



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

Processo nº 10835.000728/2003-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.112 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2018
Matéria IRPF - Ganho de Capital
Recorrente SURAIA MELEM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999

DESAPROPRIAÇÃO. IRPF. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA.
APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 42.

Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação.

DOAÇÃO. VALOR DE MERCADO. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO.

Na doação a valor de mercado, a diferença a maior entre este valor (de mercado) e o valor pelo qual o direito constava da declaração do doador constitui ganho de capital sujeito a incidência do imposto de renda, que deverá ser pago pelo doador até o último dia do mês-calendário subsequente ao da doação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

EDITADO EM: 16/03/2018

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 17-19.806 - 3ª Turma da DRJ/SPO II, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração pelo qual se exige Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF incidente sobre ganho de capital.

A decisão de primeira instância, de forma objetiva, assim sintetizou os fatos:

Para o ano-calendário de 1998, a fiscalização apurou ganho de capital na desapropriação de uma área de terras denominada Fazenda São Benedito com 394 hectares, situada em Anaurilândia (MS), conforme escritura pública de fls. 15/21, adquirida por herança, sendo a parte da contribuinte 1/7 sobre o imóvel.

O valor pago pela CESP - Companhia Energética de São Paulo foi de R\$ 150.096,83, em parcelas vencidas em 30/04/1998 e 29/05/1998, sendo 1/7 pertencente à interessada, o que equivale a R\$ 21.442,40. Referido bem estava informada na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 1998, pelo valor de R\$ 12.004,79.

Para o ano-calendário de 1999, foi apurado ganho de capital sobre a doação de uma área de terras denominada Fazenda Rouxinol com 262,864 hectares, situada em Anaurilândia (MS), sendo doada a parte de 231,9122 hectares, conforme escritura pública de tis. 41/42, pelo valor de R\$ 200.000,00.

Referida propriedade está relacionada na Declaração de Ajuste Anual Exercício 2000, ano-calendário 1999, pelo valor de R\$ 134.635,48.

Cientificada da exigência tributária em 16/04/2003, conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 59, a contribuinte apresenta sua impugnação de fls. 66/83, onde traz as seguintes alegações: o lapso temporal ocorrido entre o ingresso dos imóveis rurais no seu patrimônio e a sua alienação supera 8 anos;

a) o imóvel desapropriado em maio de 1998 foi adquirido em 19/04/1990 e o bem doado em 06/02/1999 foi acrescido ao seu patrimônio em 19/04/1990;

b) com o passar dos anos, com as inúmeras mudanças de moeda, houve reflexos na valorização das terras;

- c) as suas informações e declarações de rendimentos de fls. 11/13 e 45/48 demonstram de forma inequívoca a inexistência de omissão de receita, e, por corolário, ganho de capital;*
- d) a desapropriação, conforme a Constituição Federal, é implementada mediante prévia e justa indenização em dinheiro;*
- e) não é possível coadunar com o entendimento de que o percebimento de valor em moeda corrente nacional, devido em substituição ao bem desapropriado, acresce algo ao seu patrimônio;*
- f) não é plausível que, além de ser privada do bem particular, seja tributada por ato administrativo que não adveio de sua vontade e apenas lhe compensou a propriedade expropriada;*
- g) cita o art. 39, inciso XXH do Decreto nº 3,000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda, que preceitua que a indenização recebida por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado não é tributável;*
- h) o exercício mental sugerido é simples e traz à tona o resultado bastante interessante, qual seja, da mesma forma que há o pagamento de determinado valor no caso de furto de um bem móvel (sinistro), ocorre o pagamento de valor pela desapropriação;*
- i) partindo da premissa acima gizada, em nenhum dos casos foi somado algo ao patrimônio do desapropriado ou do segurado, levando-se apenas ao estado que se encontravam anteriormente aos acontecimentos (sinistro/desapropriação), que não derivam de sua vontade;*
- j) no que concerne ao imóvel doado, entende que nas doações não há qualquer forma de tributar a diminuição de patrimônio decorrente do ato gratuito de doar;*
- k) o conceito jurídico de doação demonstra que se há vantagem ou aumento de patrimônio, este se deve integralmente ao donatário, aquele que recebe o bem em doação e o aceita;*
- l) para o doador, existe diminuição do patrimônio, não havendo nexos causal em oferecer operação à tributação.*

Foi prolatado o Acórdão 17-19.806 - 3ª Turma da DRJ/SPO II (fls. 119/123), que a julgou o lançamento procedente, mantendo integralmente o Auto de Infração, nos termos da seguinte ementa:

CREDITÓRIOS DE DESAPROPRIAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA.

Está sujeita ao pagamento do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, inclusive na hipótese de direitos creditórios decorrentes de desapropriações não vinculadas à reforma agrária.

GANHO DE CAPITAL - BENS E DIREITOS PROVENIENTES DA TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE NOS CASOS DE DOAÇÃO A VALOR DE MERCADO - Na transferência de direito de propriedade por sucessão/meação, nos casos de doação a valor de mercado, a diferença a maior entre esse valor e o valor de aquisição sujeita-se a tributação de imposto de renda.

A ciência dessa decisão ocorreu em 12/09/2007 (fl.72) e o recurso voluntário foi tempestivamente protocolizado em 05/10/2007 (fls. 73/91), tendo apresentado as razões recursais a seguir sintetizadas:

Não deve incidir a exação sobre o imóvel decorrente de desapropriação, porquanto a indenização (justa e prévia) restaura o patrimônio de alguém que perdeu, por ato unilateral do autor da desapropriação, a propriedade de bem imóvel integrante de seu patrimônio, não se pode cogitar de incidência de imposto e conseqüentemente de dever de apuração do ganho de capital.

Da mesma forma como ocorre com a desapropriação, não há como se tributar a diminuição do patrimônio decorrente do ato gratuito de doar. Mais uma vez, não se pode admitir que o fato da recorrente destacar gratuitamente parte do seu patrimônio para efetuar doação a outrem seja compreendido no conceito de ganho de capital.

Como dito anteriormente, o art. 43 do Código Tributário Nacional é claro ao definir o fato gerador do imposto de renda, como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Fácil identificar que no caso em comento há diminuição, e não aquisição de patrimônio, sendo inconcebível considerar tal diminuição como ganho de capital.

É relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Ganho de Capital - Imóvel expropriado

No que concerne ao primeiro aspecto do lançamento - ganho de capital decorrente de desapropriação - a matéria não comporta maiores digressões, devendo o julgador, de forma objetiva, trazer à baila o entendimento consubstanciado na Súmula nº 42 deste Conselho.

O CARF já consolidou seu entendimento, desde dezembro/2009, no sentido de que não incide IRPF sobre ganhos em função de desapropriação:

Súmula CARF nº 42: Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação.

Tendo em vista que a Súmula é de observância obrigatória por este Conselheiro, nos termos do art. 45, VI, do Anexo II ao RICARF, é necessário replicar tal entendimento no âmbito desse julgamento.

Ainda que assim não fosse, o STJ já julgou a matéria no REsp nº 1.116.460, em sede de Recurso Repetitivo, cuja decisão restou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação: "XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.

"Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do parágrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n. 1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem,

que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, parágrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1., parágrafo 2., inciso ii, do decreto-lei n. 1641/78. (Rp 1260, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/08/1987, DJ 18-11-1988) 4. In casu, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda.

Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.

Precedentes: AgRg no Ag 934.006/SP, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS, DJ 06.03.2008; REsp 799.434/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 31.05.2007; REsp 674.959/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 20/03/2006; REsp 673273/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 02.05.2005; REsp 156.772/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 04/05/98; REsp 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 19/12/1997.

Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1116460/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.)

Desta forma, no que pertine ao ganho de capital decorrente de desapropriação, o lançamento deve revisto para a exclusão dos valores relativos a esse aspecto da exação.

Ganho de Capital - Imóvel objeto de doação

No que concerne a esse aspecto do lançamento, mesma sorte não assiste à recorrente. Isso porque a doação é uma das formas de realização do bem (equiparada à doação), de sorte que, se o doador optou por transferir o imóvel a valor de mercado, ficará sujeito ao ganho de capital incidente sobre a base correspondente à diferença positiva entre o valor da transferência e o valor constante do bem sua última Declaração do IRPF do doador.

Vejamos o que diz a legislação a respeito do assunto, neste caso o art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:

(Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)

*- pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões **mortis causa**, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)*

- pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

- pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

Pela literalidade desse dispositivo legal, na transferência de direitos por doação, cabe ao doador decidir se o fará pelo valor histórico em que o direito se encontrava registrado em sua declaração, hipótese na qual não haverá qualquer ganho a ser tributado, ou poderá fazê-lo pelo valor de mercado, situação em que a diferença a maior entre o valor pelo qual se deu a transferência e aquele pelo qual o direito vinha sendo declarado está sujeito à tributação (art. 23, *caput* c/c § 1º).

No caso de transferência a valor de mercado, o imposto deverá ser pago pelo doador até o último dia do mês-calendário subsequente ao da doação (art. 23, § 2º, II).

Portanto, basta a leitura do texto legal para verificar a improcedência dos argumentos apresentados pela recorrente.

Com efeito, embora a regra geral em termos de IRPF seja a tributação consentânea com a realização em espécie, essa realização pode ocorrer também por outras formas, e a doação é uma delas, pois implica seu consumo, equiparando-se à alienação.

Neste caso, a legislação faculta ao doador/contribuinte decidir se quer realizar a doação pelo valor histórico do bem/direito, hipótese em que eventual tributação ocorrerá quando o donatário realizar o crédito ou aliená-lo, ou pode fazê-lo pelo valor de mercado, assumindo assim o ganho neste momento, o que atrai a incidência do IRPF.

A regra constante do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1997 estabelece um tratamento diferenciado para as operações de transferência de bens que são realizadas a título gratuito, mas que também podem ensejar a apuração do ganho de capital.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado para, no mérito, dar-lhe parcial provimento excluindo do lançamento o ganho de capital que incidiu sobre a desapropriação.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator