ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10140.720723/2010-68

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10140.720723/2010-68
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-004.301 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de março de 2018
Matéria	GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE IMÓVEL
Recorrente	SERGIO CARLOS DE GODOY HIDALGO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 30/11/2005

IRPF. GANHO DE CAPITAL. COMPRA E VENDA PELO INCRA. IMUNIDADE.

A desapropriação de áreas produtivas é vedada pela Constituição Federal. Por esta razão, foi editado o Decreto nº 433/92 (alterado pelo 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.

Caso reste comprovado que a venda do imóvel ao INCRA, nos termos do Decreto nº 433/92, se deu em razão da enorme pressão sofrida pelo proprietário em razão de constantes invasões e limitações para exercer a função social da propriedade, é legítimo reconhecer que tal fato enquadra-se em situação idêntica à prevista na Constituição quanto à desapropriação para fins de reforma agrária, o que atrai a imunidade do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski e Marcelo Milton da Silva Risso, que negavam provimento. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Declaração de Voto.

EDITADO EM: 15/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 2129/2222, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS, de fls. 2106/2123, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 03/14, lavrado em 22/11/2010, relativo a fato gerador ocorrido em 30/11/2005, com ciência do RECORRENTE em 23/11/2010 (fl. 14).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R$ 2.345.674,11, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%, em face de não ter sido recolhido o imposto devido a título de ganho de capital relativo a venda de imóvel rural.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 05/10, após intimação da fiscalização, o RECORRENTE argumentou o seguinte:

I. Os imóveis objeto das matrículas nº 1680, nº 1681 e nº 1682, com área total de 7.960,2 hectares, foi adquirido pelo RECORRENTE em 08/08/1997, 15/08/1997 e 13/04/1999, respectivamente;

II. Em 10/05/2000, o imóvel foi transferido, na forma de integralização de capital, para a pessoa jurídica Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A (razão social posteriormente alterada para Platina Agropecuária S/A);

III. Em 29/04/2005, a PJ restituiu o imóvel ao RECORRENTE pelo custo histórico de integralização (desta forma, não havendo ganho de capital) e em 28/11/2005 foi vendida para o Incra/MS;

IV. O valor total da venda foi de R$ 60.516.271,43, dos quais R$ 51.954.466,42 foi atribuído à terra nua, e R$ 8.561.805,01 referiu-se às benfeitorias (ver escritura pública de compra e venda – fl. 2097);

V. Assim, o art. 19 da Lei nº 9.393/96 teria assegurado o direito ao não pagamento do imposto sobre o ganho de capital, por considerar como custo de aquisição o VTN declarado no DIAT do ano da aquisição. Ademais, o valor das benfeitorias (R$ 8.561.805,01) foi oferecido à tributação no anexo da atividade rural de 2005;

VI. Afirmou que o fato de a PJ ter constado como vendedora na escritura pública de compra e venda do imóvel foi pelo motivo de absoluta impossibilidade de transferência do domínio das áreas de matrícula nº 1681 e 1682, que continham hipotecas sobre as mesmas e a falta de georreferenciamento do Incra. No entanto, alegou que, quando da venda do imóvel ao Incra, os direitos do imóvel pertenciam ao RECORRENTE, a quem coube todo o produto da venda;

Da análise do processo administrativo de venda do imóvel rural Fazenda Santa Mônica, instaurado perante o INCRA sob o nº 54290.001262/2004-34 (acostado às fls. 134/1313), a fiscalização constatou que das áreas vendidas, duas delas (matrículas 1681 e 1682) pertenciam à PJ Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A, e uma área (matrícula 1680) pertencia ao RECORRENTE. Assim, solicitou novos esclarecimentos ao RECORRENTE que, em resposta, discordou da desconsideração do ato de transferência questionado pela fiscalização. Reafirmou que a não efetivação do registro de transferência das áreas de matrículas 1681 e 1682 da PJ para o RECORRENTE deu-se exclusivamente por questões alheias (hipotecas e falta de georreferenciamento), mas que a ausência de registro não invalida o ato.

Analisando as informações prestadas pelo RECORRENTE, bem como toda a documentação acostada aos autos, a fiscalização concluiu o seguinte:

I. A pessoa jurídica Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A (razão social posteriormente alterada para Platina Agropecuária S/A) é sociedade constituída pelo RECORRENTE e seus dois filhos;

II. De acordo com a Ata da Assembleia Geral de Constituição, de 10/05/2000, que deliberou o capital social de R$ 4.137.168,00, foram subscritos os imóveis de matrícula nº 1680, pelo valor de R$ 641.500,00; matrícula nº 1681 pelo valor de R$ 1.120.000,00; e matrícula nº 1682 pelo valor de R$ 2.373.668,00. Porém, não foram transferidos a titularidade à PJ.

III. Somente em 27/02/2002 foi efetuada a transferência à PJ do domínio perante o Registro de Imóveis das áreas de matrícula nº 1681 e nº 1682. A área de matrícula nº 1680 permaneceu em nome do RECORRENTE. Constatou que, naquela época, não havia impedimento para a transferência do imóvel à PJ, como integralização do capital.

IV. Conforme Ata nº 001 da Assembleia Geral Extraordinária, em 29/04/2005 ocorreu a redução do capital social de R$ 4.137.168,00 para

R$ 12.000,00 mediante a transferência das três áreas para o RECORRENTE. Este procedimento somente foi efetuado na referida Ata, registrada em 09/09/2005, sem a devida transferência dos imóveis. Ademais, observou que o processo de negociação com o Incra/MS já se encontrava em andamento desde outubro de 2004.

V. A despeito da mencionada transferência citada em Ata, observou que, no Registro de Imóveis, a área de matrícula nº 1680 nunca saiu do nome do RECORRENTE (continuou em seu nome desde a aquisição em 1997) e as áreas de matrícula nº 1681 e nº 1682 permaneceram em nome da PJ.

VI. Verificou no processo de venda ao Incra/MS (especialmente no documento acostado às fls. 1217 a 1220 desses autos) que toda a operação ocorreu conjuntamente em benefício do RECORRENTE e da PJ, tanto que o Incra/MS autorizou e efetuou o depósito do valor das benfeitorias nas contas bancárias dos dois, bem como os Títulos da Dívida Agrária foram titulados à PJ e ao RECORRENTE.

VII. Assim, concluiu que as alterações contratuais efetuadas através das Atas de Assembleias em 2005 foram feitas apenas com a intenção de não pagar ou reduzir os tributos devidos. O processo de venda perante o Incra/MS iniciou-se em outubro/2004 e todas as alterações contratuais ocorreram em abril/2005.

VIII. Também foi constatado que nas declarações do ITR dos períodos entre 2000 e 2004, os VTNs declarados variaram de R$ 2.401.870,00 (em 2000) para 3.100.000,00 (em 2004). Sendo que em 2005, o VTN declarado subiu para R$ 51.594.466,42 e constatou que esta atualização teve como objetivo o não pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado quando da venda ao Incra/MS.

IX. Neste sentido, concluiu a fiscalização que não houve uma operação única, realizada somente pelo RECORRENTE, mas sim operações conjugadas. A área de matrícula nº 1680 era de propriedade do RECORRENTE desde agosto/1997 e foi vendida ao Incra/MS em novembro/2005, conforme Escritura Pública de Compra e Venda (fls. 60/82). As outras duas áreas (matrículas nº 1681 e nº1682) eram de propriedade da PJ e também foram vendidas ao Incra/MS.

Tendo em vista o acima exposto, apurou o ganho de capital auferido pelo RECORRENTE com a venda da área de matrícula nº 1680. Observou que a referida área foi adquirida em agosto/1997 pelo valor de R$ 700.000,00 e que o valor de venda para o Incra/MS foi de R$ 15.261.823,19, sendo R$ 2.159.278,16 relativo a benfeitorias e recebidos em moeda, através de conta bancária, e R$ 13.102.545,03 relativo a Terra Nua, recebido através de TDAs.

Sendo assim, aplicando-se os percentuais de redução previstos em lei, apurou que o ganho de capital auferido com a venda da terra nua foi de R$ 6.818.919,26. Aplicando-se a alíquota de 15%, calculou que o valor do imposto de renda devido foi de R$ 1.022.837,88.

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1605/1668 em 22/12/2010. As razões de defesa foram resumidas da seguinte forma pela autoridade julgadora de primeira instância:

> *"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 reparatórias 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) o imóvel, na sua totalidade, designados pelas matrículas 1.680, 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 Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A e 1.680 Sérgio Carlos Godoy Hidalgo;

m) confirma o alegado o fato de a Hidalgo Empreendimentos e Participações 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 daqueles 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;

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

u) o valor descrito na matrícula do imóvel, R$ 15.261,823,19, é irreal e não consta 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) deve ser deduzido o que o senhor Sérgio já pagou, no valor de R$ 508.680,66, relativamente ao recebimento do valor das benfeitorias avaliadas em R$ 8.561.982,66;

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

Decisão da DRJ

A DRJ em Campo Grande/MS julgou improcedente o pleito do RECORRENTE por meio do acórdão de fls. 2106/2123, que restou assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

PROPRIEDADE. AQUISIÇÃO. CUSTO.

A propriedade só é adquirida depois do registro do ato de aquisição junto ao Registro Imobiliário, sendo a data constante nesse registro aquela a ser considerada para fins de determinação do custo do imóvel, no caso de não haver documento hábil a comprovar alienações posteriores.

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.

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. DEDUÇÃO DO IMPOSTO.

O valor das benfeitorias não foi incluído no lançamento, pelo que não cabe qualquer dedução em face de valores de IRPF pagos.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO.

Alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes somente podem ser reconhecidas pelo Poder Judiciário e os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Recurso Voluntário

Intimada da decisão da DRJ em 12/08/2011, o RECORRENTE apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2129/2222 em 30/08/2011. Em suas razões, praticamente reitera o alegado em sua impugnação, acrescentando outras razões de defesa. As razões de apelo apresentadas podem ser sintetizadas da seguinte forma:

I. Preliminar de isenção do imposto de renda: Afirma que a desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária e a compra 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; 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. 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. Assim, 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. Portanto, 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. Ademais, o art. 150, II, da Constituição da República proíbe seja dado tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

II. Caso acatada a preliminar acima, requer a restituição do valor imposto pago a título de benfeitorias (R$8.561.982,51), que gerou um imposto no valor de R$ 508.680,66 (fls. 1.773/1.777);

III. Preliminar de nulidade por erro no valor da alienação: Alega que 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. Assim, pleiteou a nulidade do lançamento, com base no art. 142 do CTN, pois o lançamento não refletiu o preço efetivo da operação de venda, que é o descrito na escritura pública e, consequentemente, traz em seu bojo valores irreais;

IV. Também requer a anulação com base no argumento de que o único titular de todos os direitos inerentes aos imóveis em questão, matrículas 1680, 1.681 e 1.682, se trata de Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, e não apenas da matrícula 1.680 como considerou o auto de infração.

V. Alega não ter ocorrido ganho de capital. De fato, em abril de 2005 o RECORRENTE readquiriu, pelo valor avaliado por técnicos do INCRA, o imóvel rural que havia dado à PJ Platina Agropecuária S/A 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;

VI. Recebimento a prazo: Afirma que 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. A alienação se deu em novembro de 2005, com pagamento das benfeitorias em dinheiro, da qual foi recolhido o imposto de renda (fls. 1.773/1.777). Por outro lado, o primeiro resgate da TDA em moeda se deu em novembro de 2007, o segundo em novembro de 2008, o terceiro em novembro de 2009, o quarto em novembro de 2010, o quinto se dará em novembro de 2011, o sexto se dará em novembro de 2012, o sétimo se dará em novembro de 2013, o oitavo se dará em novembro de 2014 e o nono se dará em novembro de 2015 (fls. 2.097/2.099). Neste sentido, questiona como pode ser autuado para pagar imposto sobre valores que ainda não recebeu;

VII. Deságio: Alega que 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 TR+6% a.a., e que a taxa Selic em novembro de 2005 era de 19% a.a., o valor presente dos títulos (na época da venda) 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;

VIII. Bitributação: Prevalecendo o entendimento da autoridade fiscal, o RECORRENTE deveria ter pago o imposto de renda relativo às benfeitorias apenas sobre o valor de R$2.159.278,16, e não sobre o valor de R$ 8.561.982,51, conforme procedeu. Assim, requereu fosse deduzido do crédito tributário o valor pago a maior. Argumentou que ou esses valores serão deduzidos do imposto que o RECORRENTE (pessoa física) tem a pagar, ou serão deduzidos da cobrança da indenização pelas benfeitorias feita a pessoa jurídica, fato é que é direito do contribuinte o aproveitamento dos valores pagos a maior, deduzindo-se inclusive antes de incidir juros de mora e multa;

IX. Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório.

Ademais, o RECORRENTE afirma que existe processo (nº 10140.720721/2010-79) lavrado em desfavor da PJ Platina Agropecuária S/A sobre os mesmos fatos em debate.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Imunidade

Em sede de preliminar, o RECORRENTE levanta questão acerca da isenção do imposto de renda no presente caso, por entender que a compra de seu imóvel pelo INCRA revestia-se de uma desapropriação "maquiada".

Afirma que a autorização dada ao INCRA, por meio do Decreto nº 433/92, para adquirir imóveis rurais a fim de implantar neles projetos do programa de reforma agrária foi uma forma encontrada para desapropriar terras produtivas.

Sobre o tema, entendo que assiste razão ao RECORRENTE.

Inicialmente, transcrevo o disposto no art. 184, §5º, da Constituição Federal:

> *"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."*

Sendo assim, o acórdão recorrido não acolheu o pedido do RECORRENTE basicamente por verificar que a imunidade tributária somete recai sobre os imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Como no presente caso houve a compra do imóvel rural pelo INCRA, entendeu que não se aplicam as regras de imunidade, haja vista não haver lei específica sobre o tema e a previsão para interpretação literal das regras de isenção (art. 111, II, do CTN).

Em seu voto, a autoridade julgadora de primeira instância dispõe o seguinte:

> *"A desapropriação e a compra e venda têm naturezas distintas. Na desapropriação há a perda da propriedade por um ato de soberania do Poder Público e, em razão disso, a legislação previu a necessidade de indenização. Diferentemente ocorre na compra e venda, que se trata de ato entre as partes. Nesta, o preço é estipulado e pode-se cogitar de lucro, mesmo no caso de*

> *a propriedade estar invadida por componentes de movimentos sociais."*

Contudo, *data venia*, não compartilho do mesmo entendimento da DRJ. Acredito que uma solução mais adequada para o caso em questão passaria pela interpretação dos demais dispositivos constitucionais sobre a matéria. Neste sentido, o art. 185 da Lei Maior afirma que as propriedades produtivas são insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

> *"Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:*
>
> *I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra;*
>
> *II - a propriedade produtiva.*
>
> *Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social."*

Em vista do exposto, como é possível tratar litigio envolvendo produtor rural que tem suas terras constantemente invadidas por movimentos sociais cujo objetivo é o assentamento de trabalhadores rurais na área?

A desapropriação dessa terra produtiva não seria o caminho, pois encontra óbice no art. 185 da Constituição.

Ademais, surtem pouco efeito a adoção de medidas no âmbito da segurança pública ou até mesmo através de ações judiciais para manter a posse do imóvel, pois há relevante dúvida a respeito do resultado de tais medidas sobre a pressão dos movimentos sociais. Não são incomuns notícias de invasões violentas e da enorme pressão exercida por alguns movimentos, que chegam até a desafiar medidas judiciais.

Sendo assim, evidente que a saída encontrada pelo Administração Pública foi a utilização do instituto da compra e venda do imóvel produtivo para fins de implantar neles projetos integrantes do programa de reforma agrária. E a autorização dada ao Poder Público para efetuar a compra dessas terras foi prevista e disciplinada por meio do Decreto nº 433/92, com redação dada pelo Decreto nº 2614/98, cujos dispositivos relevantes transcrevo abaixo:

> *"Art. 1º Observadas as normas deste Decreto, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA fica autorizado a adquirir, mediante compra e venda, imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária, nos termos das Leis nºs 4.504, de 30 de novembro de 1964, e 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º É vedada a aquisição de imóveis rurais que, pelas suas características, não sejam adequados à implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária.*

Art. 2º A aquisição imobiliária de que trata este Decreto ocorrerá, preferencialmente, em áreas de manifesta tensão social para o assentamento de trabalhadores rurais, visando atender à função social da propriedade.

(...)

Art. 4º - Definidas as regiões do País que atendem ao disposto no art. 2º, o INCRA procederá, diretamente ou por intermédio de terceiros, à seleção dos imóveis rurais que pretende adquirir por compra e venda, a fim de neles implantar projetos integrantes do programa de reforma agrária, destinados a reduzir demandas de acesso à terra ou aliviar tensões sociais ocorrentes na área.

(...)

Art. 4º A - Feita a seleção de um ou mais imóveis, o INCRA poderá proceder à abertura de processo administrativo destinado a adquiri-los por compra e venda.

(...)

Art. 5º Concluída e regularizada a instrução do processo administrativo de aquisição imobiliária, o INCRA realizará vistoria e avaliação do imóvel rural objeto dos autos, em conformidade com o disposto na Lei nº 8.629, de 1993, nas instruções que houver baixado a respeito e nas normas técnicas editadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

(...)

Art. 11. O pagamento do preço contratado somente será efetuado após o registro da escritura pública no registro de imóveis competente.

§ 1º O pagamento será efetuado de forma escalonada, em Títulos da Divida Agrária, resgatáveis em parcelas anuais, iguais e sucessivas, a partir do segundo ano de sua emissão, observadas as seguintes condições:

I - imóveis com área de até três mil hectares, no prazo de cinco anos;

II - imóveis com área superior a três mil hectares:

a) o valor relativo aos primeiros três mil hectares, no prazo de cinco anos;

b) o valor relativo à área superior a três mil e até dez mil hectares, em dez anos;

c) o valor relativo à área superior a dez mil até quinze mil hectares, em quinze anos;

d) o valor da área que exceder quinze mil hectares, em vinte anos."

Da leitura dos dispositivos acimas, pode-se constatar que a compra de imóveis rurais pelo INCRA somente pode ser estabelecida para a implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária. De acordo com o art. 2º do Decreto acima transcrito, o imóvel comprado pelo INCRA também tem por característica o fato de ser área "*de manifesta tensão social para o assentamento de trabalhadores rurais, visando atender à função social da propriedade*".

Ora, entendo que a autorização para a compra e venda estabelecida pelo Decreto nº 433/92 visa exatamente suprimir a lacuna deixada pelo art. 185 da Constituição, na medida que concede instrumento para a implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária em propriedade produtivas, qual seja: a compra do imóvel rural e não sua desapropriação.

E não enxergo tal medida como uma afronta ao dispositivo constitucional. Entendo que a *mens legis* do art. 185 da Constituição é evitar que o produtor rural tenha a sua terra produtiva desapropriada por ato unilateral de vontade do Poder Público. É uma proteção dada ao produtor que exerce a função social de suas terras e uma garantia do princípio da propriedade. Contudo, em havendo tensão social provocada por movimentos para o assentamento de trabalhadores rurais em imóveis produtivos, é evidente que a função social de dita propriedade fica prejudicada.

A ironia reside no fato de a constituição proteger o produtor rural de medidas unilaterais do Poder Público, mas não proteger esse mesmo produtor de invasões, depredações e outros atos provocados por movimentos sociais.

Neste sentido, muitas vezes por não haver outra solução ao caso, a saída encontrada pelo produtor rural é aceitar a compra de suas terras ao INCRA. E muitas vezes tal negócio não é tão atrativo, pois o art. 5º do Decreto nº 433/92 prevê que "*o INCRA realizará vistoria e avaliação do imóvel rural objeto dos autos, em conformidade com o disposto na Lei nº 8.629, de 1993, nas instruções que houver baixado a respeito e nas normas técnicas editadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT*"

Importante mencionar que a Lei nº 8629/93 (que serve de parâmetro para a avaliação do imóvel rural produtivo, nos termos do Decreto nº 433/92) é exatamente o Regulamento dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária (art. 184 e seguintes da CF).

Ademais, de acordo com art. 11, §1º do Decreto nº 433/92, na compra e venda de imóveis para o INCRA, o pagamento do preço contratado "*será efetuado de forma escalonada, em Títulos da Dívida Agrária, resgatáveis em parcelas anuais, iguais e sucessivas*". Por sua vez, a Lei nº 8629/93 (que trata da desapropriação) prevê o seguinte:

> *"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."*

Apesar do Decreto nº 433/92 não prever expressamente que as benfeitorias sejam pagas em dinheiro, chega-se a essa conclusão quando da leitura do disposto nos §§2º e 3º do art. 11:

> *"Art. 11. (...)*
>
> *§ 2º Os prazos previstos no parágrafo anterior, quando iguais ou superiores a dez anos, poderão ser reduzidos em cinco anos, desde que o proprietário concorde em receber o pagamento das benfeitorias úteis e necessárias em Títulos da Dívida Agrária.*
>
> *§ 3º Aceito o pagamento das benfeitorias úteis e necessárias em Títulos da Dívida Agrária, os prazos de resgate dos respectivos títulos serão fixados mantendo-se a mesma proporcionalidade estabelecida para aqueles relativos ao valor da terra e suas acessões naturais."*

Sendo assim, infere-se que o pagamento das benfeitorias úteis e necessárias é feito, via de regra, em dinheiro também no caso de compra e venda de imóvel produtivo pelo INCRA.

Ou seja, em se tratando de desapropriação de áreas improdutivas e da compra e venda de imóveis rurais produtivos, verifica-se muita semelhança entre os institutos. Neste sentido, não é incoerente imaginar que o valor recebido em ambos os casos é equivalente.

Sendo assim, concluo que para haver a aplicação da imunidade dada pelo art. 184, §5º, da Constituição é necessário que haja a transferência ao INCRA de imóveis destinados à reforma agrária e também que o imóvel não esteja cumprindo a sua função social (exploração deficitária).

Conforme já exposto, em havendo tensão social provocada por movimentos sociais (conforme previsto no Decreto nº 433/92), é evidente que fica prejudicada a função social da propriedade, mesmo que produtiva. E é aqui que reside a questão sobre a aplicação ou não da imunidade.

O art. 186 da Constituição Federal disciplina o seguinte sobre a função social:

> *"Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:*
>
> *I - aproveitamento racional e adequado;*
>
> *II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;*
>
> *III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;*
>
> *IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores."*

Do acima exposto, conclui-se que o imóvel constantemente invadido, ameaçado e que sofre "*manifesta tensão social para o assentamento de trabalhadores rurais*", não exerce a sua função social, pois existe empecilho para poder exercer a exploração adequada, ou ainda a insegurança gerada aos proprietários e trabalhadores.

Não se pode olvidar que são corriqueiras as notícias de invasões de a terras produtivas, muitas vezes acompanhadas de violência e destruição.

No caso dos autos, o RECORRENTE anexou diversos boletins de ocorrência em que o próprio relata a existência de furtos dos objetos dos instrumentos da fazenda, provocações de incêndios e ameaças de invasão realizadas por moradores de assentamentos no local (Fls. 1734/1738), decisões em ação de reintegração de posse ajuizada pelo RECORRENTE (fls. 1741/1750), notícias de jornal indicando a realização de invasões provocadas pela CUT para reivindicar a estrada (privada) que corta a fazenda (fls. 1751 e 2157), ata de reunião da FETAGRI-MS (Federação dos Trabalhadores na Agricultura do Estado de Mato Grosso do Sul) onde é citada a Fazenda Santa Mônica (dentre outras), o que demonstra o interesse dos movimentos socais na terra do RECORRENTE (fls. 1752/1753).

Do acima exposto, verifica-se que, de fato, havia uma manifesta tensão social para o assentamento de trabalhadores rurais, o que implicou em empecilho ao cumprimento da função social da propriedade rural do RECORRENTE. Portanto, entendo que assiste razão ao RECORRENTE quando afirma que:

> *"(...) se tratava de uma Fazenda altamente produtiva, fornecendo moradia e emprego para várias famílias, onde havia plantação de soja, sorgo milheto, etc, gado em confinamento e em pasto, fábrica de ração e oficina (f. 299/335), ou seja, a fazenda era muito bem administrada, auto-suficiente e lucrativa, e seu proprietário foi tolhido de dar continuidade a todos esses trabalhos unicamente por pressão dos assentados vizinhos e dos movimentos sociais da reforma agrária, que constantemente invadiam a fazenda"*

Ademais, ao meu ver, o ponto crucial da questão levantada pelo RECORRENTE está na seguinte afirmação:

> *"O acórdão ora recorrido "penaliza" o proprietário que está produzindo, gerando empregos, gerando rendas, e "premia" o proprietário que abandona suas terras, deixando-as totalmente improdutivas, sem gerar qualquer renda ao país, isentando-os do pagamento de qualquer imposto sobre o recebimento da "indenização".*
>
> *Ocorre, que ambos estão em situação equivalente, pois, o que não trabalha suas terras recebe em títulos da dívida agrária no prazo de dez anos, e o que trabalha também recebe em títulos da dívida agrária em dez anos.*
>
> *Inclusive, o inciso II do artigo 150 da CF já descrito, proíbe o tratamento desigual em caso de situação equivalente, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, portanto, se oriundo de desapropriação propriamente dita, ou dessa compra e venda "disfarçada", não faz diferença para aplicação da isenção, haja vista que a situação é idêntica, alienação para órgão público, para fins de reforma agrária, com recebimentos em TDA com prazo de vencimento de dois a quinze anos, dependendo da extensão da área.*

> *(...) a destinação dos imóveis na "desapropriação" e "na compra e venda" é a mesma, e a forma de pagamento é idêntica, além do que, o preço é sempre determinado pelo INCRA, através de avaliação realizada por seus técnicos."*

Contato que no processo nº 10140.720721/2010-79, lavrado em desfavor da PJ Platina Agropecuária S/A sobre os mesmos fatos em debate, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, negou provimento ao pleito da contribuinte no que diz respeito ao pedido de imunidade (acórdão nº 9101-002.483).

Contudo, com todo respeito à colenda turma, entendo que assiste razão ao RECORRENTE em seu pleito, haja vista que, no presente caso, a norma imunizante contida no disposto no art. 184, §5°, da Constituição Federal, alcança o resultado apurado na venda do seu imóvel ao INCRA, pois o impedimento à sua exploração adequada provocou o descumprimento de sua função social (ainda que contra a vontade do RECORRENTE).

Diante do acima exposto, deve ser provido o pleito do RECORRENTE.

Restituição do Valor do Imposto Sobre a Venda das Benfeitorias

Caso acatada a preliminar do tópico anterior, O RECORRENTE requereu a restituição do valor imposto pago em decorrência da venda das benfeitorias (cujo valor foi atribuído em R$ 8.561.982,51), que gerou um imposto no valor de R$ 508.680,66 (fls. 1.773/1.777).

Conforme relatado, o imóvel denominado Fazenda Santa Mônica era composto das matrículas nº 1680, nº 1681 e nº 1682. A fiscalização identificou o RECORRENTE como proprietário da matrícula nº 1680 (objeto do presente processo) e a PJ Platina Agropecuária S/A como proprietária da matrícula nº 1681 e nº 1682 (objeto do processo nº 10140.720721/2010-79).

A despeito de ter vendido os imóveis junto com a PJ Platina Agropecuária S/A, mediante a mesma escritura pública (fls. 2079/2101), o RECORRENTE informou a totalidade do valor recebido a título de benfeitorias em sua declaração do imposto de renda. Assim, caso prevalecesse a decisão de imunidade dos valores, requereu a restituição dos mesmos.

No entanto, referido pleito não pode ser acatado por dois motivos.

Primeiro porque boa parte do valor recolhido a título de IRPF pelo RECORRENTE (R$ 235.454,51) foi utilizado no abatimento dos créditos tributários no processo nº 10140.720721/2010-79 (movido em face da Platina Agropecuária S/A), em razão do acolhimento do pleito da contribuinte pela 1ª Turma da CSRF, conforme Informação Fiscal proferida naqueles autos e acostada às fls. 2275/2277.

Ademais, o pedido de compensação ou restituição deve observar procedimento próprio instaurado pelo contribuinte quando verificar tributo recolhido indevidamente ou a maior do que o devido. Neste sentido, o pedido de restituição em auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte é inócuo, pois este não é o rito/procedimento adequado para tal pleito.

Neste sentido, cito acórdão nº 3301-002.525:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1997

(...)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO EM MEIO IMPRÓPRIO.

Pedido de Compensação deve ser formalmente apresentado à Receita Federal para ser apreciado pela própria Unidade competente,

Recurso Voluntário Negado"

Portanto, deve ser indeferido o pedido de restituição solicitado pelo RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Declaração de Voto

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro

Ao mesmo tempo em que rendo minhas homenagens ao Ilustre Relator, ouso discordar de suas conclusões sobre a extensão ao presente caso da imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Na lide administrativa ora sob apreço, a exigência fiscal teve origem no ganho de capital auferido em operação de venda de imóvel rural ao INCRA, em que a

recorrente alega, em sede preliminar, a isenção do tributo, por entender que houve, de fato, uma desapropriação, alcançada, portanto, pela regra imunizante constitucionalmente prevista.

Ao tratar da política agrícola e fundiária e da reforma agrária, a Constituição Federal estabelece:

> *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.*
>
> *§ 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 a ação de desapropriação.*
>
> *§ 3º* ***Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação.***
>
> *§ 4º O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício.*
>
> *§ 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****:*
>
> *I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra;*
>
> *II -* ***a propriedade produtiva****.*
>
> *Parágrafo único.* ***A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social.***

Ao contrário do que afirma o Nobre Relator, penso que não há lacuna no art. 185 do texto Constitucional. Não comungo da constatação do Relator de que a Constituição protege o produtor rural de medidas unilaterais do Poder Público, mas não protege esse mesmo produtor de invasões, depredações e outros atos provocados por movimentos sociais.

Desapropriar é um ato coercitivo pelo qual o Poder Público, para atender a finalidade específica e mediante justa indenização, apropria-se de patrimônio de particular, seja ele móvel, imóvel, urbano, rural, etc.

Como bem claro nos excertos acima, a União pode promover uma desapropriação de imóveis rurais nas circunstâncias citadas. Contudo, ao mesmo tempo em que o legislador constitucional originário reservou à União tal competência, resguardou do poder de império do Estado a propriedade produtiva.

E não poderia deixar de ser assim, afinal a inviolabilidade do direito à propriedade é garantida a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País, nos termos do art. 5º da CF/88, estando limitada, inclusive, de alterações por emendas constitucionais.

Ainda que, como regra, não exista hierarquia entre normas constitucionais, é inegável que existem preceitos que, sobre outros, aparentam guardar um aspecto de maior importância. Afinal, o que nos seria mais caro, o direito à vida ou o direito de herança? Sobre o tema, relevante destacar as considerações abaixo:

> *GERALDO ATALIBA, nesse sentido, afirma que "mesmo no nível constitucional, há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionadas pelos princípios. Estes se harmonizam, em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema (...)". Nesse aspecto, portanto, parece inarredável que nossa Carta Magna realmente "hierarquizou" princípios, "elegendo" os mais importantes para compor o núcleo essencial, ou, na expressão de LOWENSTEIN, para ser a "dimensão política fundamental". Tanto é verdade que alguns princípios são "irreformáveis", ou seja, estão imantados pela cláusula da inabolibidade (não podem ser abolidos), ao passo que outros podem ser, na forma do processo constitucional legislativo, suprimidos pelo poder constituinte derivado.* [1]

Assim, estando o direito à propriedade resguardado até mesmo do legislador constituinte derivado, não se pode aceitar como adequada qualquer interpretação de norma infra legal que venha macular a integridade de tal direito fundamental. Tampouco se pode entender como adequado um entendimento formal, expresso por um órgão que cuida da fiscalização do cumprimento da legislação tributária, que venha levantar dúvidas sobre a capacidade de nossas instituições em garantir a tutela do Estado contra os ataques de um ou outro grupo social.

Assim, ainda que diante de reiteradas tentativas de invasão por integrantes de movimentos sociais, é dever do Estado garantir o direito à propriedade, em particular, o da propriedade produtiva. Sendo certo que não se pode, de forma tão simplória, concluir que *um imóvel constantemente invadido, ameaçado e que esteja inserido em área de manifesta tensão social não exerça sua função social*, já que, conforme o próprio texto constitucional, a propriedade produtiva tem tratamento especial garantido por lei, com fixação de normas para o cumprimento de requisitos relativos a sua função social, os quais estão detalhados no art. 6º da Lei 8.629/93, e dentre os quais merece destaque:

[1] apud, LIMA, George Marmelstein. A hierarquia entre princípios e a colisão de normas constitucionais. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, III, n. 8, fev 2002. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5614 >. Acesso em fev 2018.

> *§ 7º Não perderá a qualificação de propriedade produtiva o imóvel que, por razões de força maior, caso fortuito ou de renovação de pastagens tecnicamente conduzida, devidamente comprovados pelo órgão competente, deixar de apresentar, no ano respectivo, os graus de eficiência na exploração, exigidos para a espécie.*

Nesta esteira, estando o Poder Público impedido, por preceito constitucional, de desapropriar imóvel produtivo, o INCRA foi autorizado, nos termos do Decreto nº 433/92, a adquirir, mediante compra e venda, imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária, devendo recair tais operações, preferencialmente, sobre áreas de manifesta tensão social para assentamento de trabalhadores rurais.

Nos termos do Decreto 433/92, o rito de aquisição de tais imóveis passa pela seleção das propriedades rurais que se pretende adquirir e cada processo administrativo de aquisição é instaurado a partir de oferta de venda formulada pelo proprietário vendedor (§§ 1º e 2º do Decreto 433/92), que deve conter o preço pedido, a forma e as condições de pagamento e a expressa permissão para que o INCRA proceda a vistoria de avaliação do imóvel ofertado.

Ainda que tal avaliação seja feita em conformidade com o disposto na Lei 8.629/93, não há qualquer prejuízo à essência da operação de compra e venda em curso, a uma porque o que se espera com tal procedimento é aferir o preço atual de mercado do imóvel, incluindo terras, acessões naturais, matas e florestas e benfeitorias (art. 12, Lei 8.629/93); a duas porque o preço, a despeito da avaliação efetuada pelo INCRA, será ajustado previamente com o proprietário do imóvel (inciso V, art. 10 do Decreto 433/92). Ou seja, não há previsão legal para que o preço de avaliação do INCRA seja o preço pelo qual será concluída a operação.

Assim, a aquisição de imóvel rural pelo INCRA não guarda relação ou semelhança com a desapropriação de imóveis para fins de reforma agrária, tratando-se de institutos absolutamente diversos, sendo um fruto do poder de império Estatal e outro constituindo-se em uma operação regular de compra e venda, cuja concretização depende da expressa vontade do adquirente, neste caso o INCRA, e do vendedor, neste caso o proprietário do imóvel rural produtivo.

É certo que normas imunizantes, ao contrário das isentivas, devem ser interpretadas de forma ampla, mas tal exercício não pode inovar a intenção do legislador constituinte, deve sim buscar o exato sentido do comando constitucional. Por outro lado, tais normas configuram limitações ao poder de tributar e interpretá-las de forma inadequada pode deturpar todo o conteúdo e o alcance de outros direitos e garantias previstos no mesmo texto.

O art 110 da Lei 5.172/66 (CTN), assim dispõe:

> *Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Ora, se a lei não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma do direito privado utilizados pela Constituição Federal, muito menos pode o

operador do Direito aplicar a lei ao caso concreto, por analogia, alterando a definição de institutos e limitando ainda mais a competência tributária conferida pelo texto Constitucional.

No caso em tela, a operação foi de compra e venda e não de desapropriação. O proprietário do imóvel rural concordou com os termos finais do ajuste e concluiu regularmente a operação de alienação. Naturalmente, nada impede que eventuais lesões a direitos, decorrentes de uma condução administrativa do processo de compra e venda desalinhada à lei, possam ser submetidas à apreciação do judiciário, mas mesmo que existentes alegações nesse sentido, não há qualquer alteração na natureza do ajuste levado a termo com o INCRA, do qual resultou o fato gerador objeto do lançamento fiscal.

Por todo o exposto, entendo que não prosperam as razões recursais, razão pela qual voto pelo não provimento do recurso voluntário neste tema.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro