



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

Processo nº 10940.720326/2011-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.497 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente CARLOS ALBERTO BUCH PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

ALEGAÇÃO FORMULADA EM TRIBUNA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de alegação formulada somente em sede de sustentação oral do patrono do recorrente, mormente quando versa sobre norma processual, em relação à qual a contestação poderia ter sido vertida em momento anterior do contencioso.

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. PRECLUSÃO.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

JURISDIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. SÚMULA CARF Nº 27.

Dispõe a Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o lastreiam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS.

Está sujeita ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. No caso de imóvel rural, somente se aplica o art. 19 da Lei nº 9.393/96, para imóveis adquiridos a partir de 1997.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL AO INCRA. PAGAMENTO COM TDA - NEGÓCIO À VISTA.

A venda de imóvel rural ao INCRA não está sob o abrigo da imunidade voltada às desapropriações, tratando-se de transação de cunho negocial.

Havendo no instrumento de transferência a quitação da dívida trata-se de pagamento à vista. Os Títulos da Dívida Agrária - TDA são emitidos “pro soluto”, sendo efetuado o pagamento da alienação do imóvel com a entrega desses títulos, no valor correspondente ao preço acordado.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

Quando o questionamento da multa de ofício se atém à matéria de índole constitucional, aplica-se a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer da alegação acerca do voto de qualidade do presidente de Turma, formulada em tribuna, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator) e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que a conheciam, e por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto ao pleito por aproveitamento de imposto já pago, por precluso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em rejeitar as demais preliminares, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ronnie Soares Anderson. A conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio manifestou intenção de apresentar declaração de voto. O conselheiro Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado) não votou com relação às preliminares e aos temas desapropriação por reforma agrária e caráter indenizatório dos valores em questão, por estar substituindo a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, que já havia votado esses tópicos na sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson. Ausente, justificadamente, a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10940.720326/2011-51, em face do acórdão nº 09-57.678, julgado pela 6ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), em sessão realizada em 28 de abril de março de 2015, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

"Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado, em 15/07/2011, o Auto de Infração de fls. 114 a 130, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercício 2008, ano-calendário 2007, que resultou em imposto suplementar, no valor de R\$ 448.514,30, acrescido de juros de mora, no valor de R\$ 173.619,88 (calculados até 06/2011), e multa de ofício, no valor de R\$ 336.385,72.

Motivou o lançamento de ofício a apuração de ganho de capital na alienação do imóvel rural de matrícula número 3.889, denominado Fazenda Santa Fé, localizada no município de Cândido de Abreu/PR, vendido ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 7.733.084,31, mais benfeitorias no valor de R\$ 266.235,35, menos a corretagem, no valor de R\$ 999.987,10, cujo valor de aquisição constante da DAA, exercício 2008, foi de R\$ 443.549,93, apurando-se ganho de capital, após as reduções previstas na legislação, no valor de R\$ 2.990.095,35.

A ciência do Auto de Infração se deu em 20/07/2011 (fl. 131), e o interessado, por intermédio de seu procurador, apresentou impugnação de fls. 133 a 164, em 19/08/2011, alegando, em síntese:

I. Vícios do auto de infração:

i. Reconheça a nulidade do auto de infração porque lavrado na repartição fiscal e não no domicílio do contribuinte, o que viola o disposto no art. 10 do Decreto 70.235/72;

ii. Decrete a nulidade do auto de infração diante do flagrante cerceamento de defesa operado pela confusa e imprecisa motivação e descrição dos fatos não sendo possível percepção se há silogismo entre a exposição e os dispositivos legais apontados.

II. Mérito:

i. Diante da demonstrada ausência de fato gerador do tributo e da ausência de subsunção dos fatos à norma tributária, seja reconhecido o caráter indenizatório das verbas em razão da natureza jurídica do contrato de compra e venda, a teor do que dispõe o artigo 184, §5º da CF/88, e assim, afastado o ganho de capital, seja repelida a exigência tributária em discussão;

ii. Caso superado o argumento acima, o que se admite apenas para fins da eventualidade, reconheça que as TDAs somente poderão ser consideradas para fins de tributação por ocasião do seu resgate;

iii. Superadas as questões acima, então, seja decretada a nulidade do auto de infração porquanto lastreado em base de cálculo diversa daquela prevista em lei;

iv. Seja reconhecida a insubsistência do lançamento uma vez que lastreado em valores globais ainda não recebidos, porquanto não realizados em favor do contribuinte;

v. Não sendo o caso de nulidade ou de cancelamento, então que sejam revistos os valores das bases de cálculo levando em conta, como preço de aquisição: i-O valor do ITR declarado no ano da venda; ii. Sucessivamente, o valor do ITR declarado no ano de 1996; iii. Sucessivamente, o valor do ITR declarado no ano da compra; iv. O valor atualizado da aquisição, nos moldes da fundamentação, reconhecendo o direito à correção monetária sobre os imóveis durante todo o período a fim de garantir a valoração da moeda.

vi. Reconheça a ofensa aos postulados constitucionais da capacidade contributiva, eficiência, verdade real e da possibilidade de revisão dos atos administrativos;

a. Como resultado, declare a nulidade do auto de infração lavrado, afastando o montante a título de imposto, multa e juros, baixando os registros do sistema;

vii. Caso o reconhecimento das nulidades apontadas seja apenas parcial, o que se admite por atenção à eventualidade, determine a redução do montante do tributo, juros e multa ora exigidos, atento aos valores que devam ser extirpados;

III. Encargos:

i. Reconheça o caráter de confisco da multa, princípio constitucional também aplicado às penalidades, determinando sua redução a patamares condizentes com a razoabilidade e proporcionalidade;

IV.Finalmente, que, após a anulação do Auto de Infração, seja a referida autuação baixada do sistema desse órgão.

V. Por último, caso superadas todas as discussões acima, seja reconhecido, então, o direito do contribuinte de somente arcar com as obrigações acerca do ganho de capital somente quando de sua efetiva realização mediante o recebimento dos valores resultantes do resgate dos títulos.

VI.Postula, enfim, com base no que autoriza a legislação de regência (artigo 16 do decreto regulamentar), a juntada de novos documentos, bem como a realização de prova pericial, voltada a definição dos valores de mercado dos bens e que possam ser inseridos no conceito de renda passível de tributação

no ganho de capital, bem como para verificar se os cálculos realizados pelo agente fiscal estão de acordo com as determinações legais."

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo-se, assim, o crédito tributário lançado, onde se apurou o ganho de capital na alienação do imóvel rural Fazenda Santa Fé, localizada no município de Cândido de Abreu/PR.

O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 207/233, reiterando, em parte, as alegações expostas em impugnação. Requer, subsidiariamente, que seja reduzido o valor cobrado, tendo em vista processo de restituição de nº 10940.902816/2010-93, ainda em tramitação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Da Preliminar de Nulidade do Lançamento.

O contribuinte levanta a hipótese de nulidade do lançamento, inicialmente, com base em dois argumentos, quais sejam:

- 1) Porque o Auto de Infração teria sido lavrado na repartição fiscal e não no domicílio do contribuinte, o que violaria o disposto no art. 10 do Decreto 70.235/72; e,
- 2) Porque entende que houve flagrante cerceamento de defesa operado pela confusa e imprecisa motivação e descrição dos fatos.

Quanto ao primeiro argumento, a súmula do Carf nº 06, dispõe:

Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

Deste modo, rejeito a preliminar suscitada.

Assim, passa-se a análise do segundo argumento de nulidade do lançamento.

Na ausência de qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e observados os requisitos do art. 10, a seguir transcritos, ambos do Decreto nº 70.235/72, não prospera a preliminar de nulidade do lançamento levantada.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Do exame do dispositivo supra extrai-se que, no tocante ao lançamento, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (art. 59, inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Sobre o cerceamento do direito de defesa, há que se considerar que o direito ao contraditório decorre do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que tem a seguinte redação:

Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Cabe salientar, ainda, que o cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. É nesse sentido que o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa contra **decisões e despachos** e não contra Autos de Infração ou Notificações de Lançamento. Os dois últimos são impugnáveis na forma da legislação em vigor, garantindo-se, também desta forma, a observância do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, anteriormente transcrito.

Só faz sentido se falar em princípios da ampla defesa após a apresentação tempestiva de impugnação ao lançamento, a qual instaura o contraditório, conforme preceituado no art. 14 do Decreto n.º 70.235/72. Antes, não há litígio, não há contraditório. Existe, apenas, uma ação fiscal sendo levada a efeito, de ofício, pela Fazenda Nacional que, como atividade privativa que é da autoridade tributária, poderá ser desenvolvida até mesmo sem seu compartilhamento obrigatório com o sujeito passivo da obrigação tributária.

Ressalte-se, por oportuno, que, nos autos em questão, a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida, e plenamente exercida pelo contribuinte autuado, que ao inaugurar o contraditório através da apresentação da tempestiva impugnação e posteriormente do recurso voluntário.

Ainda, o art. 60, anteriormente transcrito, dispõe que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, não há que se falar, no presente caso, em desrespeito ao contraditório e ao amplo direito de defesa visto que está demonstrado, de forma inequívoca, o pleno conhecimento do impugnante sobre as razões do lançamento em tela, pois foi minuciosamente por ele contestado nos argumentos ora apresentados à apreciação da autoridade julgadora, sendo que lhe foi ainda facultado pleno acesso a toda documentação constante dos autos.

Assim, considera-se improcedente a nulidade requerida.

Mérito

Consoante se verifica, motivou o lançamento de ofício a apuração de ganho de capital na alienação do imóvel rural de matrícula número 3.889, denominado Fazenda Santa Fé, localizada no município de Cândido de Abreu/PR, vendido ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, em agosto de 2007, pelo valor de R\$ 7.733.084,31, mais benfeitorias no valor de R\$ 266.235,35, menos a corretagem, no valor de R\$ 999.987,10,

cujo valor de aquisição constante da DAA, exercício 2008, foi de R\$ 443.549,93, apurando-se ganho de capital, após as reduções previstas na legislação, no valor de R\$ 2.990.095,35.

Entendeu a DRJ de origem que "o caso presente nos autos é a venda de imóvel rural, e não desapropriação, embora seja para fins de reforma agrária, e, portanto, não está isento do imposto de renda, devendo ser apurado o ganho de capital de acordo com a legislação de regência."

Pois bem. Ocorre que a Lei nº 8.629/93 dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal, estabelecendo o art. 5º da sobre a desapropriação, vejamos:

Art. 5º A desapropriação por interesse social, aplicável ao imóvel rural que não cumpra sua função social, importa prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária.

§ 1º As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.

§ 2º O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor ação de desapropriação.

§ 3º Os títulos da dívida agrária, que conterão cláusula assecuratória de preservação de seu valor real, serão resgatáveis a partir do segundo ano de sua emissão, em percentual proporcional ao prazo, observados os seguintes critérios: [...]

(grifou-se)

Por sua vez, o §4º do referido dispositivo legal, na legislação vigente à época do fato gerador, expressa que:

§ 4º No caso de aquisição por compra e venda de imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do Programa Nacional de Reforma Agrária, nos termos desta Lei e da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, e os decorrentes de acordo judicial, em audiência de conciliação, com o objetivo de fixar a prévia e justa indenização, a ser celebrado com a União, bem como com os entes federados, o pagamento será efetuado de forma escalonada em Títulos da Dívida Agrária - TDA, resgatáveis em parcelas anuais, iguais e sucessivas, a partir do segundo ano de sua emissão, observadas as seguintes condições: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001)

(grifou-se)

Portanto, verifica-se que a lei é clara em tratar os valores recebidos a título de venda de imóveis rurais destinados à implantação de projetos integrantes do Programa Nacional de Reforma Agrária como indenização, sendo, na prática, uma desapropriação não litigiosa. O pagamento é inclusive realizado por Títulos da Dívida Agrária - TDA.

Este Conselho já consolidou seu entendimento desde dezembro/2009 no sentido de que não incide IRPF sobre ganho de capital quando a alienação ocorre 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, é necessário repetir tal entendimento no âmbito desse julgamento.

Ainda que não fosse, o STJ já julgou a matéria no REsp nº 1.116.460, em sede de recurso repetitivo, submetido ao regime do art. 543-C do CPC/73, que restou assim ementado:

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.

1. 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.

2. 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;" 3. 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.

4. "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 privado'. 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.º, parágrafo 2.º, 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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)

Ademais, foi consolidada a Tese nº 397 do STJ:

"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. (...) 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."

Mais uma vez, trata-se de entendimento que deve ser repetido no âmbito deste Conselho. Registra-se que esta decisão judicial levou, inclusive, à publicação da Solução de Consulta COSIT nº 105/2014, que reformou Solução anterior, e reconheceu a não incidência do IRPF sobre o ganho de capital quando a alienação ocorre em decorrência de desapropriação.

Salienta-se, por fim, que o entendimento acima exposto já foi apreciado por esta Turma Ordinária, na sessão realizada em 13 de setembro de 2017, ao apreciar o processo nº 15563.000093/2010-54, de relatoria do ilustre Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, entendeu, por unanimidade de votos, por proferir o acórdão 2202-004.144, a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF.

Ano-calendário: 2006

Ementa: DESAPROPRIAÇÃO. IRPF. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA. "Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação." (Súmula CARF nº 42)

Ademais, ainda que não seja considerado que tais valores sejam tributados como se desapropriação fossem, importa referir que é nítido o caráter indenizatório deste valores, sendo o recebimento feito por meio de forma escalonada em Títulos da Dívida Agrária - TDA, resgatáveis em parcelas anuais, iguais e sucessivas, a partir do segundo ano de sua emissão. Assim, ainda que não aplicada a analogia ao caso concreto, verifica-se o caráter indenizatório destes valores, não podendo ser tributados como compra e venda.

Sendo provido o recurso, fica prejudicada a análise das demais questões suscitadas pelo contribuinte.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Inicialmente, cabe referir ter sido questionado em tribuna a atribuição de voto de qualidade ao voto do presidente de turma. Veja-se que se trata de matéria constante nas normas que regem o processo administrativo fiscal federal, não havendo motivos para só ser levantada quando da sustentação oral do patrono do contribuinte.

Assim sendo, cabe não conhecer de tal arguição.

Registre-se também que ao final de seu arrazoadado o contribuinte requereu fosse descontado o imposto alegadamente já pago, objeto do processo administrativo nº 10940.902816/2010-93.

O cotejo entre a impugnação e a peça recursal ora examinada revela que, quando da impugnação, o contribuinte não formulou, naquela primeira oportunidade, tal demanda.

Mister notar que o recorrente não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação do princípio da congruência e ofensa aos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil (CPC), ainda mais quando não há motivo para só agora aduzir tal pleito.

Destarte, não cabe conhecimento do recurso, quanto a esse pedido.

No tocante às preliminares argúidas, socorro-me das bens aduzidas considerações trazidas no curso do julgamento pela Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, de modo que, com a devida permissão, passem a integrar a presente decisão, em reprodução livre por parte deste Conselheiro redator.

Local de Lavratura do Auto de Infração

Em relação à alegação sobre o local de lavratura, essa matéria já foi consolidada pelo Conselho, na Súmula CARF nº 27¹: *É valido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*

Cerceamento de defesa - motivação confusa

Os relatórios, demonstrativos, e documentos juntados ao Auto de Infração trazem os esclarecimentos sobre a origem e a constituição do crédito tributário lançado. Cada um deles tem uma função específica e contém as informações que lhe são próprias.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 118/126), o Auditor Fiscal descreve todos os fatos que deram origem ao lançamento, assim como, os motivos da lavratura,

¹ Registre-se que foi dado efeito vinculante a essa Súmula em relação a administração tributária federal, por força da Portaria MF nº 277/18.

anexando documentos comprobatórios que demonstram de onde foram extraídas as bases de cálculo.

Portanto, o conjunto de relatórios e demonstrativos que compõem o Auto de Infração contém as informações necessárias para elucidar o crédito, o que deu ao recorrente todos os dados necessários para rebater contrariamente os fatos apurados.

Ademais, o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, disposto no inciso LV do art. 5º, da Constituição Federal de 1988, tem por finalidade possibilitar aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, em hipótese alguma, pode ser acusada de negar ao contribuinte o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Logo, conclui-se que não houve qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa, pois o Auto de Infração foi lavrado em obediência ao princípio da estrita legalidade, expondo com objetividade e clareza a origem do lançamento de crédito, sua composição, bem como os dispositivos legais e os documentos que o fundamentaram, atendendo a todos os dispositivos normativos sobre a matéria, permitindo assim, o exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte.

Bem colocadas, então, as aduções da ilustre Conselheira quanto às preliminares, com as quais partilho.

Quanto à questão de fundo, não obstante as razões vertidas pelo D. Relator, delas dissinto.

De plano, não vejo como aplicar a Súmula nº 42 do CARF ao caso, pois ao se analisar os precedentes que deram amparo a esse enunciado, mais acima reproduzido, pode-se constatar terem eles versado sobre situações em que o título representativo da transação eram do tipo "Escritura Pública de Desapropriação Amigável", ou ainda, no que concerne especificamente ao precedente Acórdão nº 106-15.476, ação judicial.

Na espécie, depara-se com "Escritura Pública de Compra e Venda", não com título vinculado nominalmente à desapropriação.

Ademais, nesse documento, verifica-se que, a despeito da destinação do imóvel ser voltada à implementação de reforma agrária, a operação foi realizada, expressamente (ver fl. 22), com base na alínea "c" do art. 17 da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra) :

Lei nº 4.504/64

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

a) desapropriação por interesse social;

b) *doação;*

c) *compra e venda;*

d) *arrecadação dos bens vagos;*

e) *reversão à posse (Vetado) do Poder Público de terras de sua propriedade, indevidamente ocupadas e exploradas, a qualquer título, por terceiros;*

f) *herança ou legado.* (grifei)

Ou seja, houve efetiva compra e venda, negócio jurídico realizado sob livre acordo de vontades, e não desapropriação abrangida sob o manto da imunidade constitucional. Acerca da questão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se debruçou no Acórdão nº 9101-002.483 (j. 22/11/16), valendo colher a seguinte passagem do voto vencedor, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

(...)

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. 4º - A - Feita a seleção de um ou mais imóveis, o INCRA poderá proceder à abertura de processo administrativo destinado a adquiri-los por compra e venda. (Incluído pelo Decreto nº 2.614, de 1998)

§ 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. (Incluído pelo Decreto nº 2.614, de 1998)

§ 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. (Incluído pelo Decreto nº 2.614, de 1998)

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

(...)

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

Nesse sentido, citem-se ainda os Acórdãos n^{os} 1402-00.9258 (j. 16/03/12) e 1201-000.778 (j. 06/03/13), do CARF.

De outra parte, revela-se de todo inapropriado cogitar-se possuírem as TDAs cunho indenizatório, pois o recorrente as recebeu como pagamento em decorrência do negócio jurídico compra e venda, pactuado mediante livre manifestação de sua vontade, estando elas desvinculadas de qualquer perda patrimonial prévia a ser indenizada, ou de perspectiva de lucros a auferir cessada - caso este último no qual, anote-se, caberia tributação pelo imposto de renda. E, não é demasiado registrar, caberia ao contribuinte o ônus de comprovar tal perda que estaria sendo indenizada, já que, a princípio, valores decorrentes de alienação em acordo de vontades são passíveis de serem tributados pelo imposto de renda, quando acarretam ganho de capital para o alienante.

Em relação à base de cálculo, o autuado postula que deve ser ela calculada tomando em consideração "o real valor mercado do bem, devidamente informado através do ITR".

Ora, valores do gênero pautam a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º/01/97, conforme dispõe o art. 19 da Lei nº 9.393/96, o qual, em seu parágrafo único, refere que caso adquiridos esses imóveis antes daquela data, deverá ser levado em conta o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249/95.

E havendo sido adquirido o imóvel rural em foco em 1991, resta claro não prosperar a pretensão do recorrente no sentido de que fosse utilizado o valor informado nas declarações vinculadas ao ITR para fins de apuração da base de cálculo da infração.

Além disso, deve ser afastada a alegação de caráter confiscatório da multa de ofício, por ingressar tal argumento na trilha da suposta inconstitucionalidade de seu suporte legal, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, o que atrai a incidência no caso do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e da Súmula CARF nº 2, esta por força do art. 72 do RICARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Melhor sorte não assiste à arguição de que teria havido tributação antecipada, e de que não haveria justificativa para que "o agente antecipe o vencimento de parcelas, ainda não resgatadas, para compor a base tributável do ganho de capital".

Não houve antecipação algum na tributação, pelo contrário, esta deu-se levando-se em consideração a data em que ocorrido o fato gerador do imposto de renda sobre o

ganho de capital na alienação de bens e direitos, ou seja, quando da venda do imóvel e percepção do correspondente preço.

Com efeito, o negócio jurídico de compra e venda perfectibilizou-se com o pagamento do preço acertado entre as partes, pagamento esse que se deu não em dinheiro, mas sim em bens, no caso Títulos da Dívida Agrícola - TDAs, títulos emitidos pelo Tesouro Nacional e voltados ao financiamento de projetos de reforma agrária, tanto nos casos em que visam indenizar proprietários rurais desapropriados, como naqueles que custeiam a aquisição de imóveis para viabilizar esses projetos, tal como no corrente.

Sendo o valor das TDAs recebidas superior ao custo de aquisição, apurou-se o ganho de capital correspondente, tudo em conformidade com o disposto nos §§ 1º a 3º do art. 3º, c/c o art. 16 da Lei nº 7.713/88, e com o inciso IV do art. 55 do Decreto nº 3.000/99.

Por fim, deve ser afastada a alegação de caráter confiscatório da multa de ofício, por ingressar tal argumento na trilha da suposta inconstitucionalidade de seu suporte legal, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, o que atrai a incidência no caso do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e da Súmula CARF nº 2, esta por força do art. 72 do RICARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, voto por não conhecer da alegação formulada em tribuna acerca do voto de qualidade do presidente de Turma, e por não conhecer do recurso quanto ao pleito por aproveitamento de imposto já pago, por precluso. Voto ainda por rejeitar as demais preliminares, e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

Declaração de Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio

Conforme já exposto no voto do ilustre Conselheiro Relator, a questão central a ser resolvida no presente processo reside irresignação do contribuinte em face do lançamento de imposto de renda sobre ganho de capital relativo à alienação da Fazenda Santa Fé localizada no município de Cândido de Abreu, no Estado do Paraná, ao INCRA para realização de reforma agrária.

A decisão recorrida negou provimento à impugnação do ora Recorrente por entender que:

a) A legislação do imposto de renda, em seu artigo 39, inciso XXI, prevê a isenção dos valores recebidos em virtude de desapropriação para reforma agrária. Sendo assim, como no presente processo ocorreu uma "alienação", não seria possível estender o alcance da

referida norma por força do disposto no artigo 111 do CTN que determina a interpretação literal das normas de isenção.

b) que ocorreu o fato gerador do imposto de renda no momento da alienação, uma vez que os títulos da dívida agrária - TDA possuem a natureza "pro soluto" e, sendo assim, devem ser considerados como pagamento.

O conselheiro relator, em seu voto, entendeu que a alienação promovida pelo contribuinte era, na verdade, uma espécie de desapropriação e só não foi considerada como tal por ausência de previsão legal nesse sentido à época da ocorrência do fato gerador. Com efeito, a Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), em seus artigos 16 e 17 previa que a reforma agrária se daria em outras hipóteses de aquisição tais como a doação e a compra e venda.

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

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

Este Conselho também já reconheceu que a compra e venda para fins de reforma agrária equivale à desapropriação conforme se verifica pelo Acórdão 106-15264, cuja ementa é a seguinte:

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.

Dessa forma, assim como o conselheiro relator e a decisão acima transcrita, entendo que não trata de dar interpretação extensiva ao instituto da desapropriação, pois, os institutos se equivalem perfeitamente, sendo que a desapropriação só não foi efetivada por ausência de previsão legal.

Todavia, entendo que questão central do presente processo refere-se ao caráter indenizatório dos valores recebidos. Isso porque, se confirmado o caráter indenizatório

não há que se falar em isenção e sim em não incidência, uma vez que não haverá acréscimo patrimonial.

Ao analisar os autos verifica-se às fls.166 (numeração do e-processo) boletim de ocorrência 01810/2005000296 da Delegacia de Cândido de Abreu informando a invasão da Fazenda por integrantes de Movimento Sem Terra - MST e às fls. 167 a Oferta de Imóvel Rural realizada pelo proprietário ao Superintendente Regional do INCRA, Ceslo Lisboa de Lacerda. Logo em seguida, consta o ofício nº 2247/06 do INCRA sobre a realização de audiência pública *"para o assentamento de trabalhadores rurais do Programa Nacional de Reforma Agrária"*.

Nas fls. 169 (numeração do e-processo) consta a ata da referida audiência pública é possível identificar o valor ofertado pelo proprietário (que seria um indicativo do valor de mercado do bem) e o valor, ao final, pago pelo INCRA, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

*"(...) para apreciação da proposta de obtenção de imóvel rural denominado **"Fazenda Santa Fé"**, com área registrada de 1.744,2484, e área medida de 1.586,8862 ha, localizado no município de Cândido de Abreu, no Estado do Paraná, de propriedade de Carlos Alberto Buch Pereira e Mariza Chirstina Gouvêa Pereira, constante no processo administrativo/INCRA/ nº 54200.000584/2005-17, sendo ofertado pelo proprietário pelo valor de R\$ 13.114.761,98 (treze milhões, cento e quatorze mil, setecentos e sessenta e um reais e noventa e oito centavos), tendo sido avaliado e proposto pelo INCRA o valor total de **R\$ 8.088.557,50 (oito milhões, oitenta e oito mil, quinhentos e cinquenta e sete reais e cinquenta centavos)**, sendo R\$ 7.841.883,80 (sete milhões, oitocentos e quarenta e um mil, oitocentos e oitenta e três reais e oitenta centavos) a ser pago em Títulos da Dívida Agrária (TDA's) com prazo de resgate de 2 a 5 anos, conforme legislação vigente, e R\$ 346.673,70 (duzentos e quarenta e seis mil, seiscentos e setenta e três reais e setenta centavos) para pagamento à vista das benfeitorias do referido imóvel. (grifos no original)*

Os documentos acima mencionados deixam clara a natureza indenizatória dos pagamentos. É certo que, conforme já analisado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 644.840-SC, relatado pelo então Ministro Teori Zavaski, nem todas as indenizações estão fora do alcance do imposto de renda. É o que dispõe a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO. GRATIFICAÇÃO A TÍTULO ESPONTÂNEO. FÉRIAS PROPORCIONAIS. ADICIONAL DE 1/3 SOBRE FÉRIAS. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR).

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos in natura, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.

3. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

4. A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99.

5. No caso, o pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de indenização por liberalidade, em reconhecimento por relevantes serviços prestados à empresa, não tem natureza indenizatória. E, mesmo que tivesse, estaria sujeito à tributação do imposto de renda, já que (a) importou acréscimo patrimonial e (b) não está beneficiado por isenção. Assim também, a parcela relativa a adicional de 1/3 sobre férias, que possui caráter de eminentemente salarial, conforme previsto no art. 7º, XVII, da Constituição.

6. O pagamento a título de férias proporcionais, decorrentes de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção. A lei isenta de imposto de renda "a indenização (...) por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho" (art. 39 do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99).

7. Recurso especial parcialmente provido.

Da leitura da referida decisão é possível concluir que se a indenização se destinar a recompor o patrimonial imaterial (danos morais) ou se destinar à compensar ganho que deixou de ser auferido (lucros cessantes) haverá acréscimo patrimonial e, sendo assim, tais valores só estarão à salvo da incidência do imposto de renda se houver norma isentiva.

Todavia, a mesma decisão afirma que *"quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio."*

Em outras palavras, a decisão reconhece que, em situações como a dos autos, não se está diante de uma hipótese de isenção, mas de não incidência. Sendo assim, caberia a fiscalização demonstrar que a referida indenização não se destinava pura e simplesmente a recompor uma perda patrimonial o que, a meu ver, não foi feito.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio