



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.720831/2015-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.331 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente AGROPECURÁRIA LAGOA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 30/04/2010

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA. COMPRA E VENDA.

O instituto constitucional da desapropriação tem natureza totalmente distinta do instituto civil da compra e venda. Na compra e venda o que impera é a vontade das partes, uma em alienar, a outra em adquirir. Na alienação de imóvel para fins de reforma agrária, o proprietário da terra é quem fixa o preço da alienação ou, ao menos, é ele quem precisa concordar com o preço oferecido. Na desapropriação, há a perda da propriedade por um ato unilateral e soberano do Poder Público que, como contrapartida, oferece uma indenização também estipulada unilateralmente pelo mesmo Poder Público, pouco importando a vontade do proprietário de deixar de ter a posse/propriedade sobre o imóvel. Não é possível, com base em mera interpretação, estender o benefício da imunidade tributária ao produto da alienação de imóvel para fins de reforma agrária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Inexistindo argumentação específica, o resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Paula Santos de Abreu, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Murillo Lo Visco.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1402-004.331 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10140.720831/2015-45

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, contra o acórdão n.º 02-77.790 exarado pela 4ª Turma da DRJ em Belo Horizonte.

O lançamento de ofício promovido pela fiscalização federal, nos termos do Auto de Infração (fls. 180/200), para cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa (75%) e juros, relativo ao 2º trimestre de 2010, diante da omissão de ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural denominado Fazenda Itaqui pela Agro Pecuária Caravaggio Ltda.-ME.

O montante total lançado foi R\$ 12.139.429,57 (doze milhões, cento e trinta e nove mil, quatrocentos e vinte e nove reais e cinquenta e sete centavos). O histórico do imóvel foi descrito pela Autuação fiscal, senão, vejamos:

“O contribuinte Agro Pecuária Caravaggio Ltda., inscrito no CNPJ sob o n.º 72.111.545\001-86, adquiriu o imóvel rural denominado Fazenda Itaqui, no município de São Gabriel do Oeste/MS, com área total de 2.450 ha e 5.940,00 m2 em 21;12;1993, da Agropecuária Rio Novo Ltda., conforme “Escritura Pública de Cisão Parcial”, pelo valor de CR\$42.500.000,00 (quarenta e dois milhões e quinhentos mil cruzeiros reais), representado por três áreas a saber: 448 ha e 9.339 m2, matrícula 1.808; 1857 h e 2.700 m2, matrícula 1.809 e 96 h e 3.173 m2, matrícula 3.872. O imóvel está atualmente matriculado no Serviço Registral Imobiliário da Comarca de São Gabriel do Oeste sob o n.º. 10.975.

Em 28/04/2010 a empresa vendeu o imóvel para o Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária – INCRA, conforme “Escritura Pública de Compra e Venda de Imóvel para Fins de Assentamento de Trabalhadores Rurais com Fins de Reforma Agrária” pelo preço de R\$ 12.695.815, 54 (doze milhões, seiscentos e noventa e cinco mil, oitocentos e quinze reais e cinquenta e quatro centavos), sendo R\$ 11.550.164,15 atribuído à terra nua e R\$ 1.145.651,39 atribuído às benfeitorias.

As benfeitorias foram pagas em dinheiro através de depósito em conta corrente no Banco Bradesco S/A e a terra nua, em Títulos da Dívida Agrária nominativos ao vendedor.”

O contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração (fls.239/297) com as alegações assim sintetizadas:

a) Nulidade do lançamento em razão de ter constituído crédito tributário com base em fato jurídico abarcado pela imunidade, nos termos do art. 184, § 5º da CF/88.

b) A interpretação usada pela Autoridade Fiscal ignora o senso de “justiça fiscal”, que é inerente ao princípio da moralidade administrativa prevista no artigo 37 da CF/88, e ignora precedente do CARF (Acórdão n.º. 9101001.886, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais), o qual reconheceu que a norma imunizante do art. 184, § 5º, da CF/88 alcança o resultado apurado na venda de imóvel ao INCRA, realizada para fins de reforma agrária.

c) O imóvel foi adquirido pelo INCRA para atender a fins sociais da reforma agrária numa área de tensão social, e que esta aquisição só não foi veiculada por desapropriação porque a Constituição veda a desapropriação de áreas produtivas, nos termos do seu art. 185, inciso II.

d) O Estatuto da Terra (Lei n.º. 4.504/64) atribuiu ao INCRA a competência para promover a política de reforma agrária estabelecendo as medidas que poderiam ser adotadas, dentre elas a compra e venda.

e) Embora a CF/88, em seu art. 184, §5º mencione genericamente a “desapropriação”, não há dúvida que a Constituição Federal objetiva imunizar as perdas de propriedade incorridas em razão da reforma agrária, seja mediante “desapropriação por interesse social”, ou outra espécie de desapropriação (art. 5º, inc. XXIV, da CF/88) ou por “compra e venda”.

f) Nulidade do lançamento tributário por erro na apuração da base de cálculo, uma vez que a Autoridade Fiscal teria apurado o ganho de capital sobre a base de cálculo errada, violando a determinação do art. 19, parágrafo único, da Lei 9.393/96.

g) Requereu, subsidiariamente, caso fosse mantida a presente autuação, que o eventual ganho de capital fosse apurado nos termos em que determina o art. 19, parágrafo único da Lei 9.393/96, considerando-se o valor da venda o Valor da Terra Nua declarado em DIAT no exercício da operação.

h) Questiona, ainda a aplicação da multa de ofício em razão da sua abusividade e a violação ao princípio ao não confisco. Ainda com relação à penalidade, alega que ela é desproporcional à falta cometida pela contribuinte, contrariando princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material, representando esbulho do seu patrimônio.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) deu parcial provimento à impugnação, em acórdão cuja ementa é a seguinte (fls. 301/312):

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas nos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/1972 e no art. 142 do CTN, não há que se falar de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. GANHO DE CAPITAL. COMPRA E VENDA DE IMÓVEL RURAL PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA.

Interpreta-se de forma literal os casos de imunidade e isenção tributária. Não se aplica a regra imunizante do art. 184, § 5º da Constituição Federal à reforma agrária realizada por meio de compra e venda de imóvel rural pelo Poder Público.

Os valores recebidos por pessoa física em virtude de operação de compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária não estão isentos ou imunes do imposto de renda, devendo, portanto, ser apurado o ganho de capital de acordo com a legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A Delegacia julgou procedente em parte a Impugnação apresentada, acatando o argumento de que a fiscalização utilizou incorreta base de cálculo. O cálculo de eventual ganho de capital deveria ser feito com base no Valor da Terra Nua – VTN declarado no ano da alienação do imóvel. A alteração se resultou no seguinte (fls. 302):

	DE	PARA	MULTA DE OFÍCIO
IRPJ	3.032.413,45	2.746.000,60	75%
CSLL	1.092.548,66	989.440,04	75%

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma parcial da decisão de primeira instância, sob as seguintes alegações, em síntese (fls. 318/355):

a) Nulidade do acórdão recorrido (art. 59, inciso II do Decreto n.º. 70.235/72) em razão de ausência de apreciação do conjunto fático probatório apresentado nos autos que demonstrou que a Recorrente tinha sido compelida a se desfazer de sua Fazenda, em razão da elevada tensão causada pelo risco eminente de invasão de suas divisas pelos posseiros “sem terra”, e que a transmissão de seu imóvel ao INCRA apenas teria ocorrido sob a guarida do instituto jurídico da compra e venda tendo em vista a vedação constitucional de se aplicar o instituto da desapropriação em terras produtivas.

b) Ficou comprovado o interesse da União, por meio do INCRA, em adquirir o imóvel “Fazenda Itaqui” da Recorrente, para atender aos fins sociais da reforma agrária numa área de tensão social, e que essa aquisição só não foi veiculada por desapropriação, porque a Constituição veda a desapropriação de áreas produtivas, nos termos do seu art. 185, inciso II. Por tal razão, a interpretação do acórdão estaria equivocada e o crédito tributário com base em fato jurídico estaria abarcado pela imunidade, nos termos do art. 184, § 5º da CF/88.

c) Diversamente do que teria entendido o acórdão recorrido, o proprietário não possuía o amplo exercício da livre manifestação de vontade de vender o imóvel, como assim o teria sem a tensão criada pelo risco iminente de invasão pelos “sem terra”.

d) Nulidade em razão do erro de base de cálculo adotada pelo acórdão.

e) Subsidiariamente, caso se mantenha o lançamento, o valor do ganho de capital deve ser calculado com base no art. 19 da Lei n.º. 9.393/96, onde o valor de venda é o valor do VTN declarado no DIAT do exercício em que ocorreu a alienação (R\$ 1.026.959,00), e não como adotado equivocadamente pelo acórdão as informações declaradas na escritura pública de compra e venda.

f) Reitera os argumentos relacionados à penalidade imposta.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 1402-004.331 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10140.720831/2015-45

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

1) PRELIMINAR – NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS E DOCUMENTOS TRAZIDOS AOS AUTOS

Preliminarmente, alega a Recorrente nulidade do acórdão da DRJ, uma vez que deixou de analisar todo o conjunto fático probatório existente nos autos que demonstram que ela não se encontrava no livre exercício de sua manifestação de vontade. Alega ainda que o acórdão recorrido deixou analisar a legislação que estabelece as diretrizes para o cumprimento da reforma agrária (Lei n.º 4.504/64 e Decreto 433/92).

Recentemente, tem aumentado, de maneira expressiva, o número de recursos cuja alegação de nulidade, tal como a dos autos, residiria na ofensa ao duplo grau de jurisdição na esfera administrativa.

De um modo geral, as discussões giram em torno da seguinte questão: Poderiam as Delegacias Regionais de Julgamento utilizar decisões proferidas em outros processos, relativos ao mesmo contribuinte e à mesma operação, quando as alegações constantes das impugnações apresentadas nos processos são distintas? A omissão constante da decisão recorrida é hipótese de nulidade?

Para responder a essas questões, entendo fundamental analisar a abrangência do princípio do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa. Isso porque, conforme observa JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, "*não há definição universalmente válida do princípio do duplo grau: cabe ao intérprete extrair dos textos do ius positum os dados necessários à sua caracterização, num determinado ordenamento*" (MOREIRA, José Carlos Barbosa - *Comentários ao Código de Processo Civil* - Volume V, arts. 476 a 565, 7ª edição, ed. Forense, p. 237).

Sendo assim, é importante verificar como se operacionaliza o princípio do duplo grau de jurisdição no Decreto n.º 70.235/72. Os julgamentos de primeira instância estão disciplinados na Seção VI, artigos 27 à 36, abaixo transcritos:

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o *caput* deste artigo.

Art. 28. **Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis**, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Art. 31. **A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.**

Art. 32. **As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício** ou a requerimento do sujeito passivo.

Art. 33. **Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.**

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a preempção.

Art. 36. **Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.**
(grifamos)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que eventuais omissões constantes nas decisões de primeira instância não podem ser sanadas mediante recurso de embargos declaratórios. Sendo assim, as alegações constantes de uma impugnação, que não foram abordadas na decisão utilizada pela autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser sanadas junto à instância *a quo*. A questão que se coloca, portanto, é: tais omissões acarretariam a nulidade da decisão recorrida?

Entendo que não. Isso porque, diversamente do que ocorre no processo civil, no qual as sentenças podem ser corrigidas mediante embargos declaratórios, o processo administrativo fiscal federal não prevê essa possibilidade. Nesse sentido, esclarecedoras as observações de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA:

Surgem as dificuldades, porém, quando se quer determinar a extensão da atividade cognitiva a ser exercida pelo órgão *ad quem*, em confronto com a que exerceu o órgão *a quo*. Costuma suscitar-se o problema, especialmente, no que tange à amplitude dos

poderes cognitivos exercitáveis no juízo de apelação. Indaga-se, com efeito, se ao órgão *ad quem* é lícito examinar todos os aspectos da causa, inclusive aqueles sobre os quais não se haja pronunciado o órgão *a quo*, ou se estaria vinculado, e em que medida, aos limites da cognição efetivamente exercida no primeiro grau. **Indaga-se, noutras palavras, quando se deve reputar *exaurido* o primeiro grau, de sorte que a causa, sujeita à apreciação do órgão *ad quem*, não precise voltar ao órgão *a quo*, para eventual complementação da atividade cognitiva a este deferida.**

(...)

Posta em semelhantes termos, a questão obviamente se articula com a da delimitação do efeito devolutivo que se atribui ao recurso ou ao expediente análogo previsto na lei.(...) nem o texto da Constituição anterior nem o da vigente ministra, no particular, conceito que se imponha ao legislador ordinário; nenhum dos dois alude sequer, *expressis verbis*, ao princípio.

Tem-se de verificar quais são, a respeito, as exigências inerentes à própria sistemática do Código.(grifamos)

É importante observar que não se discute o direito do contribuinte de ter seu processo julgado em dupla instância, direito esse já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 388.359 . O que se discute é a nulidade da decisão de primeira instância que não analisou todas as alegações jurídicas suscitadas pelo contribuinte.

A resposta deve ser dada pela legislação, e essa, como visto, não conferiu ao contribuinte o direito de que todas as suas alegações fossem analisadas pela primeira instância. Tanto assim, que não previu o recurso de embargos declaratórios das suas decisões. Conforme disposto no artigo 32, as deficiências que podem ser sanadas pela instância *a quo* circunscrevem-se às **inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão**

Ao enfrentar a questão nos arts. 276 a 283, o NCPC destaca a instrumentalidade das formas, o aproveitamento dos atos processuais em geral e a sanabilidade de todo e qualquer vício processual. Por instrumentalidade, deve-se entender a preservação da validade do ato processual que, mesmo maculado por algum vício de forma, atinge corretamente o seu objetivo, a sua finalidade, sem causar prejuízo (arts. 277 e 282, §1º). Daí se dizer que não há nulidade sem prejuízo:

“Aplicando-se a instrumentalidade das formas, por exemplo, tem-se que a falta de indicação do valor da causa (requisito da petição inicial) não acarreta, por si só, a nulidade do processo (STJ, AR 4.187/SC). **De forma geral, a instrumentalidade das formas processuais submete-se ao postulado de que não há nulidade sem prejuízo** (pas de nullité sans grief), cuja aplicação em nossa lei se encontra no §1º do art. 282.” (ARRUDA ALVIM, Novo contencioso cível no CPC/2015, São Paulo: RT, 2016, p. 128).(grifamos)

Não se pode esquecer – e isso é essencial para a boa compreensão desse tema – que o regime das nulidades processuais não se confunde com aquele próprio das nulidades de direito material. No processo, em princípio, todos os vícios, sejam eles absolutos (de fundo) ou relativos (de forma), são sanáveis. Na exata lição de TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER, MARIA LÚCIA LINS CONCEIÇÃO, LEONARDO FERRES DA SILVA RIBEIRO e ROGÉRIO LICASTRO TORRES DE MELLO:

“A distinção entre as nulidades relativas e absolutas no processo não tem senão a função de estabelecer o regime jurídico destes vícios, no que diz respeito a dois aspectos: (a) à possibilidade de o juiz deles conhecer *sem* provocação da parte e (b) à

existência ou à ausência de preclusão quer para o juiz, quer para as partes. No mais, a distinção perde importância, já que ambas as espécies de vícios são sanáveis, o que *não* ocorre no direito privado.” (Primeiros comentários ao novo código de processo civil, 2. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 514).

Diante do postulado de que não há nulidade sem prejuízo, questiona-se: Qual o prejuízo sofre o contribuinte que não teve todas as suas alegações jurídicas analisadas pela primeira instância? A resposta é: não há prejuízo algum.

Com efeito, suponhamos que o argumento jurídico, suscitado pelo contribuinte e não analisado pela instância *a quo*, pudesse levar à procedência da impugnação. Mesmo que tenha exonerado o crédito tributário, tal decisão estaria sujeita ao recurso de ofício previsto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, devolver o processo à instância *a quo*, em virtude de omissão nas alegações jurídicas do contribuinte, equivale a admitir uma correção que o próprio sistema jurídico não contemplou. Como o processo, na grande maioria dos casos, deverá retornar ao CARF para exame do recurso de ofício, a única vantagem seria a tramitação mais demorada, o que vai de encontro ao princípio constitucional da duração razoável do processo.

Em face do exposto, rejeito a alegação de nulidade

2) MÉRITO

A questão central a ser resolvida no presente processo reside irrisignação do contribuinte em face do lançamento de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido sobre ganho de capital relativo à alienação da Fazenda Itaqui, localizada no município de São Gabriel do Oeste, no Estado do Mato Grosso do Sul, ao INCRA com o objetivo de promover o “assentamento de trabalhadores rurais com fins de reforma agrária”, como especificado na Escritura Pública de Compra e Venda de Imóvel.

A decisão recorrida deu parcial provimento à impugnação do ora Recorrente por entender, em síntese:

(a) “Não se aplica, ao caso, a imunidade prevista no §5º do artigo 184 da Constituição Federal. Como dito anteriormente o dispositivo se refere às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. A imunidade tem por pressuposto a desapropriação, que não se confunde com o negócio jurídico de compra e venda, o qual depende de manifestação de vontade do proprietário, que pode, se o preço ou as condições não lhe agradarem, recusar o negócio. A liberdade que está presente na venda e não existe na desapropriação justifica o tratamento tributário distinto”; (fls. 310)

(b) “Com relação à base de cálculo da autuação, a impugnante tem razão no que diz respeito ao valor de venda a ser considerado na apuração do ganho de capital, devendo este ser o Valor da Terra Nua - VTN declarado no ano da ocorrência de sua alienação, conforme artigo 19 da Lei 9.393/96. (...) Ocorre que de acordo com a escritura pública de compra e venda, o valor recebido a título de VTN em 28/04/2010 corresponde a R\$ 11.550.164,15 (fls. 14 a 31), o que faz constatar que a impugnante não o declarou corretamente na DITR.” e (fls. 311)

(c) “(...) a alegação de que a multa seria confiscatória não é cabível na esfera administrativa” (fls. 312)

A alienação promovida pelo contribuinte foi, na verdade, uma espécie de desapropriação e só não foi considerada como tal por ausência de previsão legal nesse sentido, bem como da vedação constitucional à realização de desapropriação em terras produtivas. Com efeito, a Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), em seus artigos 16 e 17 previa que a reforma agrária se daria em outras hipóteses de aquisição tais como a doação e a compra e venda.

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

Discordo da premissa utilizada pela decisão recorrida. Isso porque entendo que a solução mais adequada para o caso em questão passa pela interpretação dos demais dispositivos constitucionais sobre a matéria. Neste sentido, o art. 185 da Lei Maior afirma que as propriedades produtivas são insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

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

I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra;

II - a propriedade produtiva.

Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social.”

A modalidade compra e venda discutida nos presentes autos foi instituída como uma alternativa à desapropriação, uma vez que **a desapropriação só poderia ser realizada em terras improdutivas**. Como o imóvel do Recorrente era uma propriedade produtiva sua aquisição só poderia se dar mediante compra e venda. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Ministro Nelson Jobim na ADI 1700-6:

“No caso, a 'desapropriação por interesse social' para fins de reforma agrária, só pode se dar sobre imóvel improdutivo. O imóvel produtivo não está sujeito à desapropriação para fins de reforma agrária. O instituto da 'compra e venda' viabiliza a reforma agrária de imóvel insuscetível da desapropriação. Essa desapropriação, no artigo 184 da CF/88, só pode ser aplicada a imóveis que não estejam cumprindo sua função social. A legislação infraconstitucional autoriza também o governo federal a se utilizar de imóveis que estejam cumprindo sua função social, através da compra e venda, sendo absolutamente viável o instituto.”

No caso, o Decreto n. 433/92, com a nova redação que lhe foi dada pelo Decreto n. 2.614/98, conduz para que “áreas de manifesta tensão social para o assentamento de trabalhadores rurais”, outrora exploradas de forma produtiva por seus proprietários mas tornadas improdutivas em razão de esbulho possessório conduzido por movimentos sociais, sejam adquiridos pelo Poder Público sob a roupagem de “compra e venda” e não de desapropriação. Em tais casos, tal como se dá nos processos de desapropriação para reforma agrária, o Decreto impõe que o pagamento pela “compra e venda” seja realizado “efetuado de forma escalonada, em Títulos da Dívida Agrária”, conforme se identifica pelos dispositivos abaixo transcritos:

Art. 1º Observadas as normas deste Decreto, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária INCRA fica autorizado a adquirir, mediante compra e venda, imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária,

nos termos das Leis nºs 4.504, de 30 de novembro de 1964, e 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

(...)

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

Parágrafo único. Compete ao INCRA definir e priorizar as regiões do País consideradas preferenciais para os fins do disposto neste artigo.

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

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

No caso concreto, é possível compreender que a manifestação de vontade do particular estava de tal forma comprometida que não foi efetivamente exercida. Como se pôde aferir, o sujeito encontrava-se destituído inclusive de seu poder de decisão quanto à exploração ou não da terra em conformidade com a sua função social, que se tornou improdutiva contra a sua vontade. Na verdade, a impossibilidade de manifestação livre de vontade pelo particular teve como causa, inclusive, a ausência de socorro do Poder Público para a contenção das sérias ameaças e dos graves danos que a ocupação do MST lhe impingia.

É importante destacar que o Supremo Tribunal Federal afirmou, em diversas ocasiões, que a interpretação das imunidades, ao contrário da interpretação das normas de isenção (art. 111 do CTN), deve se dar de forma extensiva ou teleológica.

No RE 102.141 (2ª Turma, DJ 29.11.85, Relator: Min Carlos Madeira) asseverou-se que “*em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados*”.

No RE 174.476 (Pleno, DJ, 12.12.97, Relator para Acórdão: Min. Marco Aurélio), afirmou o Ministro Celso de Mello que “*as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva.*”

Por fim, no RE 237.718 (Pleno, DJ 06.09.2001) o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, concluiu que a jurisprudência do STF, em relação à interpretação das imunidades, mostra-se:

Decisivamente inclinada à *interpretação teleológica das normas de imunidade tributária de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade*, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

Este Conselho também já reconheceu que **a compra e venda para fins de reforma agrária equivale à desapropriação** conforme se verifica pelos Acórdãos 106-15264, 2201-004.301 e 9101-001.886, cujas ementas são as seguintes:

IRPF- COMPRA E VENDA DE IMÓVEL – REFORMA AGRÁRIA – A Constituição Federal prevê uma indenização para todos aqueles que tiverem suas terras desapropriadas para fins de reforma agrária. A desapropriação é vedada nos casos de terras produtivas, razão pela qual a União Federal editou o Decreto nº 2.614/98, que prevê a compra e venda de imóveis rurais para fins de reforma agrária, visando

minimizar os efeitos das invasões de terras produtivas. Hipótese idêntica àquela prevista na Constituição Federal quanto à desapropriação para fins de reforma agrária. (Acórdão 106-15264)

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 n.º 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. (Acórdão 2201-004.301)

IRPJ GANHO DE CAPITAL VENDA DE IMÓVEL REFORMA AGRÁRIA.

Pelos fins teleológicos da norma imunizante, o disposto no art. 184, §5º, da Constituição Federal alcança o resultado apurado na venda de imóvel ao INCRA, cuja desapropriação era vedada por se tratar de terras produtivas, mas cuja aquisição pela União decorreu da necessidade de distender tensões sociais provocadas pela presença de numerosas famílias acampadas em torno da propriedade. (Acórdão 9101.001.886)

Ao analisar os autos verifica-se que foram juntados com a Impugnação documentos que comprovam a situação fática que desencadeou o processo de transferência da Fazenda Itaquí para o INCRA. Foram apresentadas Declarações e notícias de jornais que mostraram que os “sem terras” estavam acampados na região da “Fazenda Itaquí”, o que gerava clima de tensão e justificou a atuação do INCRA na região, para assentamento de famílias e aquisição de imóveis (fls. 278/289).

A Portaria da Superintendência Regional do INCRA de Mato Grosso do Sul de n.º 35, de 28/05/2009, e da Resolução n.º 7, de 28/05/2009, do Comitê de Decisão Regional da Superintendência Regional do INCRA de Mato Grosso do Sul (fls. 274/276 dos autos), ambas publicadas nas páginas 79/80 do DOU n.º 102, seção 1, de 01/06/2009, as quais decorrem do Processo Administrativo INCRA n.º 54290.002743/2008-91, explicitam que o objetivo da autarquia era “(...) o assentamento de trabalhadores rurais de acordo com as metas estabelecidas no programa regional de reforma agrária”, cuja aquisição “visa atender a demanda por terra para assentamento de trabalhadores rurais no Estado de Mato Grosso do Sul, com possibilidade de assentar 140 (cento e quarenta) famílias”.

Nas fls. 275 (Resolução n.º 7/2009) consta a informação de como se deu o cálculo do valor pago pelo INCRA, conforme se verifica pelo recorte abaixo:

Considerando que na avaliação da Fazenda Itaquí, foram adotados os critérios preconizados no Manual de Obtenção de Terras e Perícias Judiciais, Norma de Execução/INCRA/Nº 35, de 25 de março de 2004 e da Medida Provisória Nº 1.577/97 e suas alterações posteriores;

Considerando que a aquisição do imóvel visa atender a demanda por terra para assentamento de trabalhadores rurais no Estado de Mato Grosso do Sul, com possibilidade de assentar 140 (cento e quarenta) famílias;

Considerando as características edafoclimáticas do imóvel, bem como sua muito boa situação geográfica, além da existência de benfeitorias que poderão ser aproveitadas nas atividades agropecuárias do futuro projeto de assentamento a ser implantado pela Autarquia;

Considerando que o valor total proposto para aquisição do imóvel é de R\$ 12.695.815,54 (doze milhões, seiscentos e noventa e cinco mil, oitocentos e quinze reais e cinquenta e quatro centavos), sendo R\$ 11.550.164,15 (onze milhões, quinhentos e cinquenta mil, cento e sessenta e quatro reais e quinze centavos) para pagamento da terra nua - VTN e R\$ 1.145.651,39 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta e um reais e trinta e nove centavos), em moeda corrente, para indenização das benfeitorias;

Considerando que o valor total do imóvel fixado por esta Autarquia, através da SR-16, consoante laudo de vistoria e avaliação, encontra-se de acordo com os preços praticados no município de situação do imóvel e situa-se até o limite superior estabelecido pela Planilha de Preços Referenciais de Terras e Imóveis Rurais de Mato Grosso do Sul, aprovada em abril de 2008 e ratificada em setembro de 2008, para a região de localização do imóvel e até o limite médio do campo de arbitrio da avaliação;

Dessa forma, os fatores até aqui considerados são suficientes para que se conclua pela impossibilidade de manutenção do lançamento tributário discutido neste processo administrativo.

3)CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Murillo Lo Visco – Redator Designado

O presente caso envolve o lançamento de IRPJ e de CSLL incidentes sobre ganho de capital percebido na alienação de imóvel rural ao Incra, e a divergência com o entendimento da i. Relatora se estabeleceu quanto ao item 2 de seu Voto, referente ao mérito do caso, sendo esse o objeto deste Voto Vencedor. Desse modo, fica preservada a apreciação da preliminar de nulidade, contida no Voto Vencido.

Conforme restou esclarecido, a i. Relatora votou no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário depois de ter entendido que o lançamento ora combatido se choca com a imunidade prevista no § 5º do art. 184 da Constituição Federal, abaixo reproduzido:

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

[...]

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

Segundo a i. Relatora, ainda que a própria Constituição Federal, em seu art. 185, estabeleça que as propriedades produtivas são insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária, no caso em tela “a alienação promovida pelo contribuinte foi, na verdade, uma espécie de desapropriação”, haja vista que o imóvel está localizado em região de notório conflito de terra e “a manifestação de vontade do particular estava de tal forma comprometida que não foi efetivamente exercida”. Com base nesse raciocínio, concluiu que “a compra e venda para fins de reforma agrária equivale à desapropriação”, de modo que a alienação em tela estaria abrigada pela imunidade prevista no § 5º do art. 184 da Constituição Federal.

Com a devida vênia, com esse entendimento não se pode concordar.

De início, ainda que se considere que a alienação em tela tenha mesmo natureza de desapropriação, a CSLL não poderia ser afastada haja vista que o referido dispositivo constitucional estabelece que as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes a **impostos**, apenas.

No entanto, a alienação em tela não tem natureza de desapropriação, razão pela qual a imunidade prevista no § 5º do art. 184 da Constituição Federal não se aplica ao presente caso. Nesse sentido concluiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em caso que apresentava os mesmos contornos deste. Refiro-me ao entendimento que fundamentou o Acórdão nº 9101-002.483, proferido em sessão realizada no dia 22 de novembro de 2016, e que adoto como razão de decidir, nos seguintes termos:

1. Incidência da Imunidade Tributária sobre a Compra e Venda para Fins de Reforma Agrária.

Início este tema aduzindo que a imunidade tributária se dá quando o legislador constituinte, ao promover a repartição de competência, deixa fora do campo de incidência

tributária certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços. Assim, a imunidade tributária é um instrumento limitador do poder de tributar, excluindo da esfera de competência de determinado ente federativo situações previamente disciplinadas no texto constitucional.

O Professor Paulo de Barros Carvalho traz o seguinte conceito de imunidade:

"A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresso a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. " (Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178).

Vê-se, então, que a imunidade atinge uma **classe finita e determinável, é estabelecida de modo expresso, alcançando situações específicas e suficientemente caracterizadas.**

Diante disso, e rendendo minhas homenagens à riqueza com que foi abordado o tema neste julgamento, não posso concordar que, por via de interpretação, seja estendida a imunidade tributária prevista no art. 184, da Constituição Federal, sobre imóveis desapropriados para reforma agrária, ao caso em tela, que trata de alienação - compra e venda - ainda que para a mesma finalidade, no caso, para reforma agrária, e isto por inexistência de expressa disposição constitucional nesse sentido.

Como já exhaustivamente dito, a imunidade tributária que alcança os imóveis desapropriados para reforma agrária encontra-se prevista no art. 184, da Constituição Federal:

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

§ 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.

Diante dessas premissas e, como já consignado, o instituto constitucional da desapropriação tem natureza totalmente distinta do instituto civil da compra e venda. E a

grande distinção entre eles é o elemento volitivo, ou seja, a vontade do agente, presente em um e ausente em outro.

Na desapropriação, há a perda da propriedade por um ato de soberania do Poder Público, pouco importando a vontade do possuidor de deixar de ter a posse/propriedade sobre o imóvel, imperando a vontade do Poder Público em tomar aquela propriedade para o fim de reforma agrária. Aqui, não há uma contrapartida, já que não há qualquer tipo de contrapagamento por um preço que fora pré-pactuado. O que existe é mera compensação, via indenização, a ser estipulada também unilateralmente, pelo ente que está a promover a desapropriação. Assim, ao possuidor/proprietário, não resta praticamente nenhuma liberdade de decidir pela transferência de propriedade.

Por outro lado, na compra e venda, grosso modo, o que impera é a vontade das partes, uma em adquirir, a outra em alienar. Há estipulação de preço, forma e local de pagamento e essa negociação pode resultar até em ganho econômico para ambas as partes.

No presente caso o que ocorreu foi uma operação de compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária. O sujeito passivo, legítimo possuidor/proprietário do imóvel rural denominado Fazenda Santa Mônica, vendeu-o, alienou-o, por *sponte* própria ao Poder Público - INCRA, por um preço pré-estabelecido.

O ilustre relator afirma que, mesmo nas condições acima, e ainda que não haja expressa disposição constitucional, a venda da Fazenda Santa Mônica pela pessoa jurídica PLATINA AGROPECUÁRIA S.A. (antiga Hidalgo Participações), ao INCRA estaria protegida pela imunidade constitucional. E faz isso a partir de uma interpretação muito particular que estende o benefício da imunidade destinada aos imóveis desapropriados para reforma agrária, ao imóvel rural alienado pela PLATINA AGROPECUÁRIA S.A..

Entendo que compete, privativamente ao Poder Judiciário e, em especial, ao STF, interpretar a Constituição Federal, tarefa essa defesa ao agente administrativo mormente quando essa interpretação resulta em limitar a competência tributária de um ente federativo que foi legitimamente atribuída pelo legislador constituinte. Isto porque, como dito, ao falar de competência não estamos a tratar apenas do poder de tributar mas também na limitação a este poder. Outro não poderia ser o diploma legislativo a tratar de competência dos entes tributários **senão a Constituição Federal**, pois são normas que definem o modo de aquisição e limitação do poder Estatal.

É bem verdade o que aqui tanto se consignou a respeito da situação em que se encontrava o imóvel rural alienado, correndo o risco de ser invadido por integrantes de movimentos sociais. Essa situação pode ter influenciado, de certa forma, a vontade do sujeito passivo em proceder a alienação, por entender que essa seria a melhor ou até a única solução para o seu caso. Contudo, tudo o que se disse a respeito da falha do Poder Público em proteger a propriedade particular, não garantir a posse pacífica de um bem pelo seu legítimo possuidor, não pode ser justificativa para o Poder Público incorra em outro erro, o de, por meio de seus agentes, descumprir uma prescrição constitucional.

O Decreto nº 433, de 1992, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 2.614, de 1998, regulamentou a aquisição de imóveis rurais, para fins de reforma agrária, por meio da compra e venda. Esse diploma legal prevê o seguinte:

Art. 1º. Observadas as normas deste Decreto, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA fica autorizado a adquirir, mediante compra e venda, imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária, nos termos das Leis n.ºs 4.504, de 30 de novembro de 1964, e 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

§ 1º. A compra e venda autorizada por este Decreto realizar-se-á ad mensuram, na forma estabelecida pela legislação civil.

§ 2º. *É vedada a aquisição de imóveis rurais, que, pelas suas características, não sejam adequados à implantação de projetos integrantes do programa de reforma agrária. (NR) (Redação dada ao artigo pelo Decreto n.º 2.614, de 03.06.1998)*

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

Parágrafo único. Compete ao INCRA definir e priorizar as regiões do País consideradas preferenciais para os fins do disposto neste artigo. (NR) (Redação dada ao artigo pelo Decreto n.º 2.614, de 03.06.1998)

[...]

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

Observa-se que o referido decreto prevê, de forma expressa, que tem preferência na aquisição por compra e venda, para fins de reforma agrária, justamente o imóvel que se situe em área de manifesta tensão social. Exatamente como no caso sob apreciação.

Portanto, a ameaça de invasão do imóvel por integrantes de movimentos sociais não pode ser escusa para pretender-se exigir que a imunidade tributária dirigida aos imóveis desapropriados para reforma agrária, alcance os resultados econômicos de uma compra e venda, quando não há nada que disponha nesse sentido. Ao contrário, há expressa disposição constitucional em via inversa.

Ademais, é de se ressaltar que ao proprietário que teve a posse esbulhada, se esse era o motivo que comprometia a sua liberdade, se apresentavam possibilidades outras de retomar a legítima posse do imóvel por meios jurídicos. Sim, é verdade que esses meios poderiam demandar em um longo período de tempo, sem falar no prejuízo econômico, até que se retornasse o resultado almejado, que poderia nem sequer ser experimentado. Mas esse tipo de avaliação também não cabe neste momento porque macularia a parcialidade deste julgamento. Afinal, todos nós estamos sujeitos ao mesmo ordenamento jurídico, com suas virtudes e suas mazelas.

Voltando ao ponto, vimos que a grande distinção entre o instituto constitucional da desapropriação e o instituto civil da compra e venda é a vontade. Numa compra e venda a vontade das partes é aquela manifestada no estabelecimento de um preço, das condições de pagamento desse preço. E só detém o poder de estabelecer preço e condições de pagamento quem é o legítimo proprietário do imóvel, no uso e fruição de sua posse.

E o mesmo Decreto n.º 433, de 1992 (com alterações posteriores) deixa claro a partir de suas previsões quem, no presente caso, detinha a vontade, a liberdade e, portanto, a posse do imóvel rural Fazenda Santa Mônica:

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

§ 1º. Cada processo administrativo de aquisição terá por objeto um único imóvel, e será instaurado com a oferta de venda formulada pelo titular do domínio ou por seu representante legal ou com a proposta de

compra de iniciativa do INCRA, que poderão abranger a totalidade ou parte da gleba.

§ 2º. A oferta de venda formulada pelo proprietário ou por seu representante legal deverá conter o preço pedido, a forma e as condições de seu pagamento, e expressa permissão para que o INCRA proceda à vistoria e avaliação do imóvel ofertado.

Claro está que **é o proprietário da terra é quem fixa o preço da alienação** para fins de reforma agrária, ou, ao menos, é ele quem precisa concordar com o preço oferecido. Ora, se é o proprietário quem fixa o preço da alienação do imóvel para o fim de reforma agrária, é óbvio que não se trata de desapropriação, tampouco se pode dizer que há qualquer semelhança com esse instituto. Como visto, **na desapropriação, a perda da propriedade se dá por um ato soberano e unilateral do Poder Público**, e a indenização devida ao proprietário pela expropriação também é estipulada unilateralmente pelo Poder Público. Ao proprietário, neste caso, resta apenas se conformar...

Mais uma vez, e como bem lembrou o relator do voto condutor do acórdão atacado, *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.*

O legislador constitucional restringiu a imunidade do imposto de renda exclusivamente para os casos em que haja a perda da propriedade por ato do poder público, não podendo se estender tal benefício para os contribuintes que exerçam o direito de alienar por moto próprio seus bens, independentemente da motivação que sustenta o exercício do direito de comprar e vender e mesmo que a destinação seja para a reforma agrária. Essa imunidade constitucional não pode ser estendida pelo agente administrativo, por meio de mera interpretação, para o fim de limitar o poder de tributar de um ente da Federação, cuja competência foi-lhe outorgada pela Constituição Federal.

Em face a tudo o quanto aqui se expôs, não se pode equiparar a venda realizada pelo sujeito passivo, do imóvel rural em comento, à desapropriação, para o fim de incidir, ao caso, a imunidade tributária.

Superada a questão da natureza da operação, passo a analisar as demais alegações da defesa.

Quanto à alegação de nulidade em razão do erro de base de cálculo adotada pelo Acórdão recorrido, cumpre apenas esclarecer que um ajuste no valor de alienação em razão de uma regra específica não pode ensejar a nulidade do lançamento. É, sim, caso de reforma do lançamento, e não de anulação.

Quanto à alegação de que, de acordo com o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, o valor do ganho de capital deveria ter sido calculado com base no VTN declarado no DIAT do exercício em que ocorreu a alienação (R\$ 1.026.959,00), há que se referendar a decisão recorrida no ponto em que rejeitou o valor declarado no DIAT, tamanha a desproporção em relação ao que fora efetivamente praticado. Nesse sentido são as palavras do órgão julgador de primeira instância:

O VTN informado na Declaração do ITR do exercício de 2010, entregue em 30/09/2010 (fls. 291 a 297), foi de R\$ 1.026.959,00.

Ocorre que de acordo com a escritura pública de compra e venda, o valor recebido a título de VTN em 28/04/2010 corresponde a R\$ 11.550.164,15 (fls. 14 a 31), o que faz constatar que a impugnante não o declarou corretamente na DITR.

Como se nota, a entrega do DIAT ocorreu após a formalização da escritura de compra e venda, de modo que o valor efetivamente praticado (R\$ 11.550.164,15) já era conhecido, e nada justifica o fato de que no referido demonstrativo tenha constado em valor cerca de dez vezes menor (R\$ 1.026.959,00).

Por fim, quanto aos argumentos relacionados a inconstitucionalidade da penalidade imposta, cumpre apenas destacar que este Colegiado administrativo não possui competência para apreciar questões dessa natureza, exatamente conforme entendimento que restou cristalizado na Súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida:

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

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer as alegações de cunho constitucional e, no mérito, de negar provimento do Recurso Voluntário

É como voto.

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Redator Designado