidade, haja vista que não pode ser revogada pelo legislador ordinário.

Por outro lado, como o art. 185, II, também da Constituição, veda a desapropriação de propriedades produtivas para fins de reforma agrária, é forçoso concluir que esses imóveis não se beneficiam da imunidade estabelecida no art. 184, § 5º. Em outras palavras qualquer “interpretação” que advogue que a referida imunidade também alcança as propriedades produtivas é uma interpretação inconstitucional e, portanto, não pode ser juridicamente admitida.

Na sessão anterior alguns membros deste Colegiado levantaram a possibilidade de o caso sob exame enquadrar-se na hipótese de “desapropriação indireta”, razão pela qual o julgamento foi interrompido para melhor exame da questão.

Pois bem, de acordo com José dos Santos Carvalho Filho (*in* Manual de Direito Administrativo, 11ª ed., p. 712):

*Desapropriação indireta é o fato administrativo pelo qual o Estado se apropria de bem particular, sem observância dos requisitos da declaração e da indenização prévia.*

*Trata-se de situação que causa tamanho repúdio que, como regra, os estudiosos a tem considerado como verdadeiro esbulho possessório. Com efeito, esse mecanismo, a despeito de ser reconhecido na doutrina e jurisprudência, e mais recentemente*

*até por ato legislativo, não guarda qualquer relação com os termos em que a Constituição e a lei permitiram o processo de desapropriação. Primeiramente, porque a indenização não é prévia, como exige a Lei Maior. Depois, porque o Poder Público não emite, como deveria, a necessária declaração indicativa de seu interesse. Limita-se a apropriar-se do bem e fato consumado! Exemplo comum de desapropriação indireta tem ocorrido com a apropriação de áreas privadas para a abertura de estradas*

Por tudo o que foi dito até aqui, há que se concluir que a compra e venda do imóvel rural denominado Fazenda Santa Mônica não pode ser equiparada, como visto antes, a uma desapropriação propriamente dita, nem a uma desapropriação indireta, pois houve aquisição regular, inclusive com indenização prévia. Não tendo havido juridicamente desapropriação, não tem a ora recorrente direito ao gozo da respectiva imunidade.

Isso posto, resta apenas verificar se a interessada faz jus à alegada isenção à incidência do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido na venda do imóvel rural ao INCRA.

Como visto anteriormente, a compra e venda para fins de reforma agrária destina-se exatamente aos imóveis rurais produtivos, por serem eles insuscetíveis de desapropriação. A Lei nº 8.629/1993, que regulamenta tanto a desapropriação para fins de reforma agrária quanto a compra e venda de imóvel rural para a mesma finalidade, assim dispõe:

*Art. 5º A desapropriação por interesse social, aplicável ao imóvel rural que não cumpra sua função social, importa prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária.*

*§ 1º As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.*

*§ 2º O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor ação de desapropriação.*

*§ 3º Os títulos da dívida agrária, que conterão cláusula assecuratória de preservação de seu valor real, serão resgatáveis a partir do segundo ano de sua emissão, em percentual proporcional ao prazo, observados os seguintes critérios:*

*I - do segundo ao décimo quinto ano, quando emitidos para indenização de imóvel com área de até setenta módulos fiscais; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*II - do segundo ao décimo oitavo ano, quando emitidos para indenização de imóvel com área acima de setenta e até cento e cinquenta módulos fiscais; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*III - do segundo ao vigésimo ano, quando emitidos para indenização de imóvel com área superior a cento e cinquenta*

*módulos fiscais. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*§ 4º No caso de aquisição por compra e venda de imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do Programa Nacional de Reforma Agrária, nos termos desta Lei e da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, e os decorrentes de acordo judicial, em audiência de conciliação, com o objetivo de fixar a prévia e justa indenização, a ser celebrado com a União, bem como com os entes federados, o pagamento será efetuado de forma escalonada em Títulos da Dívida Agrária - TDA, resgatáveis em parcelas anuais, iguais e sucessivas, a partir do segundo ano de sua emissão, observadas as seguintes condições: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*I - imóveis com área de até três mil hectares, no prazo de cinco anos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*II - imóveis com área superior a três mil hectares: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*a) o valor relativo aos primeiros três mil hectares, no prazo de cinco anos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*b) o valor relativo à área superior a três mil e até dez mil hectares, em dez anos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*c) o valor relativo à área superior a dez mil hectares até quinze mil hectares, em quinze anos; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*d) o valor da área que exceder quinze mil hectares, em vinte anos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)*

*(...)*

*Art. 26. São isentas de impostos federais, estaduais e municipais, inclusive do Distrito Federal, as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, bem como a transferência ao beneficiário do programa.*

Pelo exame art. 5º acima transcrito é possível concluir que a lei distingue minuciosamente os institutos da desapropriação e da compra e venda para fins de reforma agrária. Isso posto, não há como interpretar-se que a “isenção” aos imóveis desapropriados, a que alude o art. 26 da mesma lei, alcance as hipóteses de compra e venda de imóveis rurais para fins de reforma agrária. Até porque a interpretação da lei que conceda isenção não pode ser realizada de forma ampliativa, como estabelecido no art. 111 do CTN, *verbis*:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*(...)*

*II - outorga de isenção;*

(...)

De ver também que o RIR/99, apesar de prever “isenção” na desapropriação, não o faz para a compra e venda. Vejamos:

*Art.250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 6º, §3º):*

(...)

*Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:*

*a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, §5º);*

(...)

Em outras palavras, apesar de o legislador ordinário deter competência para outorgar isenção à compra e venda de imóveis rurais para fins de reforma agrária, o fato é que ele não o fez, daí porque a ora recorrente também não faz jus a esse benefício. Sobre o assunto o art. 176 do CTN assim dispõe:

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

(...)

Há ainda que se ressaltar, por relevante, que embora em 25/01/2006 o extinto Conselho de Contribuintes, conforme ementa transcrita no início desse item do voto, tenha se manifestado favoravelmente à tese ora defendida pela recorrente, recentemente, em 16/03/2012, a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, por unanimidade de votos, adotou tese oposta, conforme se vê na ementa ao acórdão nº 106-15.264, abaixo reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

(...)

*VENDA DE IMÓVEL RURAL AO INCRA. IMUNIDADE. NÃO RECONHECIMENTO. A imunidade prevista no art. 184, §5º, da Constituição Federal, é aplicável apenas aos casos de desapropriação, não alcançando a venda de imóveis rurais, mesmo que se destinem à reforma agrária.*

*Preliminares Rejeitadas. Recurso Negado.*

De todo o exposto, e em que pese esse relator reconhecer que, por razões unicamente de “justiça”, o pleito da recorrente talvez devesse ser acolhido, o fato é que, como dito no início, as decisões deste Colegiado, órgão administrativo que é, não podem ignorar ou

contrariar a lei. E como nem a Constituição nem a lei amparam a tese defendida pela recorrente, não pode este Colegiado acolhê-la.

#### **4) Da Alegação de Inexistência de Ganho de Capital**

Afastado o argumento de isenção, passa-se agora a examinar as razões de defesa acerca do ganho de capital propriamente dito. O primeiro deles diz respeito à inexistência de ganho de capital na venda do imóvel rural ao INCRA.

Pois bem, alega a recorrente que em 29/04/2005 devolveu o imóvel rural denominado Fazenda Santa Mônica ao anterior proprietário, o Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo. Afirma que, tendo o Sr. Godoy apresentado sua DIAT/2005 (fl. 1666 e ss.) informando como valor da propriedade aquele pelo qual, posteriormente, em 28/11/2005, o alienou ao INCRA, não houve ganho de capital, haja vista o estabelecido no art 19 da Lei nº 9.393/96.

Ocorre que, como visto no item 2 deste voto, no momento de sua alienação ao INCRA, a proprietário de duas das três glebas da Fazenda Santa Mônica era a pessoa jurídica Platina Agropecuária S.A., e não o Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo.

Isso posto, na apuração do ganho de capital de que cuida o presente processo, relativo à venda dessas duas glebas ao INCRA, não tem efeito para o disposto no art 19 da Lei nº 9.393/96 qualquer informação prestada pelo Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo em sua DIAT/2005. Não há, portanto, como se acolher essa alegação da defesa.

#### **5) Da Alegação de Erro Fiscal na Apuração do Ganho de Capital**

Afirma a recorrente ter havido erro no cálculo do ganho de capital procedido pela fiscalização alegando, em primeiro lugar, que o valor de venda do imóvel rural é aquele constante da escritura de compra e venda, e não o presente na certidão de registro de imóveis.

Pois bem, examinando os autos do processo é possível concluir que o laudo de avaliação do INCRA, que serviu de base ao valor da compra e venda da Fazenda Santa Mônica, não discrimina, para cada uma das três glebas que a compõem, o respectivo valor da terra nua e das benfeitorias (fl. 499 e ss.). O laudo foi elaborado segundo as diversas classes de terras observadas no imóvel com um todo, bem como o tipo de benfeitorias ali existentes.

Do mesmo modo, também na escritura pública de compra e venda da Fazenda Santa Mônica não há discriminação de valores de venda relativamente a cada uma de suas três glebas. Ademais, consta neste documento que a ora recorrente recebeu do INCRA 50% pelo valor da venda do imóvel como um todo, tendo os outros 50% sido recebidos pelo Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo (em relação à repartição do valor das benfeitorias, vide também registro no Siafi à fl. 1478 e ss.).

Assim, embora conste na certidão de registro imobiliário (fl. 227 e ss.) valores de venda para cada uma das três glebas que compõem a Fazenda Santa Mônica, é certo que esses valores foram atribuídos pelo tabelião proporcionalmente ao tamanho de cada gleba em relação ao todo. Tal procedimento, todavia, está em desacordo com o valor de venda do imóvel rural presente na escritura.

Isso posto, tendo em vista que no lançamento foi utilizado o valor de venda presente na certidão de registro imobiliário, há que se dar razão à recorrente neste ponto, devendo-se retificar o cálculo do ganho de capital para tomar como valor de venda o constante da escritura de compra e venda.

Alega a recorrente, em segundo lugar, que como o pagamento pela venda do imóvel rural foi feito em TDAs, e como esses títulos têm prazos de resgate que variam de dois a dez anos, o ganho de capital deveria ser tributado na medida dos prazos para resgate. Sustenta sua argumentação no art. 21 da Lei nº 7.713/88 e no art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001

Não assiste razão, neste ponto, à defesa. É que tanto a Lei nº 7.713/88 quanto a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 tratam exclusivamente de imposto sobre a renda da pessoa física, conforme prescreve os seus arts. 1º, *verbis*:

***Lei nº 7.713/88:***

*Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

(...)

***Instrução Normativa SRF nº 84/2001***

*Art. 1º Os ganhos de capital percebidos por pessoas físicas são apurados e tributados pelo imposto de renda na forma desta Instrução Normativa, exceto quando decorrentes de operações realizadas:*

*I - em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;*

*II - com ouro, ativo financeiro;*

*III - em mercados de liquidação futura fora de bolsa.*

(...)

O caso dos autos, todavia, é de imposto sobre a renda de pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido, daí porque, aqui, não se aplicam nem a Lei nº 7.713/88 nem a Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

Na tributação das pessoas jurídicas, ao contrário do que ocorre com as pessoas físicas, impera, via de regra, o regime de competência, embora haja situações em que a legislação tributária autorize o sujeito passivo a optar pelo regime de caixa. No caso sob exame, uma vez que a contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 2005, também poderia haver optado pelo regime de caixa. Todavia, informou expressamente na ficha 53B, linha 23, de sua DIPJ/2006 (fl. 1631), haver adotado o regime de competência.

Em assim sendo, segundo o regime de competência, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram no 4º trimestre de 2005, período em que o imóvel foi vendido ao INCRA, não importando a data do efetivo recebimento (resgate das TDAs).

Em terceiro lugar alega a interessada que, tendo em vista os longos prazos de resgate das TDAs, o valor da venda do imóvel deveria sofrer um deságio com vistas a se apurar o seu valor presente. Diz que esse valor presente de venda, em torno de R\$ 17.500.000,00, é o que deve servir de base para o cálculo do ganho de capital.

Também aqui não assiste razão à recorrente. Não há na legislação do IRPJ e da CSLL qualquer dispositivo que autorize esse deságio. Ao contrário, a lei é expressa ao apontar o valor de venda como a base para o cálculo do ganho de capital.

Por fim, explica a contribuinte que a fiscalização deixou de deduzir do imposto apurado o valor já recolhido pelo Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo quando do oferecimento à tributação das benfeitorias, avaliadas em R\$ 8.561.982,51. Alega que a ausência dessa dedução implica bitributação.

Ocorre que não há previsão legal para compensar-se débito de IRPJ com crédito de IRPF. É de se dizer, todavia, que o IRPF recolhido pelo sócio, acaso não tenha sido considerado pelo auditor no lançamento a que se refere o processo nº 10140.720723/2010-68, de interesse do Sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, poderá, em tese, ser integralmente deduzido do IRPF lançado.

## 6) Da Multa de Ofício

Alega a recorrente que a multa de ofício de 75% incidente sobre os valores de IRPJ e CSLL lançados é confiscatória.

É de se dizer, todavia, que argumento da defesa tem como pressuposto a inconstitucionalidade do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 frente ao art. 150, VI, da Constituição da República, matéria essa que esse Colegiado não detém competência para apreciar, a teor do disposto tanto em sua súmula nº 2 quanto no art. 26-A do Decreto nº 70/235/72, que assim estabelecem:

### ***Súmula CARF nº 2:***

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### ***Decreto nº 70/235/72***

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(...)

## 7) Conclusão

Processo nº 10140.720721/2010-79  
Acórdão n.º **1201-000.778**

**S1-C2T1**  
Fl. 19

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, devendo o IRPJ e a CSLL incidirem sobre o ganho de capital a seguir demonstrado:

Valor de Aquisição - Área Matrícula 1681 (A)	1.120.000,00
Valor de Aquisição - Área Matrícula 1682 (B)	2.373.668,00
<b>Total do Valor de Aquisição: (X) = (A) + (B)</b>	<b>3.493.668,00</b>
Valor de Venda - Benfeitorias (C)	4.280.991,26
Valor de Venda - Terra Nua (D)	30.258.135,72
<b>Total do Valor de Venda (Y) = (C) + (D)</b>	<b>34.539.126,98</b>
<b>Ganho de Capital (Z) - (Y) - (X)</b>	<b>31.045.458,98</b>

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto