



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10140.720723/2010-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2201-008.874 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de junho de 2021  
**Embargante** SERGIO CARLOS DE GODOY HIDALGO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/11/2005

**GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL.**

A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

**GANHO DE CAPITAL. SUJEITO PASSIVO. LEGÍTIMO PROPRIETÁRIO.**

Conforme dispõe o Código Civil, a transferência da propriedade só é considerada juridicamente realizada quando registrada no cartório de imóveis, quando então essa propriedade passa a ser, inclusive, oponível a terceiros.

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ganho de capital na alienação de imóvel é o legítimo proprietário do imóvel, assim qualificado no registro de imóveis.

**GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. RECEBIMENTO DE TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA. ALIENAÇÃO À VISTA.**

Considera-se venda à vista o recebimento de Títulos da Dívida Agrária - TDAs adquiridos na data de alienação, mesmo que referidos títulos possuam data de resgate futura. No momento da venda e do recebimento dos títulos, estes representam a efetiva aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica auferida pelo contribuinte, passível de tributação pelo ganho de capital.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Trata-se de retorno dos autos para novo julgamento do recurso voluntário de fls. 2129/2222, após a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) de fls. 2397/2409, que reformou o Acórdão n.º 2201-004.301, proferido por esta Colenda Turma (fls. 2279/2299), o qual decidiu que estaria imune do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação, para o INCRA, de imóvel rural. Assim, superada esta questão, o processo retornou para esta Turma para que fossem apreciados os outros argumentos apontados pelo contribuinte no seu recurso voluntário.

No acórdão de fls. 2279/2299, assim foi relatado o caso:

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:

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;

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);

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;

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);

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;

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:

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;

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Neste sentido, concluiu a fiscalização que não houve uma operação única, realizada somente pelo RECORRENTE, mas sim operações conjugadas. A área de matrícula n.º 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 n.º 1681 e n.º 1682) 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 n.º 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 carácter 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:

**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;

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);

**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, conseqüentemente, traz em seu bojo valores irreais;

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.

Alega não ter ocorrido ganho de capital. De fato, em abril de 2005 o RECORRENTE adquiriu, 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;

**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 n.º 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;

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;

Bitributação: Prevalendo 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;

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório.

Ademais, o RECORRENTE afirma que existe processo (n.º 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.

## **Do acórdão proferido por esta Turma**

Como pontuado anteriormente, na primeira oportunidade em que apreciou o caso, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da entendeu por dar procedência ao recurso voluntário, determinando como imune o ganho de capital objeto do presente caso, conforme ementa adiante (fls. 2279/2299):

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 n.º 433/92 (alterado pelo Decreto n.º 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.

Tendo em vista o reconhecimento da imunidade, os demais argumentos apresentados pelo RECORRENTE foram julgados prejudicados.

### **Recurso especial da Fazenda Nacional**

Em face deste acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de fls. 2301/2315. O mesmo foi admitido pelo Despacho de fls. 2346/2356 para rediscussão da matéria atinente à isenção de ganho de capital na alienação de propriedade rural ao INCRA.

Conforme relato do acórdão proferido pela CSRF, a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou em seu recurso, 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, por sua vez, argumentou o seguinte em sede de contrarrazões de fls. 2362/2376:

- 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.

## **Do acórdão da CSRF**

Quando do julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional, a CSRF, por voto de qualidade, deu provimento ao inconformismo da Fazenda Nacional. Segue, adiante transcrito, os principais trechos do voto vencedor do julgamento (fls. 2397/2409):

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 n.ºs. 1680, 1681 e 1682), foi adquirido, respectivamente, em 08/08/1997, 15/08/1997 e 13/04/1997; em 15/10/2000. As matrículas n.º 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 n.º 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 vênua, 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 ancorar-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.

Assim, entendeu o CSRF que 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.

### **Embargos de declaração**

O contribuinte opôs os embargos de declaração (fls. 2421/2422), alegando a existência de omissão dos Conselheiros quanto à aplicação da Lei nº 13.988, publicada em 14/04/2020 (que extinguiu o voto de qualidade no CARF), pois nada foi mencionado a esse respeito, mesmo sendo o acórdão assinado pelo Redator Designado em 14/04/2020 (na data da publicação da citada lei) e pela Presidente em exercício em 17/04/2020 (após a publicação de tal lei). Confira-se nos embargos de declaração:

(...)

Justificada pois sua tempestividade, vamos tratar da omissão que deveria ter sido enfrentada pelos conselheiros, os quais silenciaram sobre o cerne da questão, senão vejamos:

Em 14.04.20, em edição extra do Diário Oficial da União - D.O.U., foi publicada a lei 13.988/20, já em vigor, resultante da conversão, com emendas, da medida provisória 899/19, intitulada "MP do Contribuinte Legal", cuja uma das finalidades prevista em seu artigo 28, é o fim do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mediante a inclusão do artigo 19-E à lei 10.522/02.

Pois bem, vê-se que o acórdão ora embargado foi resolvido por meio do voto de qualidade, não sendo sequer mencionada a aplicação da referida lei. em processo não finalizado mesmo sendo o acórdão assinado pelo Redator Designado Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa em 14.04.20 (mesmo dia da publicação da lei mencionada) e pela Presidente em exercício Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo somente em 17.04.20 (após a publicação da referida lei), retirando-lhe o direito ao benefício ali concedido, qual seja, quando houver empate nos julgamentos levados a efeito por órgãos colegiados, a questão deverá ser decidida favoravelmente ao contribuinte.

(...)

Quando da análise de admissibilidade dos Embargos de Declaração (fls. 2428/2430), após constatar a sua tempestividade, a Presidente da 2ª Turma da CSRF negou seguimento dos referidos Embargos, tendo em vista que a manifestação da Turma sobre a matéria veiculada no recurso especial e a proclamação do resultado do julgamento ocorreram em data anterior à da publicação da referida lei (14/04/2020), e as assinaturas postas no aresto apenas formalizam a decisão já prolatada naquela sessão de julgamento. Desse modo, entendeu que não há omissão no acórdão embargado, pois não seria possível à Turma se pronunciar sobre lei que inexistia na data em que o julgamento foi realizado.

Diante do exposto, manteve o acórdão proferido pela CSRF (fls. 2397/2409) e determinou o encaminhamento para a ciência ao Contribuinte acerca do referido despacho.

### **Do retorno dos autos para o colegiado de origem.**

Após o indeferimento dos embargos de declaração, o processo retornou para este Conselheiro Relator para que fossem apreciadas as demais razões do recurso voluntário, conforme consignado no acórdão da CSRF.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator

De início, cumpre ressaltar que o presente acórdão apreciará exclusivamente as matérias que retornaram para julgamento desta corte após a decisão a CSRF. Isto é, a matéria abordada no primeiro julgamento (acórdão n.º 2201-004.301, fls. 2279/2299), qual seja, a preliminar de isenção do imposto de renda, não será objeto de apreciação deste acórdão.

Resta, assim, apreciar os seguintes tópicos do recurso voluntário:

- III.1.b - SEGUNDA PRELIMINAR: DO VALOR DA ALIENAÇÃO
- III. 2 - DO MÉRITO:
- III.2.a - DA PROPRIEDADE DOS IMÓVEIS E DA ERRÔNEA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.
- III.2.b - DA NÃO OCORRÊNCIA DO GANHO DE CAPITAL.
- III.2.c DO RECEBIMENTO A PRAZO.
- III.2.d. DO DESÁGIO
- III.2.e DA BITRIBUTAÇÃO - VALORES PAGOS A MAIOR A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO PELAS BENFEITORIAS.
- III.2.f. DO EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA

## **I. PRELIMINAR**

### **I.a. Do Valor da Alienação**

Em síntese, o RECORRENTE defende que o valor constante na matrícula do imóvel não pode ser considerado como base de cálculo do presente lançamento. Na verdade, o valor do ganho de capital deve corresponder ao efetivo preço da operação de venda, conforme descrito na escritura pública (fls. 2079/2101) e na Portaria n.º 481, de 31/10/2005.

Segundo o contribuinte, há divergências, pois o preço do imóvel na certidão imobiliária foi majorado para atender a normas específicas da legislação de registros públicos. Ato contínuo, defende que consulta ao contrato de compra e venda firmado com o INCRA, bem como aos títulos públicos emitidos pelo órgão para pagamento da dívida, é possível constatar que o valor efetivo da transação não é aquele informado como valor do imóvel na certidão imobiliária.

Neste ponto, apesar de uma certa razoabilidade quanto aos argumentos do contribuinte, entendo que não merece reforma o lançamento na medida que a apuração do ganho de capital de imóvel rural deve considerar o VTN dos anos de aquisição e de venda, não se relacionando com o valor recebido pela alienação.

Sobre o tema, cito os termos do art. 19 da Lei n.º 9.393/96:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

No caso, quando da venda ao INCRA, a escritura pública deixou claro que, do valor total da venda correspondente à terra nua (R\$ 51.954.288,92), metade seria pago ao RECORRENTE e a outra metade seria paga à PLATINA AGROPECUÁRIA S/A. Por sua vez, restou consignado nas matrículas dos imóveis os seguintes valores de venda correspondente à terra nua:

- Matrícula 1680 (propriedade do RECORRENTE): R\$ 13.102.545,03;
- Matrícula 1681 (propriedade da PLATINA AGROPECUÁRIA S/A): R\$ 15.532.570,90; e
- Matrícula 1682 (propriedade da PLATINA AGROPECUÁRIA S/A): R\$ 23.319.372,99.

A soma acima corresponde exatamente ao valor de venda da terra nua constante da escritura. Sendo assim, verifica-se que o valor da venda foi rateado pela unidade cartorária de forma desigual para as três matrículas, muito provavelmente de forma proporcional ao tamanho de cada imóvel.

Assim, entendo correta a atitude do auditor fiscal de adotar como valor de alienação aquele constante no registro da matrícula do imóvel, pois este corresponde à parcela do VTN apurado pelo INCRA (tido como correto pela fiscalização) proporcional à gleba representada pela matrícula nº 1680.

Ou seja, não se trata de investigar o valor recebido pelo RECORRENTE (que, no meu entendimento, foi aquele descrito na escritura pública), mas sim de apurar o VTN do imóvel relativo ao ano de sua alienação.

Sendo assim, considerando que foi acatado para o imóvel global (as três matrículas) o VTN calculado pelo INCRA, reputo como correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal ao adotar como VTN de alienação do imóvel matrícula nº 1680 o valor proporcional (em relação à área) calculado sobre o VTN global do imóvel. E este valor é aquele encontrado como averbado no Registro do Imóvel, qual seja, o valor de R\$ 13.102.545,03.

Ademais, mesmo admitindo – por amor ao debate – como corretas as razões apresentadas pelo RECORRENTE e considerada como equivocada a adoção do valor de venda presente na matrícula do imóvel, entendo que não cabe realizar, agora, a reforma do lançamento sob pena de *reformatio in pejus*, pois o valor da venda efetivamente recebido pelo contribuinte (conforme escritura pública) foi superior ao adotado pela autoridade fiscal com base na matrícula do imóvel (ao contrário do que ocorreu no processo da PLATINA AGROPECUÁRIA S/A). Tal fato também não seria motivo suficiente para reconhecer a nulidade do lançamento, posto que implicaria apenas em sua retificação.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo do RECORRENTE.

## II. MÉRITO

### II.a. Da Errônea Identificação do Sujeito Passivo

Neste tópico, o RECORRENTE faz uma explanação sobre a validade das atas societárias que trataram da transferência dos imóveis dele para a empresa e vice-versa, as quais devem prevalecer independentemente dos atos de registro em cartório de imóveis, conforme descrito no relatório deste acórdão. Sobre o tema, afirmou o seguinte (fl. 2184):

Ressalte-se que o registro de propriedade em cartório é mera formalidade cível, para garantir a segurança jurídica dos negócios em relação a terceiros, porém, jamais pode ser considerada como requisito de tributação.

Ao final, o RECORRENTE defende que a empresa PLATINA AGROPECUÁRIA S/A não é parte legítima para auferir o ganho de capital decorrente da alienação do imóvel ao INCRA, sendo o sujeito passivo desta operação o Sr. Sérgio Carlos Godoy Hidalgo. Segue adiante trecho do recurso do RECORRENTE (Fls. 2197):

Desta forma, o fato da empresa Platina Agropecuária S/A não ter auferido qualquer ganho de capital, não é irrelevante como justifica o julgador a quo, mas, é fator fundamental para determinar sua ilegitimidade passiva, pois não teve qualquer proveito econômico, já que os direitos inerentes a venda da propriedade eram de Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, o qual deve ser considerado o sujeito passivo, como comprovado através das atas de assembléia anexadas, as quais inclusive estão consolidadas, pois publicadas há muito mais de cinco anos sem qualquer impugnação, plenamente válidas e capazes de gerar direitos e deveres perante legislação tributária.

Assim sendo, o presente auto de infração deve ser anulado, haja vista 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.**

Em síntese, o contribuinte requer a anulação do lançamento com base no argumento de que era o único titular de todos os direitos inerentes ao imóvel Fazenda Santa Mônica (matrículas 1680, 1.681 e 1.682), e não apenas da matrícula 1.680 como considerou o auto de infração.

Com a devida vênia, tal argumento não merece prosperar.

O presente lançamento diz respeito a cobrança do IRPF incidente sobre alienação realizada pelo Sr. Sérgio Carlos Godoy Hidalgo e não sobre alienação realizada pela empresa PLATINA AGROPECUÁRIA S/A. Os argumentos apontados pelo RECORRENTE apenas corroboram a legitimidade passiva do autuado para responder pela presente infração, que diz respeito unicamente ao imóvel de matrícula nº 1680.

Sobre o tema, destaco os trechos do relatório fiscal comprovando que apenas o lançamento do ganho de capital decorrente da alienação do imóvel nº 1680 foi objeto do presente processo (fls. 07/09):

Analisando o teor da resposta e os documentos juntados, quais sejam, pedido de prorrogação de financiamento junto ao Banco do Brasil, cópia da liminar com mandato

proibitório e cópia de informação ao Incra solicitando que os valores a serem pagos pela aquisição deveria ser efetuado integralmente em nome de Sergio Carlos G. Hidalgo e cópias do processo da venda, bem como as atas apresentadas verificamos que:

- A sociedade anônima é constituída pelo Sr. Sergio Carlos Godoy Hidalgo, acionista fundador e majoritário e seus dois filhos, Alessandra Soares de Andrade Hidalgo e Rodrigo Soares de Andrade Hidalgo;
- A Ata da Assembléia Geral de Constituição de 10/05/2000 que deliberou o capital social de R\$ 4.137.168,00, informou que foram subscritos os imóveis da matrícula original nº 8.471 (posteriormente matrículas nº 8.486, 403 e atualmente 1.680), pelo valor de R\$ 641.500,00; matrícula original nº 6.155 (posteriormente matrículas 8.022, 452, e atualmente 1.681) pelo valor de R\$ 1.120.000,00 e ainda matrícula original nº 8.021 (posteriormente matrículas 8.589, 453 e atualmente 1.682) pelo valor de R\$ 2.373.668,00, porém, não foram transferidos a titularidade à pessoa jurídica. A operação não foi concretizada quando da criação em 2000.
- Somente em 27/02/2002 (Registros nas matrículas R-02/452 e R-02/453), foi efetuado a transferência do domínio perante o Registro de Imóveis das áreas relativo às matrículas 452 e 453 (atualmente matrículas nº 1.681 e 1.682) à pessoa jurídica. A área da matrícula nº 403 ( atualmente matrícula nº 1.680), permaneceu em nome da pessoa física. Ou seja, não havia nenhum impedimento para que em 2000, os imóveis fossem transferidos definitivamente à pessoa jurídica, como integralização do capital.
- Em 29/04/2005, conforme Ata nº 001 da Assembléia Geral Extraordinária ocorreu a redução do capital social de R\$ 4.137.168,00 para R\$ 12.000,00, mediante a transferência das três áreas (matrículas 1.680, 1.681 e 1.682) para a pessoa física de Sergio Carlos de Godoy Hidalgo, Ata esta registrada em 09/09/2005. Procedimento este efetuado somente em Ata, sem a devida transferência dos imóveis, como restituição de capital aos sócios, observando que o imóvel da matrícula nº 1.680 nunca saiu do nome da pessoa física. O processo de negociação com o Incra/MS já se encontrava em andamento desde outubro de 2004.
- No Registro de Imóveis as áreas continuaram em nome da pessoa física desde a aquisição em 1997 (área 1.680) e em nome da pessoa jurídica desde o registro efetuado em 2002 (áreas 1.681 e 1.682).
- No processo de venda ao Incra/MS, especialmente às fls. 1099 a 1102, verifica-se que toda a operação ocorreu conjuntamente, ou seja, aos beneficiários (pessoa jurídica de Hidalgo Empreendimentos e Participações S/A, razão social alterada para Platina Agropecuária S/A e a pessoa física de Sergio Carlos de Godoy Hidalgo), tanto é 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 tanto à pessoa física como à pessoa jurídica.

Assim, verifica-se pelos fatos relatados e as análises dos documentos e informações apresentados a esta fiscalização que as alterações contratuais efetuadas via "Atas de Assembléias" em 2005 foi feito apenas com a intenção do não pagamento ou redução dos tributos devidos. O processo relativo à venda ao Incra/MS iniciou-se em outubro/2004 e todas as alterações contratuais visando o não recolhimento ou o recolhimento a menor dos tributos ocorreu em abril/2005.

(...)

**Portanto, não há que se falar em operação única, realizada somente pela pessoa física e sim operações conjugadas. A área de 2.007,5244 hectares (matrícula n' 1.680), era de propriedade da pessoa física desde agosto/1997 e foi vendida ao INCRA/MS conforme Escritura Pública de Compra e Venda, Livro 220, Fls. 31/42, do 7º Tabelionato de Notas de Campo Grande/MS, no mês de novembro de 2005.**

**As outras duas áreas (matrículas nº 1.681 e 1.682) eram de propriedade da pessoa jurídica e também vendidas ao Incra.**

A data de aquisição da área é agosto/1997, conforme Escritura Pública de Compra e Venda lavrada no Cartório do 4.º Ofício em Campo Grande, MS, livro 256, fls. 54, pelo valor de R\$ 700.000,00.

**Os valores de venda em novembro/2005 para o Incra/MS, foi para a área da matrícula 1.680 (matrícula anterior 403), R\$ 15.261.823,19, sendo R\$ 2.159.278,16 relativo a benfeitorias recebidas em moeda, através de conta bancária e R\$ 13.102.545,03, relativo Terra Nua recebido através de TDAs - Títulos da Dívida Agrária.**

Se o RECORRENTE entende que houve erro na imputação da sujeição passiva na eventual autuação realizada em face da pessoa jurídica em relação aos imóveis de matrícula nº 1681 e 1682, tal argumento é passível de análise no respectivo processo em que se discute o lançamento efetuado em face da PJ, e não neste caso.

Em suma, o contribuinte entende que deveria responder pelo ganho de capital decorrente da venda dos imóveis em questão, matrículas 1680, 1681 e 1682, ao passo que o presente lançamento foi realizado em face do contribuinte e diz respeito ao imóvel de matrícula nº 1680. Portanto, não há qualquer desconformidade entre o lançamento e a pretensão do contribuinte.

Assim, julgo prejudicado este tópico, já que não há qualquer imputação de sujeição passiva à empresa PLATINA AGROPECUÁRIA S/A neste processo administrativo.

## **II.b. Da Não Ocorrência do Ganho de Capital**

Neste tópico, o RECORRENTE alega não ter ocorrido o ganho de capital pois em abril de 2005 adquiriu, pelo valor avaliado por técnicos do INCRA, o imóvel rural que havia dado à 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 incidiria ganho de capital na operação, pois o imóvel rural foi adquirido antes da entrega do DIAT e alienado, no mesmo ano, após sua entrega.

Contudo, tal argumento não merece prosperar na medida em que não houve transferência e re aquisição do imóvel matrícula 1680 entre o RECORRENTE e a PLATINA AGROPECUÁRIA S/A. Como bem expressou a autoridade lançadora no Relatório Fiscal, apesar de constar em ata de assembleia da sociedade empresária que o imóvel de matrícula nº 1680 teria sido integralizado ao capital social da PLATINA AGROPECUÁRIA S/A pelo RECORRENTE, a citada transferência jamais foi averbada no registro imobiliário.

De igual forma, quando da re aquisição do imóvel pelo RECORRENTE, apesar da Ata nº 001 da Assembleia Geral Extraordinária de 29/04/2005 expor que as três áreas (matrículas 1.680, 1.681 e 1.682) foram transferidas para a pessoa física do RECORRENTE, não houve a averbação da transferência de nenhuma delas, pois a matrícula nº 1.680 nunca saiu do nome da pessoa física (não havia como a PJ transferi-la se não lhe pertencia), já a averbação da

transferência das matrículas n.º 1681 e 1682 foi impedida em razão de hipotecas pendentes sobre os imóveis.

Sobre estes fatos, cito novamente o trecho do Relatório Fiscal (fls. 07/08):

- Somente em 27/02/2002 (Registros nas matrículas R-02/452 e R-02/453), foi efetuado a transferência do domínio perante o Registro de Imóveis das áreas relativo às matrículas 452 e 453 (atualmente matrículas n.º 1.681 e 1.682) à pessoa jurídica. A área da matrícula n.º 403 (atualmente matrícula n.º 1.680), permaneceu em nome da pessoa física. Ou seja, não havia nenhum impedimento para que em 2000, os imóveis fossem transferidos definitivamente à pessoa jurídica, como integralização do capital.
- Em 29/04/2005, conforme Ata n.º 001 da Assembléia Geral Extraordinária ocorreu a redução do capital social de R\$ 4.137.168,00 para R\$ 12.000,00, mediante a transferência das três áreas (matrículas 1.680, 1.681 e 1.682) para a pessoa física de Sergio Carlos de Godoy Hidalgo, Ata esta registrada em 09/09/2005. Procedimento este efetuado somente em Ata, sem a devida transferência dos imóveis, como restituição de capital aos sócios, observando que o imóvel da matrícula n.º 1.680 nunca saiu do nome da pessoa física. O processo de negociação com o Incra/MS já se encontrava em andamento desde outubro de 2004.
- No Registro de Imóveis as áreas continuaram em nome da pessoa física desde a aquisição em 1997 (área 1.680) e em nome da pessoa jurídica desde o registro efetuado em 2002 (áreas 1.681 e 1.682).

Como dito, o RECORRENTE afirma que “*o registro de propriedade em cartório é mera formalidade cível, (...) porém, jamais pode ser considerada como requisito de tributação*” (fl. 2184). Contudo, entendo que foi correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Sobre o tema envolvendo a forma de aquisição dos direitos reais sobre imóveis, cito os arts. 1225, 1227 e 1245 do Código Civil:

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.**

Sendo assim, não prevalece a afirmação do RECORRENTE de que o registro de propriedade em cartório é mera formalidade cível.

Neste sentido, como o imóvel de matrícula nº 1680 continuou em nome da pessoa física do RECORRENTE no Cartório de Registro de Imóveis desde a sua aquisição em 1997, não há que se falar que referido imóvel foi adquirido pelo RECORRENTE em abril de 2005.

Diante do exposto, não há como sustentar a tese de que o imóvel foi adquirido antes da entrega do DIAT e alienado, no mesmo ano, após sua entrega.

### **II.c. Do Recebimento a Prazo**

Neste tópico de seu recurso, o RECORRENTE defende que a tributação do ganho de capital só poderia se dar na medida em que ocorresse o vencimento do prazo estipulado para resgate dos TDAs, prazo esse que varia de dois a dez anos.

Afirma que 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 do TDA em moeda se deu em novembro de 2007, o segundo em novembro de 2008, e assim sucessivamente até o nono resgate, previsto para novembro de 2015 (fls. 2.097/2.099). Com isso, questiona como pode ser autuado para pagar imposto sobre valores que ainda não recebeu (considerando que o lançamento foi realizado em 2010).

Contudo, entendo que o argumento do contribuinte não merece prosperar.

É que, ao contrário do que pretende fazer crer, a venda do imóvel não ocorreu a prazo, mas sim à vista. Na data da venda, o contribuinte recebeu todos os TDAs, que representam a efetiva aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica em razão da venda.

Apesar dos TDAs terem prazo de resgate posteriores à data da venda (de 02 a 10 anos), isso não significa que a venda ocorreu de forma parcelada. O recebimento de valores representados pelo resgate dos títulos ocorreu a cada ano (nas respectivas datas de vencimento) com correção pela TR mais juros de 6% ao ano, mas os títulos em si foram todos recebidos de uma só vez no momento da venda.

Ou seja, já naquele momento da venda do imóvel, o RECORRENTE poderia dispor dos TDAs recebidos de várias formas, o que representa a disponibilidade jurídica que possuía sobre os referidos títulos, inclusive poderia vendê-los ou até mesmo utilizar os títulos em negócios diversos. No entanto, por opção, resolveu aguardar o prazo de resgate para receber o valor de face com as correções e juros inerentes. Esta espera se deu por opção do contribuinte. Na realidade, quando da venda do imóvel, ele já tinha a disponibilidade jurídica e/ou econômica sobre todas as TDAs.

Sobre o fato gerador do imposto de renda, cito o disposto no art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Desta forma, não há que se falar em venda parcelada no caso concreto, mas sim de uma venda à vista. Por tal razão, não há de se cogitar equívoco quanto à forma de apuração do ganho de capital, devendo ser mantido o lançamento.

#### **II.d. Do Deságio**

Neste tópico, o RECORRENTE alega que o pagamento pela venda do imóvel rural foi feito por meio da emissão de TDAs, que incorporam taxa de remuneração de TR+6% a.a. No caso concreto, os TDAs tinha cada uma valor de R\$ 100,00 na data do resgate, com vencimentos anuais de 2007 até 2015. Assim, no dia da emissão, cada título representava o valor presente (ou “valor de curva”) de R\$ 86,47 (oitenta e seis reais e quarenta e sete centavos), considerando a rentabilidade original.

Além disso, se fosse considerada a taxa Selic à época (19% a.a.), e para se fazer recursos naquele momento, os mesmo títulos deveriam ser oferecidos a uma rentabilidade próxima de TR+17%a.a, o que diminuiria o preço unitário de cada título emitido para a aproximadamente R\$57,68, pois ninguém se dispõe a adquirir um título que rende aproximadamente TR+6% a.a. quando existe um outro de igual qualidade e mesmo emissor por 19% a.a.

Contudo, apesar dos lógicos argumentos do RECORRENTE, entendo que os mesmos não devem prosperar, simplesmente pelo fato de não existir norma legal autorizado tal abatimento de valor no ganho de capital.

Inclusive pelo fato de que o contribuinte não alienou os TDAs com deságio na data da venda, mas, ao que consta, está (ou estava) aguardando o prazo de resgate das mesmas para realizar o recebimento do valor de face, corrigidos pela TR mais os juros de 6% ao ano, conforme alegou em tópico específico de sua defesa a respeito do recebimento de valores a prazo, já tratado neste voto.

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

#### **II.e. Da Bitributação – Valores Pagos a Maior a Título de Indenização Pelas Benfeitorias.**

De início, esclareça-se que, quando da primeira apreciação do recurso voluntário por esta Colenda Turma, foi apreciado e indeferido o pedido do RECORRENTE de se restituir dos valores supostamente pagos indevidamente a título de imposto de renda pela indenização das benfeitorias.

Tal pleito foi objeto do tópico preliminar “III.1.a.a. DA RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA PELA INDENIZAÇÃO DAS BENFEITORIAS”, oportunidade em que o RECORRENTE solicitou fosse reconhecido o seu

direito à restituição dos valores pagos caso fosse acatada a preliminar de isenção (o que ocorreu naquele julgado).

No entanto, nas razões de mérito, o RECORRENTE argumentou que haveria bitributação do valor relativo à venda das benfeitorias. Alegou que, prevalecendo o entendimento da autoridade fiscal (de utilizar como base o valor constante no registro de matrícula do imóvel), 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.

Ademais, ponderou que tais valores devem ser deduzidos do imposto que tem a pagar, ou deverão ser deduzidos da cobrança da indenização pelas benfeitorias feita à pessoa jurídica, de modo que possui direito ao aproveitamento dos valores pagos a maior, deduzindo-se inclusive antes de incidir juros de mora e multa.

Contudo, não há o que ser provido nestes autos já que tal argumento foi acatado pela CSRF quando da apreciação do processo n.º 10140.720721/2010-79 da PLATINA AGROPECUÁRIA S/A. Neste sentido, o despacho de fls. 2275/2277 esclareceu qual deveria ter sido o imposto a ser recolhido pelo RECORRENTE sobre a venda das benfeitorias e aproveitou o saldo recolhido a maior para abater o crédito tributário lançado em desfavor da PLATINA AGROPECUÁRIA S/A, nos seguintes termos:

É possível deduzir que, de acordo com o Acórdão n.º 1201-000.778, a pessoa física deveria oferecer à tributação na apuração do resultado da atividade rural, a título de benfeitorias, o montante de R\$ 4.280.991,26.

No entanto, em consonância com as alegações do interessado de que o valor das benfeitorias foi oferecido em sua integralidade à tributação na apuração do resultado da atividade rural na DIRPF/2006 do sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, consultas à declaração e a seu anexo revelaram que, de fato, o montante de R\$ 8.561.982,52 foi acrescido à receita bruta mensal da atividade rural no mês de Novembro/15, o que implicou um saldo a pagar de IRPF em valor maior que o correto.

Assim, considerando-se que o valor correto das benfeitorias recebido no mês de Nov/15 foi de R\$ 4.280.991,26, a partir da DIRPF/2006 apresentada pelo sr. Sérgio Carlos de Godoy Hidalgo, constrói-se a tabela a seguir, onde foi montada uma declaração (alterada) que se ajusta ao Acórdão n.º 1201-000.778. Nela está demonstrado o valor pago a maior a título de IRPF que deverá ser utilizado para abater os créditos tributários do presente processo:

(...)

Tendo em vista que o saldo de imposto a pagar apurado na declaração apresentada pelo contribuinte foi devidamente pago, conforme tela de fl. 2587, é possível afirmar que o valor de IRPF que deverá ser utilizado no abatimento dos créditos tributários do presente processo é de R\$ 235.454,51.

É importante observar, entretanto, que o valor acima apurado refere-se ao mês de Abril/2006, ao passo que os créditos tributários do presente processo têm como vencimento o mês de Janeiro/2006; assim, faz-se necessário que o valor seja deflacionado para o mês de Janeiro/16, antes que possa ser utilizado para promover o abatimento.

Ou seja, o valor de venda acatado pela CSRF foi aquele constante da escritura pública e não o da matrícula do imóvel. Sendo assim, a parcela do valor de alienação das

benfeitorias pertencente ao RECORRENTE foi 50% de R\$ 8.561.982,51, ou seja, R\$ 4.280.991,26, sendo a outra metade imputada à PLATINA AGROPECUÁRIA S/A.

Com isso, uma parte do valor pago pelo contribuinte servirá para compensar o crédito tributário lançado em desfavor da PJ, de modo que o argumento da bitributação destes autos perde o sentido.

Portanto, ratifica-se neste acórdão o provimento do pleito do contribuinte concedido nos autos do processo n.º 10140.720721/2010-79 (dedução da cobrança da em desfavor da pessoa jurídica), considerando-se superado o pleito do RECORRENTE. Sendo assim, não há razão para alterar o crédito tributário deste processo.

## **II.f. Do Efeito Confiscatório da Multa Aplicada**

Por fim, o RECORRENTE alega, em síntese, que a multa aplicada viola o princípio constitucional da vedação ao não confisco.

Em que pese a argumentação apresentada pelo contribuinte, a matéria em questão já foi apreciada pelo CARF, dando origem a súmula n.º 2 deste tribunal, adiante transcrita:

“SÚMULA CARF Nº 02

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

Assim, o CARF não é competente para afastar a aplicação da multa incidente sob a justificativa de inconstitucionalidade da lei que a instituiu.

Nos termo do art. 62 do RICARF, apenas poderia haver o afastamento de aplicação de lei caso houvesse a declaração de sua inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF, o que não é o caso. Ademais, o precedente do STF citado pelo RECORRENTE não é caso julgado sob a sistemática da repercussão geral (hipótese em que deveriam ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sendo assim, a autoridade lançadora não pode deixar de aplicar a norma legal sob pena de responsabilidade funcional, nos termo do art. 142, parágrafo único, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo do RECORRENTE.

**CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim