



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.720831/2015-45
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.046 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2022
Recorrente AGROPECUÁRIA LAGOA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando as circunstâncias fáticas entre os casos comparados são dessemelhantes.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA. COMPRA E VENDA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

A alienação mediante compra e venda não se confunde com o instituto da desapropriação para fins de reforma agrária, pois esta decorre de ato unilateral do poder público, compensado mediante indenização. Na espécie, inexistente previsão de imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “imunidade tributária”. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte Agropecuária Lagoa Ltda. (fls. 426), interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, no Acórdão nº 1402-004.331 (fls. 361 e seguintes), 11 de dezembro de 2019, por meio do qual aquele colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao 2º trimestre de 2010, ante o não oferecimento à tributação do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, denominado Fazenda Itaquí, no valor de R\$ 12.139.429,57.

Com a ciência da autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 239), alegando, em síntese:

- Nulidade do lançamento, em razão de o crédito tributário ter sido constituído contra fato jurídico protegido pela imunidade prevista no 184, § 5º, da Constituição;

- Que o imóvel foi adquirido pelo INCRA para atender à 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;

- 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;

- 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;

- A inaplicabilidade da multa de ofício, por ofensa a preceitos constitucionais.

Em 30 de novembro de 2017, a 4ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, por unanimidade de votos, deu parcial provimento à impugnação, reduzindo o montante da autuação.

Ciente da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 318), no qual basicamente reiterou os argumentos anteriormente apresentados.

Em 11 de dezembro de 2019, a 2ª Turma da 4ª Câmara desta Seção, por meio do Acórdão n. 1402-004.331, negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

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.

Contra a decisão, o contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 392), que foram rejeitados pelo despacho de admissibilidade de fls. 403.

Ciente da negativa, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 426), alegando divergência interpretativa em relação a três matérias, a saber:

- a) Imunidade tributária;
- b) Nulidade do lançamento, por erro na identificação da base de cálculo;
- c) Apuração de ganho de capital com base no VTN declarado no exercício de 2010.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 502, que deu seguimento às matérias dos itens a) e c) acima.

O contribuinte teve ciência da admissibilidade parcial e não apresentou agravo.

A Fazenda Nacional, com a ciência do andamento processual, apresentou contrarrazões ao recurso especial, pugnando pela manutenção da decisão recorrida (fls. 523).

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de fls. 502 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento às matérias “imunidade tributária” e “apuração de ganho de capital com base no VTN declarado no exercício de 2010”.

O despacho de admissibilidade analisou os **dois paradigmas** indicados pelo Recorrente, com o intuito de demonstrar a divergência quanto à matéria “imunidade tributária”, e concluiu pela sua procedência.

Com efeito, há similitude fática e jurídica entre os casos, bastando para tal confirmação a análise das respectivas ementas, a seguir transcritas:

1ª matéria: Imunidade Tributária

Recorrido:

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.

1º Paradigma - Acórdão n. 9101-001.886:

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.

2º Paradigma - Acórdão n. 106-15.264:

“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”.

Analisando o primeiro paradigma, verifico que o crucial para o posicionamento do voto condutor, acompanhado pelo Colegiado residiu no fato de que:

“[...]restou demonstrado que houve o interesse da União em adquirir o imóvel para atender os 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.”

E mais. Segue o 1º paradigma:

No presente caso, à semelhança do paradigma, a **Recorrente traz agora certidão subscrita pelo Superintendente Regional do INCRA no Mato Grosso do Sul**, acolhendo manifestação da Advocacia Geral da União/Procuradoria Geral Federal/Procuradoria Federal Especializada – INCRA, atestando que: [...]

Portanto, como o recorrido restou seu debate no plano das teses **se a alienação teria ou não a natureza de desapropriação**, o paradigma **foi mais circunscrito ao caso concreto**, sendo crucial para seu posicionamento **a demonstração do interesse na União em adquirir o imóvel para atender aos fins sociais da reforma agrária**.

No caso, se levássemos o contexto do recorrido para o colegiado do paradigma, o seu posicionamento poderia até convergir e, portanto, não consigo enxergar a formação de dissenso jurisprudencial em relação a este paradigma.

Por sua vez, em relação ao segundo paradigma, o próprio aduz que “a questão principal versada neste recurso diz respeito **à incidência, ou não do IRPF sobre valores recebidos a título da venda de imóvel produtivo para fins de reforma agrária, pois, se forem isentos estes recebimentos, o recurso perde o objeto quanto aos demais**”. (destaques acrescidos)

Aqui, neste paradigma, **temos o debate para que se conclua pela formação do dissídio jurisprudencial**.

Constata-se que no recorrido o Colegiado fez a distinção entre o contrato de compra e venda civil e o instituto da desapropriação, entendendo pela impossibilidade de alcance da imunidade àquele, enquanto neste segundo paradigma restou confirmada a aplicação da imunidade na mesma hipótese, à luz de uma interpretação teleológica do comando constitucional.

Em complemento, verifica-se que a situação fática analisada neste paradigma é suficiente para confirmar a divergência suscitada, razão pela qual conheço do recurso em relação à 1ª matéria, mas aceitando apenas o 2º paradigma.

Como restei **vencida na fundamentação acerca do conhecimento**, destaco que a **declaração de voto elaborada pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa**, ilustra, ao final deste voto, as considerações da maioria do colegiado para conhecer desta matéria no recurso especial.

2ª matéria: apuração de ganho de capital com base no VTN declarado no exercício de 2010

Em relação à segunda matéria admitida, que trata da apuração do ganho de capital com base no VTN declarado no exercício de 2010, a Recorrente indicou **um paradigma**, cuja ementa será cotejada, a seguir, com o racional adotado pelo recorrido:

Paradigma - Acórdão n. 2202-005.548:

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

Exercício: 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

A partir de 1º de janeiro de 1997, preponderam os termos do caput do art. 19 da Lei nº 9.363/96, de modo que a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, de modo que comprovado que foram entregues os Diat relativos anos de aquisição e alienação, cumprindo-se ao determinado no artigo 19, §1º, inciso I, da IN SRF nº 84/01. Assim, incorreto considerar os valores de alienação, considerados na autuação, tomando por base os dados constantes das escrituras públicas de compra e venda.

Já, o recorrido **não considerou como custo de aquisição o VTN declarado**, ante a constatação de **enorme disparidade entre o montante que o contribuinte declarou**, no presente caso, e o **valor praticado na venda do imóvel ao INCRA**.

Aqui, entendo que os casos comparados possuem contextos diversos, pois no recorrido, de pronto, já se verificou **enorme disparidade entre o montante declarado e o valor praticado na venda do imóvel ao INCRA**, ou seja, há uma questão antecedente e que gera a inaplicabilidade do consequente, prejudicando, a meu ver, a apreciação dos casos.

Há impedimentos para no conhecimento, quanto a esta matéria, portanto, pois já se verificou no recorrido a enorme disparidade entre os valores declarados e o de venda do imóvel; enquanto que no paradigma a questão é dirimida com a entrega dos DIAT relativos aos anos de aquisição e alienação.

Assim, **conheço parcialmente do recurso especial** em relação à 1ª matéria, descartando para efeitos de sua análise apenas o primeiro paradigma.

2. Mérito

No mérito, cabe-nos analisar, em primeiro lugar, o alcance da imunidade reclamada pela Recorrente.

No caso dos autos, foram lançados o IRPJ e a CSLL incidentes sobre o ganho de capital apurado em alienação de imóvel rural (Fazenda Itaqui) ao INCRA. O negócio jurídico se

deu com o objetivo de promover o “assentamento de trabalhadores rurais com fins de reforma agrária”, como consta da respectiva escritura pública de compra e venda.

A discussão se refere à possibilidade de aplicação, na hipótese, da imunidade prevista no artigo 184, § 5º, da Constituição:

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.

A Recorrente defende que o comando constitucional é extensível ao presente caso, por entender que a compra e venda realizada com o INCRA se deu com finalidade específica, que foi o assentamento de trabalhadores rurais na região, situação que estaria de acordo com as diretrizes constitucionais relativas à reforma agrária.

Assim, a partir de uma interpretação teleológica, o caso dos autos seria convergente com o texto constitucional, possibilitando uma aproximação jurídica entre a compra e venda efetuada e o instituto da desapropriação, expressamente previsto no artigo 184.

Por outro lado, a fiscalização e as decisões precedentes no processo se posicionaram contra esse entendimento, firmes na premissa de que o negócio jurídico de compra e venda **não tem natureza de desapropriação** nem pode produzir efeitos análogos a esta.

Essa CSRF já se debruçou sobre a matéria e decidiu, em caso semelhante, pela **impossibilidade** do comando imunizante, conforme voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo (Acórdão nº 9101-002.483, de 2016), cujos principais fundamentos reproduzimos a seguir, com destaques:

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

(...)

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 contra pagamento 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.**

(...)

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.

(...)

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 nº 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. 4ºA. Feita a seleção de um ou mais imóveis, o INCRA poderá proceder a abertura de processo administrativo destinado a adquirilos 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.

Concordo com os fundamentos apresentados pela I. Relatora, no sentido de que a um negócio jurídico **pautado pela vontade das partes não se identifica** com a perda unilateral promovida pela administração pública, a título de desapropriação.

Na compra e venda há o fator “preço”, estabelecido de **comum acordo** entre os contratantes, cujo montante auferido certamente implica um ganho tributável para o vendedor.

Não há de se falar em “interesse público” ou “destinação social” como algo peculiar ao presente caso, pois é certo que **todos os negócios jurídicos** celebrados pelo poder público buscam esses mesmos objetivos.

Assim, estamos diante de uma situação **objetiva** para fins de tributação: houve uma compra e venda e dela surgiu o ganho de capital, obviamente tributável para fins de IRPJ, independentemente do louvável destino do imóvel vendido.

A Constituição prevê imunidade para as transações envolvendo **desapropriação** para fins de reforma agrária, sobre terras **improdutivas**, dois requisitos que não são encontrados no presente caso.

Não há imunidade para o resultado econômico oriundo de um negócio jurídico livremente pactuado entre as partes, ainda que uma delas seja autarquia federal, pois, do contrário, haveria ofensa ao princípio da igualdade, que prevê tratamento isonômico entre contribuintes em situação equivalente. E quem auferir ganho de capital, na alienação de imóveis, **deve ser tributado**.

Ademais, o comando constitucional, ainda que fosse aplicável ao caso, *jamaiz alcançaria a CSLL*, visto que o artigo 184, § 5º expressamente cuida de **impostos**.

Em síntese, penso que não merece reparos a decisão recorrida quanto a este ponto, razão pela qual nego provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-006.046 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10140.720831/2015-45

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento parcial sob os seguintes fundamentos:

1- Imunidade Tributária – cancelamento do lançamento fiscal.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à primeira divergência:

- A DRJ consignou expressamente que *“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”*.

- A indevida interpretação ao dispositivo constitucional em comento também foi empregada pelo voto vencedor do Acórdão recorrido: *“(...) 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 (...)”*;

- Ou seja, o Acórdão recorrido não reconheceu a imunidade da tributação em relação aos valores recebidos pela Recorrente na alienação do imóvel ao INCRA, mesmo destinado à reforma agrária, por se tratar de compra e venda;

- Em contraposição ao ato praticado pelo v. Acórdão recorrido, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim se manifestou (Paradigma nº 1 – extraído da internet – <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> – o que atende ao art. 67 do Regimento Interno do CARF):

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

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.” (Grifado agora)

(CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-001.886, rel. Cons. Valmir Sandri, j. em 18/03/2014– fotocópia da íntegra em anexo)

- Nos moldes do Acórdão Paradigma n.º 1, restando demonstrado que houve o interesse da União em adquirir o imóvel para atender os fins sociais da reforma agrária numa área de tensão social (como é o caso dos autos sob análise), e que essa aquisição só não foi veiculada por desapropriação porque a Constituição veda a desapropriação de áreas produtivas, aplica-se aos valores auferidos na operação à imunidade prevista no art. 184, §5º, da CF/88, “*uma vez que inexistente o lucro por parte da empresa que foi desfalcada de sua propriedade em favor do Poder Público por interesse social, mas mera reposição do valor do bem que lhe foi expropriado*”;

- No mesmo sentido, convém citar o entendimento externado pela 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Paradigma n.º 2 – extraído da internet – <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> – o que atende ao art. 67 do Regimento Interno do CARF):

“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 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. Hipótese idêntica àquela prevista na Constituição Federal quanto à desapropriação para fins de reforma agrária**”. (Grifado agora)

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Acórdão n.º 106-15.264, rel. Cons. Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, j. em 20/07/2006 – fotocópia da íntegra em anexo)

- Como se depreende do inteiro teor do referido Acórdão (Paradigma n.º 2) “*Por certo que se fosse permitida a desapropriação de terras produtivas, todos os casos de alienação de terras para fins de reforma agrária se dariam através da desapropriação. Porém, em razão desta vedação legal (quanto à desapropriação de terras produtivas), a solução encontrada foi fazer tal alienação através da compra e venda. Diante de tal situação, resta claro que a situação do Recorrente é idêntica àquela de desapropriação para fins de reforma agrária — prevista no art. 184, § 5º da Constituição Federal, razão pela qual tal alienação também deve estar isenta do recolhimento do Imposto sobre a Renda, sob pena de desvirtuar o sentido daquela regra constitucional*”;

- Com efeito, não restam dúvidas de que o v. Acórdão recorrido diverge da orientação firmada nos Paradigmas 1 e 2 (da CSRF e da 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, respectivamente), vez que aplicou à interpretação literal ao dispositivo constitucional em destaque (art. 184, § 5º, da CF/88), tendo vista que a operação firmada entre a Recorrente e o INCRA foi de compra e venda e não desapropriação;

- Aliás o voto vencido do Acórdão recorrido destacou as questões fáticas que circundam o caso, cujos destaques restaram ignorados pelo voto vencedor, ora recorrido, como se infere dos trechos abaixo:

(a) “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 improdutivo 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”;

(b) “Foram apresentadas Declarações e notícias de jornais que mostraram que os “sem terras” estavam acampados na região da “Fazenda Itaqui”, o que gerava

clima de tensão e justificou a atuação do INCRA na região, para assentamento de famílias e aquisição de imóveis”;

(c) “A Portaria da Superintendência Regional do INCRA de Mato Grosso do Sul de nº 35, de 28/05/2009, e da Resolução nº 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 nº 102, seção 1, de 01/06/2009, as quais decorrem do Processo Administrativo INCRA nº 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 nº. 7/2009) consta a informação de como se deu o cálculo do valor pago pelo INCRA (...)”;

(d) “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”. (Grifado agora)

- Nesse contexto, apesar de todos os detalhes que circundam o caso, o Acórdão recorrido empregou interpretação literal ao texto constitucional, de modo que considerou que a imunidade prevista no art. 184, § 5º, da CF/88 somente atingiria a desapropriação, cuja operação tem natureza jurídica diferente da compra e venda ocorrida nos presentes autos;

- Contudo, a exemplo da tese defendida pela Recorrente, os Acórdãos Paradigmas 1 e 2 consideraram, com base nas circunstâncias fáticas idênticas ao presente caso, que 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 (terra produtiva), razão pela qual o produto da alienação também deve estar amparada pela imunidade impressa no art. 184, §5º, da CF/88, de modo que não seria devida à tributação exigida pela Autoridade Fiscal (no caso concreto, tanto o IRPJ quanto à CSLL);

- Ou seja, enquanto o Acórdão recorrido manteve integralmente a atuação, por considerar inaplicável à imunidade tributária prevista no art. 184, § 5º, da CF/88, ao caso concreto, os Acórdãos Paradigmas 1 e 2, analisaram a mesma disposição constitucional, de modo que cancelaram integralmente às exigências, por considerar que deve ser empregada a interpretação teleológica da norma imunizante, diante de casos idênticos à presente discussão;

- Portanto, demonstrada a divergência quanto a esse ponto, verifica-se que o Recurso Especial em apreço merece ser conhecido.

Os paradigmas apresentados atendem os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 2 deste despacho, e eles servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, as decisões cotejadas examinaram situações muito semelhantes. E enquanto o acórdão recorrido manteve integralmente a atuação, por considerar inaplicável a imunidade tributária prevista no art. 184, § 5º, da CF/88; os paradigmas cancelaram as exigências fiscais, entendendo que o referido dispositivo constitucional deveria também ser aplicado às operações de compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária.

Os referidos paradigmas, inclusive, foram citados no voto vencido que consta do acórdão recorrido.

Restou, portanto, caracterizada a divergência jurisprudencial.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa primeira divergência.

2- Nulidade do lançamento – erro na identificação da base de cálculo.

[...]

No caso do acórdão recorrido, o problema foi de outra ordem.

A autoridade autuante, fazendo menção ao art. 25 da Lei 9.430/1996, explicitou que o ganho de capital estava sendo apurado pela diferença positiva entre o valor da alienação (extraído da escritura pública de compra e venda do imóvel rural) e o respectivo valor contábil, e disse ainda que como o imóvel rural foi adquirido antes de 1996 (aquisição 21/12/1993) o mesmo não se submetia às regras do art. 19 da Lei nº 9.393, de 19/12/1996.

Posteriormente, a Delegacia de Julgamento (DRJ) entendeu que a venda do imóvel estaria sim submetida ao referido art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

Entretanto, afirmando que a contribuinte não tinha declarado corretamente o “Valor da Terra Nua - VTN” na sua Declaração de ITR, a DRJ considerou correta a utilização do valor constante da escritura pública de compra e venda para a apuração do ganho de capital (conforme feito pela Fiscalização), apenas excluindo da base de cálculo o valor das Benfeitorias.

E esse entendimento foi acolhido pelo acórdão recorrido.

Ou seja, o critério adotado pela autoridade autuante foi considerado correto, embora tenha ela se equivocado ao indicar a razão pela qual afastou a aplicação do art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

Em resumo, é esse o contexto em que poderia se dar um debate sobre nulidade no âmbito do acórdão recorrido.

O problema para a caracterização da divergência é que o quadro retratado no acórdão recorrido não remete às mesmas questões examinadas pelo acórdão paradigma.

O caso tratado pelo acórdão recorrido não dá margem para se questionar que o auto de infração não apontou a base de cálculo da exigência fiscal; que não se consegue descobrir de onde o auditor fiscal tirou os valores cobrados; que não se vislumbra como o crédito tributário foi constituído; que faltou informação essencial para a constituição do crédito tributário e sua cobrança; que a ausência de informação da base de cálculo do crédito tributário no Auto de Infração configura nulidade, por prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Essas questões, que motivaram a declaração de nulidade pelo paradigma, são estranhas ao acórdão recorrido.

Realmente, não há como visualizar, a partir do paradigma apresentado, uma divergência “jurisprudencial” que permita o debate proposto pela recorrente em torno das razões pelas quais o acórdão recorrido não acolheu a alegação de nulidade por erro de base de cálculo.

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial para a segunda divergência.

3- Da apuração de ganho de capital, nos termos do que dispõe o art. 19 da Lei nº 9.393/96: VTN declarado no DIAT do exercício 2010.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à terceira divergência:

- a Autoridade Julgadora aperfeiçoou o lançamento fiscal, de modo que considerou aplicável ao caso concreto, na apuração da base de cálculo, a norma impressa no art. 19 da Lei nº 9.393/96;

- Por sua vez, consignou que (fl. 311, do PAF) “*na apuração da base de cálculo o valor de venda deve ser de R\$ 11.550.164,15 (VTN) ao invés de R\$ 12.695.815,54 (VTN + Benfeitorias) utilizado pela autoridade fiscal*”;

- Ou seja, apesar de ter concordado que a norma aplicável ao caso concreto seria o art. 19 da Lei nº 9.393/96 (que prevê que o valor da alienação a ser considerado é o VTN declarado no DIAT), a DRJ, a seu bel prazer, empregou interpretação completamente dissonante à norma, tendo considerado o valor do VTN declarado na escritura pública, para fins de apuração do suposto ganho de capital;

- Sobre este aspecto, o Acórdão recorrido aplicou a mesma interpretação empregada pela DRJ, como se infere do trecho do voto vencedor “*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 (...)*”;

- Ocorre que a interpretação adotada pelo Acórdão recorrido é completamente dissonante da considerada pela 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento (Paradigma nº 4 – extraído da internet - <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> - o que atende ao art. 67 do Regimento Interno do CARF), conforme se depreende da ementa abaixo colado:

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

Exercício: 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

A partir de 1º de janeiro de 1997, preponderam os termos do caput do art. 19 da Lei nº 9.363/96, de modo que a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, de modo que comprovado que foram entregues os Diat relativos anos de aquisição e alienação, cumprindo-se ao determinado no artigo 19, §1º, inciso I, da IN SRF nº 84/01. Assim, incorreto considerar os valores de alienação, considerados na autuação, tomando por base os dados constantes das escrituras públicas de compra e venda.” (Grifado agora)

(2ª Seção, 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 2202-005.548, rel. Cons. Martin da Silva Gesto, j. em 12/09/2019 – fotocópia da íntegra em anexo)

- Extraí-se do voto proferido no Paradigma nº 4 a seguinte orientação sobre a apuração da base de cálculo, com base no art. 19, da Lei nº 9.393/96:

“Contudo, verifica-se que, conforme já referido, a partir de 1º de janeiro de 1997, preponderam os termos do caput do art. 19 da Lei nº 9.363/96, de modo que a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado.

Salienta-se que, por meio da diligência realizada, comprovou-se que **foram entregues os Diat** relativos anos de aquisição e alienação, cumprindo-se ao determinado no artigo 19, §1º, inciso I, da IN SRF nº 84/01.

(...)

No entanto, a fiscalização realizou o lançamento utilizando equivocada base legal, razão pela qual este não se sustenta. Há, portanto, evidente vício material no lançamento, pois erro na base de cálculo é elemento intrínseco ao lançamento, cabendo seu reconhecimento de ofício”.

- É fato incontroverso nos autos que a Recorrente entregou o DIAT no ano de 2010, como reforçado pelo próprio Acórdão recorrido: *“O VTN informado da Declaração do ITR do exercício de 2010, entregue em 30/09/2010 (fls. 291 a 297), foi de R\$ 1.026.959,00”*;

- Contudo, o Acórdão recorrido ignorou completamente tal valor, tendo considerado o VTN declarado na escritura pública, como se o art. 19, da Lei nº 9.393/96 permitisse o lançamento de ofício do VTN pela Autoridade Julgadora, sem qualquer procedimento administrativo prévio nesse particular;

- Logo, é nítido o descompasso da interpretação da legislação tributária empregada pelo Acórdão recorrido em comparação ao que restou decidido pelo Paradigma nº 4, o que confirma, mais uma vez, o cabimento do presente Recurso Especial também quanto a este ponto.

O paradigma apresentado atende os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 2 deste despacho, e, nesse caso, ele serve para demonstrar divergência jurisprudencial em relação à base de cálculo utilizada na autuação.

Diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma entendeu ser incorreto considerar os valores de alienação, tomando por base os dados constantes das escrituras públicas de compra e venda.

De acordo com o paradigma, “a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado. [...]. No entanto, a fiscalização realizou o lançamento utilizando equivocada base legal, razão pela qual este não se sustenta. Há, portanto, evidente vício material no lançamento, pois erro na base de cálculo é elemento intrínseco ao lançamento, cabendo seu reconhecimento de ofício”.

Restou, portanto, caracterizada a divergência jurisprudencial.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa terceira divergência.

A acusação fiscal reporta omissão de ganho de capital no valor de R\$ 12.139.429,57, auferido na alienação de imóvel rural, e submetido a lançamento de IRPJ e CSLL no 2º trimestre de 2020. O imóvel foi adquirido em 21/12/1993 e vendido ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA em 28/04/2010, _conforme “Escritura Pública de Compra e Venda de Imóvel para Fins de Assentamento de Trabalhadores Rurais com Fins de Reforma Agrária”, na qual se especificou o valor de R\$ 11.550.164,15 pela terra nua e R\$ 1.145.651,39 por benfeitorias, sendo estas pagas em dinheiro e o valor da terra nua em Títulos da Dívida Agrária - TDA nominativos ao vendedor. O fiscal autuante: i) ressaltou que *como o imóvel rural foi adquirido antes de 1996 (aquisição 21/12/1993) o mesmo não se submete as regras do art. 19 da Lei nº 9.393, de 19/12/1996, ou seja: declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, no caso em questão, considera-se custo de aquisição e*

valor de venda o valor constante da escritura pública de aquisição e alienação; ii) observou que a Contribuinte optou pela apuração segundo o regime de competência, alienou os TDA em junho/2010 e distribuiu todo o lucro disponível na contabilidade aos sócios; e iii) a incidência sobre o ganho de capital somente é afastada na hipótese de indenização recebida para fins de reforma agrária, mas o imóvel não foi desapropriado, o que houve foi uma VENDA ao INCRA, que adquiriu pura e simplesmente o imóvel como qualquer outro interessado poderia fazê-lo, sendo irrelevante se o imóvel poderia ser utilizado para fins de assentamento de trabalhadores rurais com fins de reforma agrária, e ainda destaca que houve pagamento de corretagem pela venda do imóvel.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente a exigência, reduzindo o valor de venda de R\$ 12.695.815,54 (total registrado na escritura) para R\$ 11.550.164,15 (valor do VTN – Valor da Terra Nua – informado na escritura), sob os seguintes fundamentos:

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:

"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.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995."

De acordo com a regra acima, o custo de aquisição a ser considerado corresponde ao valor constante da escritura pública, uma vez que a impugnante adquiriu o imóvel em questão em 1993. Com relação a este valor, não há o que reparar.

Por sua vez, repita-se, o valor de venda deve ser o "Valor da Terra Nua - VTN" declarado no ano da ocorrência de sua alienação.

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.

Assim, na apuração da base de cálculo o valor de venda deve ser de R\$ 11.550.164,15 (VTN) ao invés de R\$ 12.695.815,54 (VTN + Benfeitorias) utilizado pela autoridade fiscal.

Cálculo do Ganho de Capital:

Valor de Venda: R\$ 11.550.164,15

(-) Valor do Custo: R\$ 256.385,97

(-) Comissão Corretor: R\$ 300.000,00

= Ganho de Capital R\$ 10.993.778,18

A exoneração assim procedida não se sujeitou a reexame necessário.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário. O voto vencedor do Conselheiro Murillo Lo Visco assim refutou os argumentos da relatora vencida, Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio:

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:

[...]

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).

O voto vencido da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio refere o contexto jurídico e normativo que indica a impossibilidade de desapropriação de imóveis produtivos e faculta ao INCRA, por meio dos Decretos nº 433/92 e 2.614/98, *a aquisição imobiliária* neles referida, *preferencialmente, em áreas de manifesta tensão social para o assentamento de trabalhadores rurais, visando atender à função social da propriedade*. Para concluir que a Contribuinte se encontra destituída *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*, a relatora reportou as seguintes evidências presentes nos autos:

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 Itaqui para o INCRA. Foram apresentadas Declarações e notícias de jornais que mostraram que os “sem terras” estavam acampados na região da “Fazenda Itaqui”, 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 nº 35, de 28/05/2009, e da Resolução nº 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 nº 102, seção 1, de 01/06/2009, as quais decorrem do Processo Administrativo INCRA nº 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 nº. 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 Itaqui, 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 (...), sendo R\$ 11.550.164,15 (...) para pagamento da terra nua – VTN e R\$ 1.145.651,39 (...) 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 retificada em

setembro de 2008, para a região de localização do imóvel e até o limite médio do campo de arbúrio 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.

Registre-se que a Contribuinte opôs embargos de declaração apontando omissões que não teriam restado demonstradas, acerca de : i) premissa equivocada adotada no acórdão recorrido quanto à negativa de interpretação extensiva da imunidade em questão; ii) possibilidade de extensão à CSLL de imunidade prevista no âmbito do IRPJ; e iii) possibilidade de alteração de critério quantitativo do lançamento ensejar sua nulidade.

O dissídio jurisprudencial quanto à imunidade tributária foi admitido em face dos dois paradigmas, Acórdãos nº 9101-001.886 e 106-15.264, o primeiro deles, inclusive, referido no voto vencido do acórdão recorrido. O segundo, por sua vez, foi admitido como paradigma de divergência no Acórdão nº 9101-001.886.

O primeiro paradigma, nº 9101-001.866, traz o seguinte apontamento fático acerca do segundo paradigma, nº 106-15.264:

O caso do paradigma, submetido à Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apresentava particularidade que justificam plenamente a decisão do Colegiado. Conforme relatado naquele julgado, o ganho de capital nele questionado era decorrente do valor recebido do Estado do Rio Grande do Sul em razão da "compra e venda para fins de reforma agrária" de glebas de terra de propriedade da pessoa física autuada, e que haviam sido invadidas por participantes do Movimento Sem Terra (MST).

Diante da situação apresentada, não obstante o imóvel fosse insuscetível de desapropriação, por ser produtivo, a transferência de propriedade era forçosa, e destinou-se a cumprir os fins constitucionais de reforma agrária. Por isso, aquele caso, o voto condutor do acórdão assentou:

Diante de tal situação, resta claro que a situação do Recorrente é idêntica àquela de desapropriação para fins de reforma agrária — prevista no art. 184, § 5º da Constituição Federal, razão pela qual tal alienação também deve estar isenta do recolhimento do Imposto sobre a Renda, sob pena de desvirtuar o sentido daquela regra constitucional.

Aliás, não se reconhecendo tal isenção, estar-se-ia criando um duplo ônus aos contribuintes em tal situação, pois os valores recebidos através desta venda de terras correspondem a verdadeira indenização, uma vez que os mesmos estarão privados, de exercer a atividade agrícola em suas terras produtivas, pelo simples fato de tais terras terem sido invadidas por colonos "sem terra".

Vê-se, nestes termos, que a situação fática de as *terras terem sido invadidas por colonos "sem terra"* foi determinante para que o Colegiado que proferiu o paradigma nº 106-15.264 concluísse, na visão do relator do paradigma nº 9101-001.886, ex-Conselheiro Valmir Sandri, que *a transferência de propriedade era forçosa, e destinou-se a cumprir os fins constitucionais de reforma agrária*.

A situação fática do paradigma nº 9101-001.886, por sua vez, está assim descrita em seu voto condutor:

No presente caso, à semelhança do paradigma, a Recorrente traz agora certidão subscrita pelo Superintendente Regional do INCRA no Mato Grosso do Sul, acolhendo manifestação da Advocacia Geral da União/Procuradoria Geral Federal/Procuradoria Federal Especializada – INCRA, atestando que:

“(…)

O complexo Eldorado, composto pelos imóveis aqui citados, foram adquiridos pelo INCRA visando implementar o Plano Nacional de Reforma Agrária, via desapropriação e compra e venda, conforme previsto em Lei, e, este complexo, localizado no município aqui referenciado, foi elencado pelo INCRA como um dos imóveis aptos a integrar o programa de reforma agrária regional pois, além de atender a demanda social, constituía-se em um grande latifúndio a ser combatido. Saliento que havia em torno do imóvel complexo Eldorado inúmeras famílias acampadas, principalmente o lugar denominado “capão seco” e na estrada Estadual de acesso à sede do município, local de tensão social, com ameaça de invasão do complexo, o que impôs a esta Autarquia proceder a inúmeras fiscalizações de imóveis rurais naquela região, com a finalidade de selecionar imóveis de boa qualidade que viessem a atender aquelas famílias que se encontravam acampadas nas rodovias.

Para atender a demanda, o INCRA selecionou os imóveis que compunham o complexo Eldorado, e após a realização da fiscalização para aferição da produtividade, estes foram considerados como Grande Propriedade Produtiva.

(…)

Por se tratar de Grandes Propriedades Produtivas, o que impede a desapropriação por interesse social, após vários estudos técnicos de viabilidade visando à aquisição dos imóveis, a Autarquia através das Resoluções (...), autorizou a compra dos imóveis pelo Decreto nº 433/92.

Após a aquisição dos imóveis, o INCRA assentou cerca de 2.120 (duas mil cento e vinte) famílias no local, que exploram as parcelas em regime de agricultura familiar, corrigindo com isso distorções sociais, diminuindo significativamente o número de famílias acampada naquela região, atendendo a própria natureza do programa de reforma agrária que visa extinguir os latifúndios.”

Portanto, restou demonstrado que houve o interesse da União em adquirir o imóvel para atender os 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.

No referido precedente, portanto, foram consideradas assemelhadas as situações fáticas de terras *invadidas por colonos “sem terra”* e de existência *em torno do imóvel complexo Eldorado inúmeras famílias acampadas, principalmente o lugar denominado “capão seco” e na estrada Estadual de acesso à sede do município, local de tensão social, com ameaça de invasão do complexo*. O voto vencido do acórdão recorrido, por sua vez, registra notícias de *que os “sem terras” estavam acampados na região da “Fazenda Itaqui”, o que gerava clima de tensão*.

Em seu recurso especial, a Contribuinte erige o dissídio jurisprudencial a partir da premissa de que os paradigmas trataram de aquisição de imóvel *para atender os fins sociais de 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*, ao passo que o acórdão recorrido *aplicou a interpretação literal ao dispositivo constitucional em destaque*.

Quanto às circunstâncias fáticas, apenas refere que a situação do presente caso era a mesma analisada nos paradigmas.

Considerando que o voto vencido do acórdão recorrido atesta a existência de prova de *que os “sem terras” estavam acampados na região da “Fazenda Itaqui”, o que gerava clima de tensão*, e não cabe a esta instância especial nova valoração de provas, tem-se, aqui, situação praticamente idêntica à do paradigma nº 9101-001.886, e compreendida, nesse mesmo paradigma, como assemelhada à situação de terras *invadidas por colonos “sem terra”* no paradigma nº 106-15.264.

Diante de tais circunstâncias, esta Conselheira embora ciente das discussões neste Colegiado acerca da repercussão de votos vencidos no conteúdo decisório dos acórdãos comparados para fins de aferição de dissídios jurisprudenciais, mantém sua visão também a partir do voto vencido, e assim alcança a conclusão de que o Colegiado *a quo* teve em conta contexto fático semelhante àquele analisado nos paradigmas, mas decidiu de forma divergente precisamente por considerar irrelevante estas circunstâncias fáticas específicas para interpretação da legislação tributária, e concluir que o alcance da imunidade deveria ser definido em menor extensão.

Adicione-se que, embora o voto vencedor do acórdão recorrido traga fundamento adicional para não estender à CSLL a imunidade pretendida pela Contribuinte, constata-se que, diversamente do paradigma nº 106-15.264, que tratou de exigência de IRPF, o paradigma nº 9101-001.886 analisou exigência em face de pessoa jurídica e, ao final de seu voto condutor, há expressa extensão à CSLL do que decidido em face do IRPJ:

Assim, atendendo os fins teleológicos da norma imunizante, voto pelo provimento do recurso.

Da mesma forma em relação a CSLL, aplica-se, no que couber, a mesma disposição da legislação do IRPJ sobre as indenizações havidas em decorrência de desapropriações, uma vez que inexistente o lucro por parte da empresa que foi desfalcada de sua propriedade em favor do Poder Público por interesse social, mas mera reposição do valor do bem que lhe foi expropriado.

Pelas razões expostas, conheço parcialmente o recurso e dou-lhe provimento.

O dissídio jurisprudencial demonstrado pela Contribuinte, assim, submete a este Colegiado a interpretação da legislação de regência, na hipótese, de incidência não só de IRPJ, como também de CSLL.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial relativamente à matéria relativa à imunidade tributária.

Quanto à segunda matéria, importa inicialmente ter em conta que a Contribuinte não logrou sucesso no seguimento de seu recurso especial quanto à *nulidade do lançamento tributário por erro na apuração da base de cálculo, uma vez que a Autoridade Fiscal apurou ganho de capital sobre a base de cálculo errada, violando a determinação do art. 19, parágrafo único, da Lei 9.393/96*. Esta a ótica em que será analisada a segunda divergência, apontada pela própria Contribuinte como subsidiária, no sentido de *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 no DIAT no exercício da operação*.

Como antes demonstrado, o voto vencedor do acórdão recorrido validou o procedimento da autoridade julgadora de 1ª instância que, concordou parcialmente com o procedimento fiscal, e alterou o referencial de venda para cálculo do ganho de capital. Admitiu-se que o custo de aquisição seria, de fato, aquele constante da escritura de aquisição, vez que o imóvel foi adquirido antes da vigência da Lei nº 9.393/96. Contudo, reformou-se o entendimento da Fiscalização de que a aquisição anterior à Lei nº 9.393/96 afastaria integralmente o que nela disposto, afirmando-se que o valor de venda deveria ser o VTN declarado no DIAT. Sob esta premissa, porém, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu que houve declaração incorreta do VTN no DIAT entregue em 30/09/2010, porque a escritura pública lavrada em 28/04/2010 evidenciara valor superior.

Descabe, aqui, qualquer discussão acerca da validade deste proceder da autoridade julgadora de 1ª instância, vez que não demonstrado o dissídio jurisprudencial que a Contribuinte pretendeu constituir neste ponto. A matéria que teve seguimento, aqui, deve ser analisada a partir dos contornos que a Contribuinte pretendeu assim definir em seu recurso especial:

44. Ou seja, apesar de ter concordado que a norma aplicável ao caso concreto seria o art. 19 da Lei nº 9.393/96 (que prevê que o valor da alienação a ser considerado é o VTN declarado no DIAT), a DRJ, a seu bel prazer, empregou interpretação completamente dissonante à norma, tendo considerado o valor do VTN declarado na escritura pública, para fins de apuração do suposto ganho de capital.

45. Sobre este aspecto, o Acórdão recorrido aplicou a mesma interpretação empregada pela DRJ, como se infere do trecho do voto vencedor “**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 (...).**”

46. Ocorre que a interpretação adotada pelo Acórdão recorrido é completamente dissonante da considerada pela 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento (**Paradigma nº 4** – extraído da internet - <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> - o que atende ao art. 67 do Regimento Interno do CARF), conforme se depreende da ementa abaixo colado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PES-SOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

A partir de 1º de janeiro de 1997, preponderam os termos do caput do art. **19 da Lei nº 9.363/96, de modo que a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, de modo que comprovado que foram entregues os Diat relativos anos de aquisição e alienação**, cumprindo-se ao determinado no artigo 19, §1º, inciso I, da IN SRF nº 84/01. **Assim, incorreto considerar os valores de alienação, considerados na autuação, tomando por base os dados constantes das escrituras públicas de compra e venda.**” (Grifado agora)

(2ª Seção, 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 2202-005.548, rel. Cons. Martin da Silva Gesto, j. em 12/09/2019 – **fotocópia da íntegra em anexo**)

47. Extraí-se do voto proferido no Paradigma n.º 4, a seguinte orientação sobre a apuração da base de cálculo, com base no art. 19, da Lei n.º 9.393/96:

“Contudo, verifica-se que, conforme já referido, a partir de 1º de janeiro de 1997, **preponderam os termos do caput do art. 19 da Lei n.º 9.363/96, de modo que a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado.**

Salienta-se que, por meio da diligência realizada, comprovou-se que **foram entregues os Diat** relativos anos de aquisição e alienação, cumprindo-se ao determinado no artigo 19, §1º, inciso I, da IN SRF n.º 84/01.

(...)

No entanto, a fiscalização realizou o lançamento utili-zando equivocada base legal, razão pela qual este não se sustenta. Há, portanto, evidente vício material no lançamento, pois erro na base de cálculo é elemento intrínseco ao lançamento, cabendo seu reconhecimento de ofício”.

48. É fato incontroverso nos autos que a Recorrente entregou o DIAT no ano de 2010, como reforçado pelo próprio Acórdão recorrido: **“O VTN informado da Declaração do ITR do exercício de 2010, entregue em 30/09/2010 (fls. 291 a 297), foi de R\$ 1.026.959,00”.**

49. Contudo, o Acórdão recorrido ignorou completamente tal valor, tendo considerado o VTN declarado na escritura pública, como se o art. 19, da Lei n.º 9.393/96 permitisse o lançamento de ofício do VTN pela Autoridade Julgadora, sem qualquer procedimento administrativo prévio nesse particular.

50. Logo, é nítido o descompasso da interpretação da legislação tributária empregada pelo Acórdão recorrido em comparação ao que restou decidido pelo **Paradigma n.º 4**, o que confirma, mais uma vez, o cabimento do presente Recurso Especial também quanto a este ponto. *(destaques do original)*

Necessário, assim, avaliar se o paradigma exterioriza interpretação da legislação tributária acerca da prevalência do valor do VTN informado em DIAT e se há necessidade de *procedimento administrativo prévio* para sua desconsideração.

Constata-se no relatório do paradigma n.º 2202-005.548 que a exigência ali em debate se referia à incidência de IRPF sobre ganho de capital auferido na alienação, em 2007, de imóveis adquiridos em 2001 e 2002. A autoridade lançadora determinou o ganho a partir do custo de aquisição e do valor da alienação; o sujeito passivo arguiu que deveriam prevalecer os valores informados nos DIAT, tempestivamente entregues; e o outro Colegiado do CARF confirmou, em diligência, o teor dos DIAT apresentados pelo sujeito passivo, para assim concluir, nos termos do voto do Conselheiro Martin da Silva Gesto:

No presente caso, verifica-se que as alienações ocorreram no ano de 2007. Ocorre que, a partir de 1º de janeiro de 1997, em respeito aos princípios da especialidade e da temporalidade, preponderam os termos do caput do art. 19 da Lei n.º 9.363/96, abaixo transcrito:

[...]

Tal disposição se aplica especificamente aos casos de venda de imóvel rural. No entanto, a Fiscalização deixou de assim proceder.

A Receita Federal do Brasil, por meio da IN SRF nº 84/01, permite que os critérios estipulados para o caso de venda de imóveis rurais sejam aplicados a todos os tipos de alienação de imóvel rural, conforme disposto no art. 19 dessa Instrução Normativa:

[...]

No caso, o contribuinte apresenta, em anexo ao recuso voluntário, às fls. 112/123, as DIATs dos exercícios 2003 e 2007, comprovando o que vinha alegando desde a impugnação. Contudo, compulsando os autos, verifica-se que a autoridade fiscal não atentou para a existência desta previsão normativa, o que se confirma tanto da leitura do "enquadramento legal" constante do lançamento fiscal (fls. 2/3), quanto do Relatório Fiscal à fl. 34.

Pois bem.

Consoante já relatado, diante dos fatos acima referidos, entendeu-se por converter o feito em diligência, para que a Unidade preparadora sanasse os seguintes quesitos, nos termos da Resolução 2202-000.820:

- a) Manifeste-se sobre a autenticidade dos documentos apresentados às fls. 111/123;
- b) Promova a juntada aos autos as DIATs que localizar nos sistemas da RFB referente aos imóveis que são objeto da presente lide, relativas aos anos de aquisição e alienação. Na hipótese de não localização nos sistemas da RFB das referidas DIATs, deverá ser apresentado relatório com resposta, referindo quais DIATs não foram localizadas;
- c) Após, seja cientificado o contribuinte quanto ao resultando da diligência, para eventual manifestação deste, pelo prazo de 30 (trinta) dias.

Em atendimento à Resolução acima, foram juntados os seguintes documentos: Extrato do Pagamento (10/2005 e 09/2007), Declaração do ITR (DIAC/DIAT) (Exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007), bem como foi confirmada a autenticidade dos documentos de fls. 111/123, conforme declaração de fl. 197 do Chefe da ARF/S.S.Paraíso/MG.

Pois bem.

No caso, utilizou-se o contribuinte, para a apuração do ganho de capital dos imóveis, os valores que constaram nas escrituras públicas de compra e venda, tendo, contudo, considerado somente o valor de alienação como da terra nua, desconsiderando o valor recebido a título de benfeitorias e cultura. Diante disso, a fiscalização fez o lançamento ora em análise, imputando como valor de alienação a totalidade dos valores recebidos, bem como apontou como data de alienação a data que constou na escritura pública.

Contudo, verifica-se que, conforme já referido, partir de 1º de janeiro de 1997, preponderam os termos do caput do art. 19 da Lei nº 9.363/96, de modo que a fiscalização deveria ter apurado o ganho de capital considerando custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado.

Salienta-se que, por meio da diligência realizada, comprovou-se que foram entregues os Diat relativos anos de aquisição e alienação, cumprindo-se ao determinado no artigo 19, §1º, inciso I, da IN SRF nº 84/01.

Assim, deveria a fiscalização, utilizando-se a base legal correta, apurar apurado o imposto de renda devido em cada alienação. Caso o valor devido fosse menor do que o recolhido, caberia a autuação.

No entanto, a fiscalização realizou o lançamento utilizando equivocada base legal, razão pela qual este não se sustenta. Há, portanto, evidente vício material no lançamento, pois

erro na base de cálculo é elemento intrínseco ao lançamento, cabendo seu reconhecimento de ofício.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Verifica-se, nas premissas decisórias do paradigma, que, distintamente do presente nestes autos, naquele caso:

- i) o sujeito passivo se utilizou, *para apuração do ganho de capital dos imóveis, os valores que constaram nas escrituras públicas de compra e venda, tendo, contudo, considerado somente o valor de alienação como de terra nua, desconsiderando o valor recebido a título de benfeitorias e culturas*: com o ajuste promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância, o referencial de venda, no presente caso, passa a ser o mesmo adotado no paradigma pelo sujeito passivo: o valor da terra nua informado na escritura pública de venda;
- ii) os imóveis referidos no paradigma foram adquiridos e alienados depois da edição da Lei nº 9.393/96, a evidenciar substancial dessemelhança no que tange à motivação, no presente caso, para adoção do valor da escritura de aquisição como referencial de compra;
- iii) inexistente, no paradigma, qualquer indicação de que o VTN declarado no DIAT seria incompatível com o valor informado na escritura pública de venda. Ao contrário: expresso está que o sujeito passivo utilizou-se dos *valores que constatarem nas escrituras públicas de compra e venda, mas considerando somente o valor de alienação como da terra nua*, de onde se infere que tal corresponderia ao que consignado no DIAT, a ensejar a pretensão de que seu procedimento fosse validado porque baseado no VTN declarado; e
- iv) em consequência, nada no paradigma diz sobre a necessidade de *procedimento administrativo prévio* para desconsideração do valor informado no DIAT. No caso, não referência a qualquer descompasso entre o valor da terra nua constante da escritura de venda e o VTN informado no DIAT, que pudesse demandar discussão neste sentido.

De todo o exposto, o que se constata é a convergência do paradigma com o resultado final dos julgamentos administrativos precedentes nestes autos: a exoneração do crédito tributário apurado por se considerar, como valor de venda na apuração do ganho de capital, montante superior ao VTN informado na escritura pública de alienação do imóvel rural. Enquanto o Colegiado *a quo* validou a decisão de 1ª instância que limitou o valor de venda ao VTN assim informado, o Colegiado que proferiu o paradigma cancelou a exigência que desconsiderou o valor assim tomado pelo sujeito passivo, e teve em conta o valor total de venda indicado na escrituração de venda, assim também contemplando os valores recebidos a título de *benfeitorias e culturas*.

Por tais razões, esta Conselheira entende por NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta matéria.

No mérito, esta Conselheira acompanha a I. Relatora na primeira matéria. Como bem destacado do precedente referido, no presente caso *há estipulação de preço, forma e local de pagamento e essa negociação pode resultar até em ganho econômico para ambas as partes*, diversamente da premissa que se vislumbra como orientadora da imunidade nas operações de desapropriação: a justa indenização, insuscetível de formação de ganho tributável. O foco, assim, não está na finalidade da operação, ou seja, em reforma agrária, mas sim na forma como a alienação se dá no âmbito de desapropriações.

Adicione-se, ainda, que, mesmo na hipótese de se conceber a imunidade em razão da finalidade da operação, a “isenção” referida na Constituição se limita a *impostos federais, estaduais e municipais*, e assim não alcança a CSLL, como bem observado no voto vencedor do acórdão recorrido. Neste sentido, já se manifestou esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.784, naquele caso interpretando o alcance da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, no Recurso Especial nº 1.116.460/SP, acerca da não incidência de IRPJ em operações de desapropriação por utilidade pública ou interesse social:

[...]

Frente ao exposto e considerando o determinado no art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à exigência de IRPJ sobre o ganho de capital apurado em desapropriação.

Já com referência à CSLL incidente sobre referido ganho de capital, como bem observado no voto condutor da decisão de 1ª instância, *a tese do E. STJ, a qual a RFB se vincula, afasta as verbas indenizatórias recebidas a título de desapropriação apenas do campo de incidência do imposto de renda, não se pronunciando acerca do tratamento a ser dado em relação à contribuição social sobre o lucro líquido*. A recorrente, por sua vez, entende que os mesmos argumentos que ensejaram a exclusão do IRPJ determinariam, também, a exclusão do ganho da base de cálculo da CSLL.

A interessada discorreu sobre a natureza da desapropriação e a inoccorrência de ganho, visto que *há apenas e tão somente a substituição compulsória de um bem por numerário em igual valor*; reportou-se aos esclarecimentos firmados em sede de embargos opostos contra a decisão do Recurso Especial nº 1.116.460/SP; e destacou a *similaridade entre as bases de cálculo dos dois tributos*, afirmando a impossibilidade de incidência da CSLL se não há lucro.

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do REsp nº 1.116.460/SP não se manifestou acerca da incidência da CSLL, o que dispensa esta Conselheira da observância do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e permite-lhe expor sua livre convicção acerca do tema. Demais disso, o Superior Tribunal de Justiça aferiu a validade da incidência do IRPJ tendo em conta o art. 43 do CTN, exigindo, assim, a caracterização de acréscimo patrimonial, de materialização, em tese, impossível, dado que na desapropriação a indenização corresponderia ao valor justo para reposição do bem expropriado. Em momento algum o Tribunal Superior abordou as repercussões contábeis da indenização recebida em confronto com o valor escritural do bem desapropriado, limitando-se a afirmar que a operação não ensejaria lucro por ser a indenização, conceitualmente, um valor justo.

O lucro, porém, é o resultado líquido das operações da pessoa jurídica em um período de apuração, determinado mediante confronto de receitas e despesas, aí incluídas aquelas de natureza não operacional, dentre as quais destaca-se a despesa não operacional representada pelo imóvel desapropriado, e a receita não operacional, equivalente à indenização recebida em razão da desapropriação. Nestes termos, se o valor recebido em razão da desapropriação foi superior ao valor escritural do imóvel, a diferença estará integrada ao lucro do período e submetida à incidência da CSLL. E isto porque, há inúmeras causas que podem justificar o fato de o valor escritural do imóvel ser inferior àquele definido como justa indenização por sua desapropriação. De fato, o imóvel pode ter sido depreciado, reduzindo o resultado de períodos passados; pode ter sido adquirido por um valor inferior ao de mercado; pode ter sido adquirido por valor justo à época, mas sujeitando-se a posterior valorização por ação do sujeito passivo ou de terceiros depois de sua compra; e etc. Em outras palavras, ainda que a indenização seja justa, a determinação do ganho é também influenciada pelo custo escritural do bem, ou seja, pelo sacrifício experimentado para sua aquisição.

Veja-se que, na forma defendida pela recorrente, o valor da indenização, na parte que excede o custo escritural do bem, ingressa gratuitamente no patrimônio da pessoa jurídica, permitindo sua distribuição aos sócios sem prévia incidência tributária, ou mesmo sua aplicação em fatores de produção que aumentarão os custos futuros e reduzirão a incidência tributária sobre novas receitas. Neste sentido, aliás, cabe ilustrar que a legislação tributária permitia o reconhecimento contábil do valor atualizado do imóvel, mediante sua reavaliação, mas postergava o cômputo deste diferencial no lucro para o momento da realização efetiva do ganho. E a indenização por desapropriação nada mais é que esta realização efetiva, materializando o ganho em favor da pessoa jurídica que adquiriu o bem em condições mais vantajosas, ou já apropriou parte de seu custo em períodos de apuração passados.

Quanto à inexistência de prévia negociação entre as partes envolvidas, trata-se, de fato, de um diferencial em relação às operações de compra e venda, mas que somente impõe ao Poder Público, na condição de substituto do comprador, promover o pagamento justo pelo bem desapropriado, e não inibe o surgimento, no patrimônio do vendedor, de ganho ou perda, como poderia acontecer nas mencionadas operações de compra e venda. Isto porque o lucro, em tais circunstâncias, não representa a obtenção de um preço superior ao justo, mas apenas de um preço superior ao custo de aquisição. Logo, ainda que na desapropriação se verifique *a substituição compulsória de um bem por numerário em igual valor*, como alega a recorrente, o referencial para esta igualdade será o valor justo do bem, e não seu valor de aquisição, que pode ser inferior àquele e ensejar, contabilmente, lucro tributável.

A confirmar a existência de lucro, basta observar a Demonstração de Resultado transcrita na DIPJ do ano-calendário 2008 à fl. 29. Como antes dito, o lucro operacional de R\$ 286.477.347,49 é elevado a R\$ 437.074.075,11 em razão do cômputo de receita não operacional de R\$ 177.433.176,46 e de despesa não operacional de R\$ 26.836.448,84, nesta computado o valor escritural do bem baixado. Ao final do ano-calendário, o lucro líquido é destinado a reservas (R\$ 339.409.799,76) e dividendos (R\$ 113.808.679,75), conforme também consignado na mesma DIPJ (fl. 82).

Pertinente também acrescentar a argumentação desenvolvida pela Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich no acórdão nº 1801-00.259, acerca da amplitude do campo de incidência da CSLL, de toda aplicável ao presente caso, embora ali se tratasse da incidência da contribuição sobre resultados de cooperativas:

De início, cumpre esclarecer à recorrente que as contribuições sociais são tributos de natureza diversa dos impostos e não é pelo fato que a norma tributária esclarece que se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento para o imposto de renda às contribuições sociais sobre o lucro líquido que as imunidades ou isenções também serão compartilhadas.

É cediço que o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe, claro e expressamente, que as isenções tributárias se interpretam literalmente, além da obrigatoriedade de estarem expressamente previstas em lei.

Também é matéria recorrente a discussão sobre as contribuições sociais e a sua regulação por intermédio do artigo 195 da Constituição Federal, que, salientamos, trouxe às contribuições essa ‘marca’ do princípio da solidariedade, pelo qual todos devem financiar a seguridade social, com as exceções, impropriamente denominadas ‘isenções’, quando tratamos na verdade de ‘imunidades’, estão inseridas, sabiamente, pelo poder constituinte, no próprio dispositivo, em seu parágrafo sétimo. Vale a pena transcrever:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por **toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, **mediante** recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das **seguintes contribuições sociais**:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

*§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades **em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social** mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo **poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica**, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)*

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente

sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ao me debruçar sobre tão importante tema, observo, ainda, que a Carta Magna cuidou das contribuições sociais com tal zelo que até aos produtores rurais, pescadores artesanais, ainda que não empreguem terceiros e se trate de economia familiar, o legislador não os poupou da obrigação tributária de contribuir para a seguridade social. É o que está escrito no parágrafo 8º. Nem a eles foi reconhecida imunidade.

E, lendo os demais parágrafos a seguir, vemos que as contribuições sociais discriminadas no inciso I (e aí estão as calculadas sobre as folhas, os trabalhadores individuais, as receitas ou faturamento, ou sobre o lucro) poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da atividade exercida. É o que dispõe o parágrafo 9º. E eu creio que o legislador deixou aqui uma porta para diferenciar as pessoas jurídicas em geral das demais, tais como as cooperativas. Mas não há concessão de imunidade, ainda.

Cuidou ainda o Poder Constituinte de prever, no caso das contribuições sociais, as hipóteses de não-cumulatividade e substituição tributária, a serem reguladas por lei (§§ 12 e 13), e, limitar valores para a concessão de remissão ou anistia (§ 11).

Também não pude deixar de lembrar a interpretação realizada pela Suprema Corte ao impingir aos aposentados e pensionistas a continuidade da obrigação em recolher a contribuição previdenciária, em vista de sobrepesar os princípios constitucionais, sobretudo o princípio já mencionado da solidariedade. Mesmo essa classe social está obrigada a contribuir, pois faz parte de ‘toda a sociedade’, por mais paradoxo que possa parecer. Não foram contemplados nem com imunidade, nem com lei que os isentasse.

Por conseguinte, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689/88, entendo, preservou, acuradamente, o espírito do Poder Constituinte ao dispor sobre as contribuições sociais, sujeitando toda a sociedade, respeitando-se apenas a quem aquele Poder concedeu a imunidade.

[...]

No aspecto tributário, lucro líquido é definido pelo art. 248 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

Conceito de Lucro Líquido

Art.248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

E lucro operacional como (art. 277 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99):

LUCRO OPERACIONAL

Seção I - Disposições Gerais

Art.277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §1º).

[...]

A própria Lei nº 7.689/88 já cuidava de não excepcionar qualquer pessoa jurídica, ou definir a base de cálculo sobre esta ou aquela operação, ou mesmo sobre o 'lucro', preferindo referir-se a 'resultado do exercício':

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

E, retornando à discussão sobre imunidade e isenção, já visto que das imunidades tratou a própria Carta Magna (situando os fatos geradores praticados pelas entidades beneficentes de assistência social fora do campo de incidência tributária), no que respeita às isenções é matéria afeta, privativamente, à lei (que pode retirar os fatos geradores do campo de incidência tributária).

[...]

Finalizando, vale reprimir, **se toda a sociedade** – incluindo aposentados, produtores rurais, pescadores artesanais, entidades sem fins lucrativos que não as definidas no parágrafo sétimo do artigo 195 da CFB – foram constitucionalmente elevados à condição de contribuintes das contribuições sociais, cuja base de cálculo instituída por lei, no presente caso, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda, não vejo como embutir na norma cogente a classificação de resultados da pessoa jurídica, diferenciando valores onde a norma tributária não o faz; nem o fez até o presente momento, diga-se por oportuno, o Supremo Tribunal Federal.

Data venia máxima quanto aos julgados citados pela recorrente, reprimido, que não comungam do raciocínio ora esposado, mas registro nesse decisório que não se pode invocar tratamento isonômico tributário entre contribuintes por causa destas decisões.

Considerando que Lei nº 7.689/88 estipulou como base de cálculo da CSLL *o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*, e demonstrado que nele é computada a diferença entre a receita não operacional decorrente da indenização paga em razão de desapropriação e a despesa não operacional de baixa de bem desapropriado, nada há que afaste as exigências aqui formuladas a partir do ganho de capital assim apurado.

Com referência aos julgados administrativos e judiciais mencionados pela recorrente em sentido contrário, não se tratando de matéria sumulada nem decidida pelos Tribunais Superiores no rito dos arts. 543-B ou 543-C do Código de Processo Civil, nada impõe que tal entendimento seja reproduzido no presente julgado.

Frente ao exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL sobre o ganho de capital apurado em razão de desapropriação.

Assim, o presente voto é no sentido de acompanhar a I. Relator no mérito, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial na matéria conhecida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

