



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.720723/2010-68
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.545 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERGIO CARLOS DE GODOY HIDALGO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005

IRPF. GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE IMÓVEL RURAL PELO INCRA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O GANHO DE CAPITAL.

Incide Imposto de Renda sobre ganho de capital na alienação, para o INCRA, de imóvel rural, não se aplicando ao caso a imunidade do artigo 184, § 5º, da Constituição, que alcança apenas os imóveis “desapropriados” para fins de reforma agrária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.545 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10140.720723/2010-68

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2201-004.301, proferido pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, em 7 de março de 2018, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 2.279:

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.

O referido Recurso Especial, fls. 2.301 e seguintes, foi admitido pelo Despacho de fls. 2.346 e seguintes para **rediscussão da matéria atinente à isenção de ganho de capital na alienação de propriedade rural ao INCRA.**

Em seu recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou, em suma:

- a) a compra e venda do imóvel rural denominado Fazenda Santa Mônica não pode ser equiparada a uma desapropriação propriamente dita, nem a uma desapropriação indireta, pois houve aquisição regular, inclusive com indenização prévia.
- b) não tendo havido juridicamente desapropriação, o Contribuinte não possui o direito ao gozo da respectiva imunidade constitucional;
- c) 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;
- d) 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;
- e) é imperiosa a reforma do acórdão recorrido para o integral restabelecimento do lançamento.

O Contribuinte, em sede de contrarrazões, fls. 2.362 e seguintes, sustentou, em síntese, que:

- a) na hipótese de ser dado provimento ao recurso do Contribuinte, as demais questões suscitadas em sede de Recurso;
- b) várias decisões proferidas pelo CARF dão base para a negativa de provimento ao Recurso interposto;
- c) em razão da impossibilidade de desapropriação de áreas produtivas, a União editou o Decreto 2.614/98, que permite a aquisição, mediante compra e venda de imóveis rurais destinados à Reforma Agrária, mediante seleção do INCRA em áreas de manifesta tensão, com preço determinado por avaliação feita pelo próprio INCRA para se

encontrar o preço justo, sendo o pagamento realizado em TODA, resgatáveis a partir do segundo ano, e em até vinte anos;

d) a venda não se deu simplesmente por vontade do proprietário da área, mas sim por coação, já que as terras estavam invadidas, havendo saques à Fazenda, impossibilitando o proprietário de trabalhar;

e) o artigo 4º do CTN esclarece que a denominação do título não define a natureza jurídica do tributo, ou seja, o nomen iuris não define o tributo, e, portanto, independente de haver escritura de compra e venda, verifica-se, no presente caso, ter ocorrido uma desapropriação disfarçada, e assim é que este caso deve ser tratado;

f) o laudo de avaliação para se chegar ao justo preço e à justa indenização são idênticos, pois os requisitos são descritos na mesma lei para ambos os casos;

g) não se pode afirmar que a alienação para o INCRA de área rural para fins de reforma agrária se trata de compra e venda, instituto de direito privado, de livre negociação, sendo que a definição trazida no art. 481 do CC é a de que a compra e venda é uma obrigação de uma parte transferir o domínio de certa coisa e outra parte pagar o preço em dinheiro, o que não ocorre na presente situação;

h) mostra-se incontroverso que a invasão da área e a ausência de vontade do recorrente na presente alienação;

g) a CF proíbe o tratamento desigual de Contribuintes que se encontrem em situação equivalente, bem como assegura o direito de propriedade, que devem ser considerados;

h) o valor pago a título de indenização sequer é suficiente para repor o valor do patrimônio construído ao longo dos anos, e o recorrido não pode ser punido ainda mais com o pagamento de imposto sobre o ganho de capital que não existiu, pois a indenização é reposição de capital e não ganho;

i) espera o Recorrido o não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade.

Conforme narrado, foi admitida para rediscussão a **matéria atinente à isenção de ganho de capital na alienação de propriedade rural ao INCRA**.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu recurso, que a compra e venda do imóvel rural denominado Fazenda Santa Mônica não pode ser equiparada a uma desapropriação propriamente dita, nem a uma desapropriação indireta, pois houve aquisição regular, inclusive com indenização prévia. Não tendo havido juridicamente desapropriação, o Contribuinte não possui o direito ao gozo da respectiva imunidade constitucional.

Afirma o Recorrido, em defesa da insubsistência do lançamento, 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 estendida à compra e venda.

Ademais, aduz o Contribuinte que o art. 150, II, da Constituição da República proíbe seja dado tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Portanto, em suma, o argumento central da Procuradoria refere-se à impossibilidade de se considerar o alcance da imunidade prevista no art. 184, § 5º, da CF, diante da distinção existente entre as características da desapropriação e da compra e venda subjacente à exigência em discussão, pois não é juridicamente admitida a desapropriação de terras produtivas, o que ensejaria uma interpretação inconstitucional.

Por outro lado, o Recorrido advoga a tese principal de que a autorização para a compra e venda estabelecida pelo Decreto n.º 433/92 visa exatamente suprimir a lacuna deixada pelo art. 185 da Constituição, na medida em que concede instrumento para a implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária em propriedades produtivas, razão pela qual os institutos em questão são equiparados e geram idênticos efeitos.

Assim, insta perquirir a natureza da relação jurídica estabelecida entre o Contribuinte e o Incra, se de direito privado - simples compra e venda sujeita à tributação pelo ganho de capital -, ou público - equiparando-se, portanto, à desapropriação, e, desse modo, acobertada pela imunidade (art. 184, § 5º, da CF).

A fim de elucidar o contexto do tema trazido ao Colegiado, cabe tecer os contornos peculiares da alienação de propriedade rural ao INCRA, que ensejou o ganho de capital tributado.

O Decreto n.º 433, de 24 de janeiro de 1992 dispõe sobre a aquisição de imóveis rurais para fins de reforma agrária, por meio de compra e venda, sob a justificativa de regulamentar os arts. 2º, § 2º, alínea “a”; 6º, 7º, 8º, 16, parágrafo único; 17, “caput” e alínea “c”, e 31, da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, e 18, da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966. Observe-se:

Lei n.º 4.504/64 (Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências).

Art. 2º É assegurada a todos a oportunidade de **acesso à propriedade da terra**, condicionada pela sua **função social**, na forma prevista nesta Lei. (...).

§ 2º É dever do Poder Público:

a) promover e criar as **condições de acesso do trabalhador rural à propriedade da terra economicamente útil**, de preferência nas regiões onde habita, ou, quando as circunstâncias regionais, o aconselhem em zonas previamente ajustadas na forma do disposto na regulamentação desta Lei; (...).

Art. 7º Mediante **acordo com a União, os Estados** poderão encarregar funcionários federais da execução de Leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades, pertinentes aos problemas rurais, e, reciprocamente, a União poderá, em matéria de sua competência, cometer a funcionários estaduais, encargos análogos, provendo às necessárias despesas de conformidade com o disposto no parágrafo terceiro do artigo 18 da Constituição Federal.

Art. 8º **Os acordos, convênios ou contratos** poderão conter cláusula que permita expressamente **a adesão de outras pessoas de direito público, interno ou externo, bem como de pessoas físicas nacionais ou estrangeiras, não participantes direta dos atos jurídicos celebrados.**

Parágrafo único. **A adesão** efetivar-se-á com a só **notificação oficial às partes contratantes, independentemente de condição ou termo.** (...).

Art. 16. **A Reforma Agrária visa a estabelecer um sistema de relações entre o homem, a propriedade rural e o uso da terra, capaz de promover a justiça social, o progresso e o bem-estar do trabalhador rural e o desenvolvimento econômico do país, com a gradual extinção do minifúndio e do latifúndio.**

Parágrafo único. O Instituto Brasileiro de Reforma Agrária será o órgão competente para **promover e coordenar a execução dessa reforma, observadas as normas gerais da presente Lei e do seu regulamento.** (...).

Art. 17. O acesso à propriedade rural será promovido mediante a distribuição ou a redistribuição de terras, pela execução de qualquer das seguintes medidas:

- a) desapropriação por interesse social;
- b) doação;
- c) compra e venda;**
- d) arrecadação dos bens vagos;
- e) reversão à posse (Vetado) do Poder Público de terras de sua propriedade, indevidamente ocupadas e exploradas, a qualquer título, por terceiros;
- f) herança ou legado. (...).

Art. 31. É o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária autorizado a:

- I - firmar convênios com os Estados, Municípios, entidades públicas e privadas, para financiamento, execução ou administração dos planos regionais de Reforma Agrária;
- II - colocar os títulos da Dívida Agrária Nacional para os fins desta Lei;
- III - realizar operações financeiras **ou de compra e venda** para os objetivos desta Lei;
- IV - praticar atos, tanto no contencioso como no administrativo, inclusive os relativos à desapropriação por interesse social ou por utilidade ou necessidade públicas.

Lei nº 4.947/66 (Fixa Normas de Direito Agrário, Dispõe sobre o Sistema de Organização e Funcionamento do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, e dá outras Providências)

Art. 18 - Será cometida aos Governos dos Estados, dos Territórios Federais, dos Municípios e do Distrito Federal, **mediante convênios** firmados na forma dos artigos 6º, 7º e 8º da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, **a responsabilidade da execução, em colaboração com o IBRA, dentro dos respectivos limites territoriais, de tarefas que visem à implantação da Reforma Agrária, bem como à fiscalização do cumprimento das instruções e outros atos normativos baixados para consecução daquele objetivo.**

Parágrafo único. A celebração e o cumprimento dos convênios podem constituir condição para a concessão de assistência técnica e financeira por parte do Governo Federal.

Além dos dispositivos colacionados, o Decreto nº 443/1992, em seu artigo 1º, também faz remissão à Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que trará da regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. Essa Lei dispõe sobre a **compra e venda dentro do dispositivo acerca da desapropriação por interesse social**, sendo que, em 2016, foi retirada a expressão “**compra e venda**” do parágrafo § 4º, que tratava do tema, substituindo-se pela expressão “**acordo administrativo ou acordo realizado no âmbito do procedimento previsto na LC 76, de 6 de julho de 1993**”, que dispõe sobre o processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Segue o teor do art. 5º da Lei 8.629/93:

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**. (...).

~~IV do segundo ao vigésimo ano, quando emitidos para indenização de imóvel com área superior a 150 (cento e cinquenta) módulos fiscais.~~

~~§ 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)~~

~~§ 4º Na hipótese de acordo administrativo ou acordo realizado no âmbito do procedimento previsto na Lei Complementar nº 76, de 6 de julho de 1993, 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: (Redação dada pela Medida Provisória nº 759, de 2016)~~

§ 4º Na hipótese de **ACORDO ADMINISTRATIVO OU ACORDO REALIZADO NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO PREVISTO** na Lei Complementar nº 76, de 6 de julho de 1993, **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: (Redação dada pela nº Lei nº 13.465, de 2017) (...).

Porém, no citado artigo 5º, foi mantida a expressão compra e venda, mas com a possibilidade de pagamento **em dinheiro, *ipsis litteris***:

§ 7º **Na aquisição por compra e venda ou na arrematação judicial de imóveis rurais destinados à implementação de projetos integrantes do Programa Nacional de Reforma Agrária, o pagamento poderá ser feito em dinheiro, na forma estabelecida em regulamento.** (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)

Assim, o Decreto regulamentar utilizado como fundamento da aquisição de imóvel rural para fins de reforma agrária pelo INCRA, com os regramentos relativos aos dispositivos legais transcritos, de forma expressa salientou que “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. 2º do Decreto 433/92).

Tal regra se alinha ao disposto no art. 15 do Estatuto da Terra, que assim assevera:

Art. 15. A implantação da Reforma Agrária em terras particulares será feita em caráter prioritário, **quando se tratar de zonas críticas ou de tensão social.**

Salienta-se que o direito de propriedade configura garantia constitucional que assegura ao seu detentor as prerrogativas de **usar, fruir, dispor e reaver a coisa dominada, de modo absoluto, exclusivo e perpétuo.** Neste sentido, o art. 5º, XXII, garante a todos o direito de propriedade que, conforme o inciso XXIII, do mesmo dispositivo, **deverá atender a sua função social.**

Corroborando o exposto, o Código Civil, em seu art. 1.231 dispõe que: “a propriedade presume-se **plena e exclusiva, até prova em contrário**”.

Nessa seara, o **Relator do Acórdão recorrido** teceu as seguintes considerações:

Da leitura dos dispositivos acima, 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.**

Nota-se que as terras escolhidas, com prioridade, para os fins da reforma agrária são especificamente as que estão situadas em **zonas críticas ou de tensão social.**

Não é por acaso a previsão legal sob exame, pois busca a lei compatibilizar o instrumento da aquisição das terras rurais para fins de reforma agrária com a Constituição Federal, visando a realização de **justiça social** (desconcentração da propriedade das mãos dos grandes grupos econômicos) **e do atendimento à função social da propriedade** (a terra deve ser enxergada como um meio de produção a ser mantido em grau satisfatório de produtividade, observadas as normas ambientais e trabalhistas).

Nesse sentido, menciona-se a previsão expressa contida no art. 1º do Estatuto da Terra:

Art. 1. Esta Lei regula os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola.

§ 1º Considera-se Reforma Agrária o conjunto de **medidas que visem a promover melhor distribuição da terra, mediante modificações no regime de sua posse e uso, a fim de atender aos princípios de justiça social e ao aumento de produtividade.**

Desses princípios extrai-se a conclusão lógica de que as terras invadidas ou sujeitas às tensões sociais sofrem limitações ofensivas à sua funcionalidade, devendo, portanto, ser alvo prioritário da aquisição para utilização na reforma agrária.

No presente caso concreto, importante se faz reiterar os dados fáticos examinados no Colegiado *a quo*, os quais são tomados como premissa, que são seguintes:

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 FETAGRIMS (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 sociais 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.

Nessa situação, apesar de evidente a redução da função social da propriedade rural, com notável violação ao direito de propriedade e às regras ambientais constitucionalmente assegurados, as terras não se sujeitam à desapropriação especial rural prevista no art. 184 da CF, considerando o fato de se tratarem de terras produtivas, de acordo com o art. 185, inciso II, da CF, como se verifica das transcrições abaixo:

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.**

É indiscutível que a intervenção do Estado no Direito de Propriedade decorre do princípio basilar da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Dessa forma, em virtude da possibilidade de limitação dos direitos individuais, na busca de satisfação das necessidades coletivas, o ente estatal poderá restringir o uso da propriedade ou retirá-la do particular, desde que devidamente justificada a conduta estatal.

Na desapropriação, em regra, há uma limitação direta aos direitos individuais, mediante intervenção supressiva da propriedade. Contudo, no caso ora analisado de aquisição de imóvel para fins de reforma agrária, tem-se inicialmente uma limitação restritiva indireta do

direito de propriedade, na medida em que o Poder Público tem o dever de assegurar o exercício do direito de propriedade do particular, e, não o fazendo a contento, devido a situação fática relativa às invasões e danificações na propriedade por grupos provocados pela CUT, como disposto pela decisão recorrida, acaba limitando as faculdades do proprietário no uso, gozo e disposição da propriedade, sujeitando-se à ingerência do INCRA na aquisição das suas terras, convolvando-se em uma limitação supressiva da propriedade.

Não está em questionamento o fato de o procedimento adotado pelo INCRA ser constitucional ou não, se ele esbarra ou não na impossibilidade de desapropriação de terras produtivas, consequência da situação peculiar narrada, mas sim chama-se a atenção para a existência clara de óbice à liberdade contratual, no contrato de compra e venda sob análise, posto que, aparentemente, a vontade do proprietário não se manifesta de forma livre e desimpedida, devido a restrições indiretas externas.

Dessa forma, posta a situação fática pré-estabelecida pela instância competente, a análise da questão jurídica controvertida faz-se com base na necessidade de se interpretar o direito como um todo, de forma sistemática, evitando-se conclusões que contrariem regras jurídicas correlatas e de primordial observância dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Mostra-se evidente que o negócio jurídico realizado entre o Contribuinte e o INCRA não se subsume às regras de direito privado, por todas os fundamentos colocados, principalmente pelo constante da decisão vergastada, bem como em razão da forma de pagamento por meio de Títulos da Dívida Agrária, de modo similar ao procedimento adotado na desapropriação.

A natureza jurídica dos referidos títulos, conforme se extrai da vasta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é indenizatória. Os TDAs são utilizados para indenizar proprietários em decorrência de desapropriações.

Assim, embora não haja identidade integral com o instituto da desapropriação, salta aos olhos uma equivalência lógica do instituto com a providência adotada pelo INCRA, no caso analisado, devido às suas peculiaridades, devendo se interpretar a norma em consonância com o direito de propriedade, pois o regramento legal aplicado ao procedimento da compra e venda para fins de reforma agrária é o mesmo aplicável ao procedimento administrativo da desapropriação, apenas com distinções que objetivam uma maior celeridade.

Notadamente, a legislação que trata da aquisição da propriedade rural para reforma agrária tem como fito agilizar o procedimento para fins de reforma agrária, em razão das dificuldades e imbróglis da desapropriação tradicional, visando assegurar o máximo alcance da função social da propriedade e da justiça social.

Compulsando-se o processo administrativo instaurado para a realização do negócio de compra e venda, diante das regras aplicadas, o instituto se assemelha tanto com a desapropriação que, por várias vezes, o próprio Ministério Público se utiliza do termo desapropriação.

Em vista de todo o exposto, a complexidade do tema decorre das suas peculiaridades fáticas em meio a realidade social do nosso país, da qual não podemos nos afastar quando da interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Assim, no meu entender, no estudo do alcance da imunidade sob análise, não se deve avaliar se foram cumpridas ou não as regras pertinentes ao instituto da desapropriação, se

foi adequado ou não o procedimento adotado, mas sim identificar a natureza jurídica do instituto em questão e, após, averiguar a subsunção à regra limitativa constitucional do poder de tributar.

Acerca da imunidade, pertinente citar as considerações de Luís Eduardo Schoueri, como passo a expor:

O Princípio da Função Social da Propriedade tem relevância, na interpretação da Ordem Econômica, quando se examina, por exemplo, o art. 184 do texto constitucional, que trata da desapropriação do “imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social”. O art. 185, por sua vez, ao declarar insuscetíveis de desapropriação a pequena e média propriedade rural e a propriedade produtiva, dá os primeiros parâmetros para o que seja a função social da propriedade, cujos critérios cumulativos são arrolados no art. 186: (i) aproveitamento racional e adequado; (ii) utilização adequada dos recursos naturais disponíveis do meio ambiente; (iii) observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e (iv) exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.(...).

No caso da desapropriação por reforma agrária, não há falar em falta de capacidade contributiva; mais adequado é reconhecer que, sendo a desapropriação um ato do Estado, não pode ela implicar tributação, sob pena de se dar o efeito do confisco. Afinal, é pressuposto do sistema tributário que o contribuinte tenha a liberdade de incorrer, ou não, no fato tributário.

Destarte, a imunidade no âmbito da desapropriação abarca a situação do presente lançamento, em razão da sua elevadíssima carga valorativa, vislumbrando-se que o constituinte afastou a sua afetação ao imposto ora exigido, considerando que a garantia da propriedade privada não pode ser eliminada ou reduzida à uma função simbólica.

Ademais, como bem levantou o Recorrido, a eventual manutenção do presente lançamento *“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”*.

A decisão mencionada acrescenta ainda a constatação de 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*.

Também ressalta, acertadamente, o acórdão *a quo* que o inciso II do artigo 150 da CF *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*.

Acolho os argumentos mencionados, pois entendo que o valor recebido pelo proprietário na alienação da sua propriedade rural para fins de reforma agrária, diante do procedimento administrativo adotado, bem como da sua finalidade, tem natureza de indenização recebida em decorrência de uma intervenção do Estado na propriedade, que, ocorrida indiretamente, ensejou a supressão do direito de propriedade do particular em razão do interesse social.

Portanto, a operação realizada não se amolda às regras civis acerca da compra e venda, na qual, conforme dispõe o art. 481 do Código Civil, o pagamento do preço se dá em dinheiro. Além disso, a compra e venda ora analisada possui expressamente a mesma finalidade

da desapropriação, que é a da reforma agrária, bem como a mesma sistemática de preço e de forma pagamento, por meio de títulos regatáveis em até 20 anos.

Nesse contexto, buscando uma interpretação que se alinhe aos direitos fundamentais dispostos na Constituição, com atribuição da maior eficácia possível às normas constitucionais, bem como em consonância com a aplicação das normas de imunidade tributária pela Suprema Corte, notadamente pautada pela teleologia, mantenho a decisão de segunda instância.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente).

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator-designado.

Divergi da Relatora quanto ao mérito.

A Relatora manteve o que decidido no Acórdão de Recurso voluntário que, acolhendo alegação do contribuinte, concluiu, em síntese, que, embora se tratasse no caso de compra do imóvel pelo INCRA e não de desapropriação para fins de reforma agrária, os dois institutos se assemelham, de modo que, aplicar-se-ia a imunidade prevista no caso de desapropriação para fins de reforma agrária. Para assim concluir a Relatora afirma que, “embora não haja identidade integral com o instituto da desapropriação, salta aos olhos uma equivalência lógica do instituto. Refere-se ao que chama de peculiaridades do caso, notadamente o de o imóvel ter sido invadido; e argumenta que o regramento legal aplicado à desapropriação é o mesmo do da compra e venda para a reforma agrária.

Pois bem, antes de avançar no caso, convém por em relevo as circunstâncias fáticas relevantes para a análise que ora se empreende e que foram devidamente relatados no Acórdão Recorrido.

O imóvel em questão, com área de 7.960,2 (matrículas nºs. 1680, 1681 e 1682), foi adquirido, respectivamente, em 08/08/1997, 15/08/1997 e 13/04/1997; em 15/10/2000. As matrículas nº 1681 e 1682 foram transferidas para a pessoa jurídica Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A. O presente lançamento, portanto, refere-se apenas à alienação da propriedade referente à matrícula nº 1680.

Segundo o Relatório fiscal, o valor da venda foi R\$ 15.261.823,19, sendo R\$ 2.159.278,16 relativo às benfeitorias (recebido em moeda) e R\$ 13.102.545,03 relativo à Terra Nua, recebido em TDAs. O custo de aquisição da Terra nua foi R\$ 700.000,00, sendo, portanto, o ganho de capital R\$ 12.402.545,03.

Pois bem, diante desse quadro, salta aos olhos que a operação resultou extraordinariamente rentável para o alienante, não se cogitando aqui de prejuízo na operação. Isto é, a operação produziu renda para o contribuinte (ganho de capital) sujeitando-se à incidência do imposto de renda.

O que se discute, todavia, é a extensão da imunidade prevista no art. 184 da Constituição aos casos de operação e compra e venda para o INCRA, especialmente o parágrafo 5º. Confira-se:

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.

O dispositivo é claro: São isentas “as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”. Desapropriação e compra e venda são operações distintas: a primeira, decidida unilateralmente pelo estado, a segunda negociada com o proprietário. O argumento de que as operações são parecidas e, portanto, deveriam ter o mesmo tratamento, a meu ver, data vênica, carece de um mínimo de consistência jurídica. Ainda que se considera-se que os institutos são parecidos, o que não são, mas admitindo-se que são, apenas para argumentar, ser parecido não é ser igual. Quisesse a constituição dar tratamento idêntico aos institutos não teria introduzido no texto a cláusula restritiva “imóveis desapropriados”.

O argumento de que se tratava de imóveis invadidos, o que teria levado o proprietário a ser coagido a realizar a venda, também não socorre a tese. Primeiro, porque se trata de análise subjetiva, pois não se pode aferir se, de fato, o proprietário estava alienado da posse do imóvel, e, se estava, em que extensão. E, segundo, ainda que estivesse, isso não mudaria a natureza da operação, que como visto foi negociada livremente e concluída de maneira extraordinariamente rentável para o sujeito passivo.

Penso, por fim, que não cabe ao julgador administrativo, cujo mister consiste em examinar a legalidade do ato administrativo do lançamento, arvorar-se a intérprete da constituição para ampliar ou restringir o alcance do texto constitucional a partir de análises subjetivas de princípios de direito ou de conceitos jurídicos como o de direito de propriedade ou de uma suposta “equivalência lógica” entre desapropriação e compra e venda pelo INCRA, missão exclusiva do Supremo Tribunal Federal. Em verdade, a tese sustentada pela Relatora põe em discussão a constitucionalidade da própria norma constitucional (§ 5º, do art. 184, em relação à expressão “imóvel desapropriado para fins de reforma agrária”).

Ressalte-se, inclusive, que o fato de a tese que tenta sustentar a pretensão da contribuinte ancora-se nesse tipo de tese jurídica revela a sua própria fragilidade, ante a ausência de outros fundamentos que pudesse ser abraçados com um mínimo de consistência jurídica.

Enfim, o fato é que desapropriação e compra e venda, ainda que esta seja realizada para o INCRA, são institutos distintos, e a constituição é clara ao delimitar a imunidade aos casos de desapropriação. No caso, houve uma alienação mediante contrato de compra e venda, em que o contribuinte efetivamente adquiriu renda, na forma de ganho de capital, estando sujeito à incidência do imposto de renda.

Ante o exposto, conheço do Recurso da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Documento Assinado Digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa