



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11634.720103/2012-00
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.322 – 2ª Turma
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WILSON PEREIRA TELES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO.

Para efeito de caracterização de divergência jurisprudencial quanto à tributação da operação de cessão de direitos de precatório, é irrelevante que recorrido e paradigma tratem de ações judiciais de diferentes naturezas, quando o paradigma veicula entendimento genérico, no sentido da desvinculação da operação de cessão, da ação judicial que lhe deu causa.

GANHO DE CAPITAL - CESSÃO DE DIREITOS - PRECATÓRIO JUDICIAL - O contribuinte que cede a terceiros o direito de crédito previsto em precatório judicial sujeita-se à tributação do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, cujo custo de aquisição é zero.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que não conheceram do recurso e, no mérito, lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Fábio Piovesan Bozza.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Contra o Contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF incidente sobre o suposto ganho de capital auferido em razão da cessão de direito creditório reconhecido em precatório emitido a partir de ação judicial de indenização pela desapropriação de imóvel para fins de reforma agrária.

Foi esclarecido que em 1989 o contribuinte ajuizou Ação de Indenização – Desapropriação Indireta contra o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), protocolada na 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Porto Velho/RO sob nº 00.5940, a qual transitou em julgado, com provimento ao contribuinte, em 1991. Em 2007 transitou em julgado a ação de execução com a expedição de precatórios, tendo os créditos natureza de desapropriação.

Em 2007 e 2008 o contribuinte realizou operações e recebeu parcelas relativas a cessões de direitos creditórios desses precatórios, não recolhendo IRPF sobre ganho de capital nessas operações, por entender inexistente já que foram transacionados com deságio.

O lançamento foi mantido pela Delegacia de Julgamento que entendeu que nos casos de desapropriação deve-se considerar como zero o custo de aquisição do bem cujo direito foi cedido nos termos do art. 16, §4º da Lei nº 7.713/88.

Ao julgar o Recurso Voluntário, a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para afastar a tributação do IRPF sob o fundamento de que nos casos de desapropriação o valor reconhecido ao Contribuinte visa indenizá-lo pela perda do imóvel e assim o custo de aquisição desse direito a ser considerado para fins de ganho de capital é o valor do precatório judicialmente fixado.

O acórdão nº 2202-002.029 recebeu a seguinte ementa:

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

Ano calendário: 2007, 2008

DESAPROPRIAÇÃO DE IMÓVEL. CESSÃO DE DIREITOS PRECATÓRIO. GANHOS DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na cessão a terceiros de direitos creditórios previsto em precatório decorrente de ação de indenização e desapropriação, para fins de apuração do ganho de capital, deve ser considerado como custo de aquisição o valor fixado judicialmente no precatório cedido.

Recurso Provido.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial. Citando como paradigma os acórdãos CSRF/04-00.514 e CSRF/04-00.265, argumenta que nos casos de cessão do direito de crédito consignado em precatório judicial não se faz relevante a origem do crédito reconhecido, pois esta operação tem o condão de ocasionar a reclassificação dos rendimentos recebidos. Nesse diapasão, pouco importa que a origem do direito ao precatório tenha natureza trabalhista ou de desapropriação; o que é relevante, para fins de IRPF, é que haja a cessão do direito creditório consignado no precatório judicial; o fato de o contribuinte não ter pago qualquer preço pelo precatório, cedendo-o posteriormente, leva a conclusão de que o custo de aquisição deve ser considerado zero nos termos art. 16, § 4º da Lei 7713/88.

Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo o não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática; quanto ao mérito defende a aplicação do art. 16, V da citada Lei nº 7.713/88: o custo de aquisição é exatamente o valor do crédito fixado judicialmente pela desapropriação, inexistente ganho de capital quando há nos autos a comprovação de que a cessão se deu com deságio de aproximadamente 50% do valor.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento do recurso:

Conforme arguido em contrarrazões e analisando o teor da decisão recorrida, do Recurso Especial e dos acórdãos apontados com paradigmas, pertinente haver uma reavaliação do juízo de admissibilidade da peça recursal.

Conforme relatório, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que reconheceu como custo de aquisição de precatório cedido o valor fixado pela decisão judicial que lhe deu origem, afastando a existência e ganho de capital.

Os acórdãos paradigmas citados possuem as seguintes ementas:

Acórdão CSRF/0400.614:

IRPF – GANHO DE CAPITAL – CESSÃO DE DIREITOS – CUSTO ZERO Os valores recebidos por ocasião de cessão de crédito objeto de Precatório Judicial da contribuinte, tendo origem em direitos trabalhistas reconhecidos em ação judicial, estão sujeitos ao IRPF sobre o ganho de capital, à alíquota de 15%, exclusivamente na fonte, de acordo com o art. 117 do Decreto nº 3.000/99, considerando como igual a zero o custo de aquisição, na forma do parágrafo quarto do art. 16 da Lei nº 7.713/88. Recurso não provido

Acórdão CSRF/0400.265:

IRPF — GANHOS DE CAPITAL — CESSÃO DE DIREITOS PRECATÓRIO JUDICIAL — O contribuinte que cede a terceiros o direito de crédito previsto em precatório judicial sujeita-se à tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital, cujo custo é zero, nos termos do artigo 16, § 4º, da Lei nº 7.713. de 1988.

O despacho de admissibilidade assim resumiu a divergência: *No aresto atacado, repita-se que a natureza da operação que originou o precatório foi considerada relevante, para fins de determinação do custo de aquisição em discussão. Já no caso dos paradigmas, ao contrário, o entendimento foi no sentido de que a primeira operação, que gerou o precatório (ação trabalhista), não teria qualquer influência sobre a segunda operação, de cessão de direitos desse precatório, tendo havido a reclassificação dos rendimentos. Nesse passo, na segunda operação o custo do precatório teria sido zero, daí a apuração de ganho de capital.*

O que depreendo da leitura do inteiro teor das decisões apresentadas é o entendimento de ser irrelevante o fato de o precatório cedido tratar de verba trabalhista ou decorrer de desapropriação de imóvel, o ganho de capital é fato gerador distinto e havendo incremento de renda deve ser tributado nos termos da lei e, sendo impossível mensurar o custo de aquisição deste direito reconhecido pelo precatório, deve-se considerar o custo de zero.

É neste segundo ponto que entendo haver a divergência entre os julgados. Isso porque as decisões paradigmáticas e recorrida são convergentes quanto ao fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital decorrente da cessão de direitos, a discussão travada nos processos está no valor que deve ser considerado como "custo de aquisição".

E neste ponto a distância fática impede a caracterização da divergência interpretativa entre as decisões sobre o art. 16, §4º da Lei nº 7.713/88. Para melhor ilustrar peço vênica para transcrever parte do voto vencedor do acórdão recorrido que, mesmo citando acórdãos diversos dos juntados no Recurso, bem ilustra a questão:

Nos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos CSRF 0401.021; CSRF 0400.265; e CSRF 0400.431), todos da relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, mencionados no voto vencido, os direitos creditórios dos precatórios cedidos originavam-se de ações judiciais relativas a rendimentos do trabalho assalariado, argumentando a relatora que “na operação em questão, o contribuinte não pagou qualquer preço pelo precatório, portanto o custo de aquisição a ser considerado, conforme a legislação transcrita, é zero.”

A situação ora apreciada é diversa.

Ainda que o contribuinte não tenha recebido diretamente do Estado o valor da indenização, não se pode negar que a desapropriação ocorreu e que os precatórios foram recebidos em troca do imóvel expropriado.

Na verdade ocorreram dois fatos que devem ser analisados em conjunto para fins da apuração de ganho de capital: a transferência do imóvel do contribuinte para o Estado, por meio de uma desapropriação, e a cessão dos direitos creditórios dos precatórios.

...

Não se pode negar que os direitos creditórios cedidos originaram-se de uma ação judicial de desapropriação, na qual o contribuinte perdeu para o Estado imóvel de sua propriedade recebendo em troca os precatórios.

Na decisão recorrida, para o Colegiado *a quo* o fato de a indenização corresponder a um 'pagamento' pela perda da propriedade do imóvel em favor do estado é suficiente para gerar um lastro que permite fixar o valor da operação e consequentemente afastar a aplicação da regra subsidiária prevista no art. 16, §4º da Lei nº 7.713/88.

Tal situação não se verifica nos acórdãos paradigmas. O acórdão CSRF/0400.614 se limita a aplicar o §4º da citada lei não fazendo qualquer esclarecimento mais preciso sobre seu entendimento. Já o acórdão CSRF/0400.265 além de mencionar expressamente que "*parte-se da premissa de que se trata efetivamente de operação de cessão de direitos, portanto já não cabe a discussão acerca da natureza dos rendimentos em questão, mas tão-somente sobre o custo de aquisição a ser considerado na operação*", ainda afirma "*na operação em questão, o contribuinte não pagou qualquer preço pelo precatório, portanto o custo de aquisição a ser considerado, conforme a legislação transcrita, é zero*".

Assim, embora a origem do precatório por si só não seja relevante para afastar a ocorrência de fato gerador do IRPF sobre ganho de capital na cessão do respectivo direito creditório, no acórdão recorrido há situação fática relevante para os julgadores (indenização pela perda de imóvel) e a qual foi considerada para fixação do valor da aquisição do direito transacionado pelo Contribuinte.

Diante do exposto voto pelo não conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do mérito:

Vencida quanto ao conhecimento, passo a me manifestar quanto ao mérito do recurso valendo citar como introdução as palavras do professor André Mandes Moreira em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 238 (p. 29/30):

Muito embora seja comum a análise individualizada de operações que envolvem a apuração de ganho de capital (essa é a dinâmica da legislação, principalmente para as pessoas físicas, em que essa tributação ocorre de forma segregada dos

demais rendimentos), não se pode olvidar do fato de que ganho de capital é um rendimento e, como tal, deve guardar respeito ao conceito constitucional de renda, que pressupõe a ocorrência de um acréscimo patrimonial adquirido, realizado e disponível. Ou seja: ganho de capital também é renda e assim deve ser considerado. Logo, para se averiguar a existência de ganho em determinada operação deve-se inicialmente partir da definição de renda ofertada pelo próprio STF - que não é recente, diga-se de passagem.

A Suprema Corte, historicamente, sempre considerou ser renda "um ganho ou acréscimo de patrimônio", que ocorre "mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso". Tal entendimento está em perfeita consonância com a competência atribuída à União para tributar rendas e proventos de qualquer natureza (CR/1988, art. 153, III), exigindo a ocorrência de um acréscimo patrimonial para que se tenha renda do ponto de vista tributário, posicionamento igualmente seguido pela doutrina especializada."

O texto acima transcrito serve como explicação para a imunidade prevista no art. 184, §5º da Constituição Federal a qual afasta a incidência de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. É relevante ressaltar que nestes casos o proprietário do imóvel que perdeu o bem para o Poder Público é apenas ressarcido - nos termos da determinação constitucional, previamente e por meio de valor justo, da perda patrimonial experimentada. Não temos, pois, um acréscimo patrimonial.

Tanto é o valor recebido mera recomposição patrimonial que hoje a regra da não incidência do Imposto de Renda é estendida inclusive aos casos de desapropriação por interesse público. Fato reconhecido por meio da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento, em se de recurso repetitivo, do Recurso Especial nº 1.116.460/SP, que recebeu e seguinte ementa:

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. Argüição 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., 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.

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. (grifos nossos)

O entendimento acima foi adotado neste Conselho por meio da edição 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."*

A própria Procuradoria já se curvou a decisão do STJ e incluiu na alínea *h* do Item 1.22 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016) o seguinte esclarecimento:

h) Desapropriação

REsp 1.116.460/SP (tema nº 397 de recursos repetitivos)

Resumo: *O STJ entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo em vista que 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. Afastou-se, portanto, a incidência do imposto sobre a renda sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social.*

OBSERVAÇÃO: *Tendo em vista que o Pleno do STF já se manifestou sobre o tema na Rp 1260/DF, decisão esta que continua sendo aplicada nas decisões monocráticas proferidas pelos Ministros até a presente data, não deve ser interposto nem mesmo o RE por violação ao art. 97 da CF, em face do disposto no art. 481, Par. Único, do CPC/1973.*

OBSERVAÇÃO 2: *o mesmo entendimento aplica-se à CSLL sobre os valores auferidos a título de indenização por desapropriação, nos termos do Parecer PGFN/CAT nº 176/2016.*

Assim, temos como incontroverso: o recebimento da indenização prévia e justa pelo particular em razão de ter sido privado da propriedade de imóvel transferido ao poder público não representa um acréscimo patrimonial e como tal não é fato gerador do Imposto de Renda.

Embora não haja ganho de capital nos casos de desapropriação, devemos destacar ser pacífico o entendimento de que a imunidade/não incidência não se estende às operações promovidas posteriormente pelo proprietário originário com terceiros e cujo objeto seja a cessão do direito creditório reconhecido. Essa operação é fato gerador do imposto de renda na modalidade definitiva de ganho de capital nos exatos termos do art. 3º, §3º da Lei nº 7.713/88:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

...

§3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda,

cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Como regra o art. 16 da citada Lei nº 7.713/88 afirma que o custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, afirma ainda que na ausência deste, entre outras hipóteses, deve-se considerar o seu valor corrente, na data da aquisição. De forma subsidiária o §4º prevê, na total impossibilidade de se apurar tais valores, a hipótese de se considerar como custo zero a aquisição.

Ora, no presente caso, pertinente o entendimento do Recorrido quando defende a inaplicabilidade da exceção do §4º do art. 16 da Lei nº 7.713/88, pois é perfeitamente apurável o valor fixado e a data de aquisição do direito que foi transacionado entre os particulares e sobre o qual almejou-se a cobrança do imposto de renda.

O entendimento de inexistir ganho de capital na desapropriação, nos leva a conclusão que o título de crédito recebido pelo proprietário do imóvel, no caso o precatório, nada mais é que um direito reconhecido pelo Poder Judiciário, direito este adquirido no exato momento em que a respectiva decisão judicial transitou em julgado em seu favor e o qual apenas faz refletir o exato valor do bem que lhe foi arrebatado. Assim, não temos - no caso de desapropriação - como afastar que o precatório equivale ao imóvel e portanto, podemos afirmar que o contribuinte "pagou", com a perda da propriedade, para receber esse direito.

Aplicando o art. 16, V da Lei nº 7.713/88, entendo como custo de aquisição do direito creditório cedido pelo Contribuinte a terceiro o exato valor expresso e reconhecido pelo Poder Judiciário no precatório emitido; razão pela qual, havendo nos autos prova de que a cessão desse direito se deu com deságio, inexistindo qualquer incremento patrimonial, deve-se afastar a incidência do imposto.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora designada

Discordo do voto da Ilustre Relatora, tanto no conhecimento quanto no mérito.

Quanto ao conhecimento, em sede de Contrarrazões o Contribuinte questiona a admissibilidade do recurso, alegando, em síntese, que as situações fáticas seriam diversas, já que no recorrido o precatório objeto da cessão de direitos originou-se em ação de desapropriação, enquanto que no caso do paradigma tratou-se de cessão de precatório decorrente de ação trabalhista.

Entretanto, no caso dos paradigmas a tese defendida, que inclusive segue a jurisprudência histórica da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que a operação de cessão de direitos de precatório judicial não se comunica com a ação que lhe deu causa, ou seja, os elementos porventura verificados na ação judicial, inclusive o custo e o valor de alienação, de forma alguma podem ser aplicados na operação de cessão de direitos.

Nesse passo, a natureza da ação judicial que deu causa ao precatório cujos direitos foram cedidos - se desapropriação ou trabalhista - somente inviabilizaria a caracterização de divergência se nos paradigmas estivesse claro que a tese lá defendida somente aplicar-se-ia para casos em que os precatórios fossem decorrentes de ação trabalhista. Não obstante, os paradigmas são claros ao defender, de forma genérica, a absoluta ausência de comunicação entre a primeira operação - ação judicial - e a segunda operação - cessão de direitos do precatório judicial. Nesses julgados, qualquer menção ao fato de tratar-se de ação trabalhista tem o efeito meramente informativo, porém em momento algum é sinalizado que tal natureza teria efeito determinante na conclusão dos acórdãos.

Observa-se, assim, que o fato de recorrido e paradigmas tratarem de ações judiciais de diferentes naturezas não inviabiliza a demonstração de divergência jurisprudencial, que diz respeito à vinculação ou não da operação de cessão de direitos de precatório judicial, à ação que lhe deu causa.

Destarte, a divergência encontra-se perfeitamente demonstrada: no caso dos paradigmas, a operação de cessão de direitos não se comunica, em absoluto, com a ação judicial, o que tem como consequência a adoção do custo zero; no recorrido, ao contrário, a operação de cessão de direitos foi vinculada à ação judicial que lhe deu causa, tanto assim que seus elementos são utilizados na aferição dos elementos da operação de cessão de direitos.

Ainda em sede de Contrarrazões, o Contribuinte cita o **Acórdão nº 106-15.304**, de 26/01/2006, elencado como representativo do entendimento do CARF sobre processos originários de desapropriação (fls. 10), o que foi inclusive reiterado em memorial. Não obstante, esse julgado foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por meio do Acórdão **CSRF/04-01.021**, de 05/08/2008, assim ementado:

"IRPF - GANHOS DE CAPITAL - CESSÃO DE DIREITOS - PRECATÓRIO JUDICIAL - O contribuinte que cede a terceiros o direito de crédito previsto em precatório judicial sujeita-se à tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital, cujo custo é zero, nos termos do artigo 16, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988."

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os membros da quarta turma da câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Raimundo Tosta dos Santos (Substituto convocado) que negou provimento ao recurso."

Participação:

"Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Gonçalo Bonet Allage, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Gustavo Lian Haddad e Alexandre

Andrade Lima da Fonte Filho. Ausente justificadamente a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro."

O Contribuinte cita também, em Contrarrazões (fls. 11) e memorial, como representativos de jurisprudência a seu favor, os Acórdãos nºs 9202-01.526 e 104-23.033, porém esses julgados não tratam de cessão de direitos de precatórios mas sim da própria operação de desapropriação, o que não foi o objeto da autuação. Com efeito, a autuação, bem como o Recurso Especial de Divergência, têm como foco a operação de cessão de direitos de precatório judicial.

Ainda em Contrarrazões, o Contribuinte alega a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que o acórdão recorrido teria aplicado a Súmula nº 42. Entretanto, a menção à súmula guarda conexão com o entendimento da relatora, no sentido de que a operação de desapropriação estaria vinculada à operação de cessão de direitos, que é exatamente o mérito do apelo. Com efeito, a única súmula apta a inviabilizar o seguimento do recurso, no presente caso, seria aquela cujo enunciado tratasse ao menos de operação de cessão de direitos de precatório judicial, ou que enunciasse que esse tipo de operação vincular-se-ia à operação que teria dado causa ao precatório. Não obstante, a Súmula Carf nº 42 limita-se a enunciar que *"não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação"*, o que, repita-se não é o objeto da autuação, tampouco do recurso.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 141 a 156, a autuação abrange as seguintes operações:

*"O contribuinte, em 03/12/1989, ajuizou **Ação de Indenização - Desapropriação Indireta** - contra o INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, na 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Porto Velho - RO protocolada sob o.nº 00.594-0, em decorrência de demarcação, em imóveis rurais de sua propriedade, localizados no município de Porto Velho - RO, visando assentamento de famílias de seringueiros e soldados da borracha.*

Em 07/11/1991; transitou em julgado a ação de conhecimento com provimento ao contribuinte.

Em 15/06/2007, transitou em julgado a ação de execução (Processo de Execução de Título Judicial nº, 2006.41.00.002688-1) com a expedição de precatórios, tendo os créditos a natureza de desapropriação.

*Em 15/08/2007, o contribuinte protocolou Processo de Consulta (Interpretação da Legislação) nº 10930.001240/2007-69, cujo assunto era Ganho de Capital (cessão de direitos). Em 03/02/2009, a DISIT/9³ RF declarou ineficaz o processo de consulta, indicando estar a cessão de direitos sujeita à apuração do ganho de capital, tendo por base de cálculo o valor recebido pela cessão e por custo o valor pago pelo título, sendo considerado zero no caso de se tratar de uma primeira cessão. **O***

contribuinte foi cientificado da decisão em 12/02/2009.

*Em 02/08/2007, o contribuinte realizou uma cessão de direitos creditórios equivalente a R\$ 101.500.000,00 (Requisição de Precatório nº 863/2007) pelo valor de **R\$ 60.900.000,00** ao DEUTSCHE BANK S.A. - BANCO ALEMÃO - CNPJ: 62.331.228/0001-11, conforme Escritura Pública de Cessão de Crédito (Livro nº 340, pag. 51/54 - 3º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos de Presidente Prudente - SP).*

*Em 24/09/2007, o contribuinte realizou uma cessão de direitos creditórios equivalente a R\$-21.617.665,00 (Requisição de Precatório nº 863/2007) pelo valor de **R\$ 12.970.599,00** ao DEUTSCHE BANK S.A. - BANCO ALEMÃO - CNPJ: 62.331.228/0001-11, conforme Escritura Pública de-Cessão de Crédito (Livro nº 342, pag. 197/200 - 3º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos de Presidente Prudente - SP).*

*Em 25/09/2007, o contribuinte realizou uma cessão de direitos creditórios equivalente a R\$ 123.931.482,63 (Precatório nº 2007:01.98.062671-9/RO - registrado no Tribunal Regional Federal da 1ª Região) pelo valor de **R\$ 68.781.972,84** ao BANCO UBS PACTUAL S.A. - CNPJ: 30.306.294/0001-45, conforme Escritura Pública de Cessão de Crédito (Livro nº 2.402, FLS. 349 - Cartório do 12º Tabelião de Notas de São Paulo - SP).*

Nos anos-calendario de 2007 e 2008, o contribuinte recebeu parcelas relativas a cessões de direitos creditórios realizadas entre o contribuinte e a empresa Comercial Chuveirão das Tintas Ltda - CNPJ: 46,431.102/0001-62, a seguir discriminadas:

*1 - Cessão de direitos creditórios equivalente a R\$ 2.000.000,00, realizada em 30/07/2003 pelo valor de **R\$ 400.000,00** (parcelados conforme Contrato Particular' de Cessão de Direitos Creditórios)/**

*2 - Cessão de direitos creditórios equivalente,a R\$ 5.000.000,00, realizada em 29/10/2003 pelo valor de **R\$ 1.500.000,00** (parcelados conforme Contrato Particular de Cessão de. Direitos Creditórios);**3.600.000,00** (parcelados conforme Contrato Particular de Cessão de Direitos Creditórios);*

*3 - Cessão de direitos, creditórios equivalente a R\$ 12.000.000,00, realizada em 05/02/2004 pelo valor de **R\$ 3.600.000,00** (parcelados conforme Contrato Particular de Cessão de Direitos Creditórios);*

*4 - Cessão de direitos creditórios equivalente a 2,5% do valor da ação, realizada em 26/04/2004 pelo valor de **R\$ 780.300,00** (parcelados conforme Contrato Particular de Cessão de Direitos Creditórios) e;*

*5 Cessão de direitos creditórios equivalente a R\$ 15.000.000,00, realizada em 25/11/2005 pelo valor de **R\$ 2.625.000,00** (parcelados conforme Contrato Particular de Cessão de Direitos*

Creditórios, cujo cessionário consta o Sr. GERVÁSIO COSTA - CPF: 926.769.528-20).

*Nos anos-calendário de 2007 e 2008, o contribuinte recebeu parcelas relativas a cessão de direitos creditórios realizada entre o contribuinte e a empresa Maiscor Tintas Ltda - CNPJ: 06.090.677/0001-44, em 18/04/2005, equivalente a R\$ 6.000.000,00 pelo valor de **R\$ 688.000,00** (parcelados conforme Contrato Particular de Cessão de Direitos Creditórios)."*

Assim, primeiramente devem ser fixadas as premissas que balizam o presente julgamento, sob pena de abordar-se situação diversa da que efetivamente foi objeto da autuação:

- a operação que deu causa à indenização foi **desapropriação indireta**;
- a indenização recebida pelo Contribuinte não diz respeito a TDA - Títulos da Dívida Agrária e sim a **valor constante em precatório**;
- o lançamento não trata de operação de desapropriação e sim de **cessão de direitos de precatórios ainda não resgatados**;

Com efeito, tratando-se de desapropriação indireta, não há que se falar em pagamento sob a forma de TDA - Títulos da Dívida Agrária. Confira-se o posicionamento do Judiciário:

*"Ementa: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO - DESAPROPRIAÇÃO INDIRETA - CARÊNCIA DA AÇÃO E PRESCRIÇÃO: TRÂNSITO EM JULGADO - IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME NESTA SEDE - PAGAMENTO DA INDENIZAÇÃO EM AÇÃO ANTERIOR - INEXISTÊNCIA DE PROVA - **PAGAMENTO EM TDAS: IMPOSSIBILIDADE** - ARTIGO 460 CPC : VIOLAÇÃO INOCORRENTE - JUROS COMPENSATÓRIOS - JUROS MORATÓRIOS - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - CUSTAS E DESPESAS DO PROCESSO - RECURSO IMPROVIDO. As preliminares argüidas em contestação, de carência da ação e prescrição do direito de exigir indenização, foram analisadas e julgadas por decisão transitada em julgado, não mais sendo possível a análise nesta sede recursal. Não negado o apossamento administrativo e à ausência de prova do pagamento da necessária indenização, procede o pedido de indenização pela via da ação de desapropriação indireta. **Na ação de desapropriação indireta o pagamento da indenização não poderá ser feito através de títulos da dívida agrária, em face do princípio constitucional da justa indenização.** Precedentes. A análise comparativa entre o pedido formulado pelos autores e a condenação imposta ao réu não revela qualquer violação à norma prevista no artigo 460, do Código de Processo Civil. Na desapropriação indireta, são devidos os juros compensatórios e os moratórios, que, no caso, foram fixados de acordo com a orientação de nossas Cortes de Justiça. Os honorários advocatícios, assim como as custas e demais despesas do processo decorrem da sucumbência, ônus que, no caso, deverá*

ser imposto ao réu, nos termos em que fixados. Apelação e remessa oficial improvidos. Sentença mantida." ("TRF-3 - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO APELREE 50401 MS 2007.03.99.050401-7 (TRF-3). Data de publicação: 22/11/2010) (grifei)

Feitas estas considerações, torna-se dispensável qualquer discussão que trate da forma de tributação de operação de desapropriação, uma vez que o objeto do lançamento é outro. Se de desapropriação se tratasse, não seriam necessárias maiores ponderações, já que o CARF há muito reconheceu a não incidência de tributos nessa operação, por meio de súmula:

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

Assim, tratando-se do objeto do lançamento - cessão de direitos de precatório ainda não resgatado - convém trazer à colação a legislação que regula a respectiva tributação:

Lei nº 7.713, de 1988

"Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins." (grifei)

Lei nº 8.981, de 1995

"Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento."

Destarte, conforme a legislação acima, tratando-se de operação de cessão de direitos sobre precatório ainda não resgatado, não há dúvida acerca de sua natureza tributável, eis que a lei não previu qualquer exceção.

Quanto aos elementos da operação, mais especificamente no que tange ao custo de aquisição, a mesma Lei nº 7.713, de 1988, assim especifica:

"Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

(...)

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo."

Nas operações em tela, não houve pagamento de qualquer preço na aquisição dos títulos negociados, de sorte que, conforme a legislação acima, o custo de aquisição a ser considerado deve ser igual a zero, não merecendo a autuação qualquer reparo.

Corroborando esta conclusão encontra-se o Parecer RFB nº 26, de 2000, que assim registra:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Pessoa Física IRPF

Ementa: A cessão de direitos representados por créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública está sujeita à apuração de ganho de capital, sobre o qual incidirá imposto de renda na forma da legislação pertinente a matéria."

No mesmo sentido é a Solução de Consulta da Disit da 9ª RF nº 22, de 18/01/2010 (DOU de 04/02/2010, Seção 1, pág. 34), citada inclusive no voto vencido do acórdão recorrido:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
PRECATÓRIOS. PARCELAS. **CESSÃO DE CRÉDITO.**
PARCIAL. DESÁGIO. GANHO DE CAPITAL.
DESAPROPRIAÇÃO. IMÓVEL.*

A cessão de crédito é negócio jurídico abstrato e distinto da relação jurídica obrigacional da qual emerge o crédito cedido. Não há confundir a apuração do ganho de capital decorrente do negócio jurídico de cessão de crédito (ganho de capital = valor

recebido relativo à cessão do crédito - valor do custo da cessão em si), que tem por objeto a transferência do pólo exequente de parcelas de precatório a receber, e o ganho de capital em relação ao crédito cedido (materializado pelas parcelas de precatório cedidas, a receber), a ser recebido futuramente pelo cessionário (ganho de capital = valor dos precatórios efetivamente recebidos - valor do custo de aquisição do bem desapropriado do cedente). Assim, ainda que o crédito se refira a indenização recebida a título de desapropriação, há a tributação pelo IR quando da cessão dos créditos, de acordo com o art. 117, § 4º, do RIR/99. O regime de apuração de ganho de capital no caso de cessão de crédito (diferença positiva entre o valor recebido em contrapartida da cessão do crédito e o custo da cessão em si) é previsto nos arts. 1º a 3º e 16 da Lei nº 7.713, de 22.12.88 (com as disposições dadas pelos arts. 2º e 18 da Lei n. 8.134, 27.12.90, 52 da Lei n. 8.383, de 30.12.91, e 21 da Lei n. 8.981, de 20.01.95). O ganho de capital relativo à cessão de crédito, a ser apurado pelo cedente, será a diferença entre o valor recebido do cessionário e o custo (= valor pago pelo cedente) da cessão (em si) do crédito, que será, em regra, igual a zero, uma vez que, em geral, não há valor pago (pelo cedente) pela cessão em si, bem como não há possibilidade de aplicação das modalidades de atribuição de custo de aquisição de que tratam os incisos I a V do § 4º, do art. 16 da Lei nº 7.713/88. O ganho de capital será apurado no mês em que for auferido, e tributado em separado (tributação definitiva, independente das demais receitas e deduções), à alíquota de 15% (quinze por cento), e, uma vez que se trata de rendimentos sujeitos à tributação definitiva, não integrará a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos. De igual modo, havendo valor de IR a ser pago em virtude da apuração do ganho de capital, este não poderá ser deduzido (ou deduzir o) do devido na declaração de ajuste anual (Lei nº 8.981/95, art. 21, § 2º."

(...)

Inteligência dos arts. 92, 184 (2a parte), 1.215, 1.232, 1.390 e 1.392, caput, do código civil (Lei n. 10.406/02). Dispositivos Legais: Lei 7.713/88, arts. 1º a 3º e 16; Lei 8.134/90, arts. 2º e 18; Lei 8.383/91, art. 52; Lei 8.981/95, art. 21; RIR/99, art. 117; Lei 10.406/02 (Código Civil), arts. 92, 184 (2a parte), 286 a 298, 1.215, 1.232, 1.390 e 1.392, caput; IN SRF 84/01, arts. 5º ao 9º, 24 e 26. (grifei)

Por oportuno, registre-se que, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal e da decisão de Primeira Instância, o Contribuinte havia protocolado consulta sobre a operação ora em testilha. Confira-se:

"Em 07/11/1991; transitou em julgado a ação de conhecimento com provimento ao contribuinte.

Em 15/06/2007, transitou em julgado a ação de execução (Processo de Execução de Título Judicial nº,2006.41.00.002688-1) com a expedição de precatórios, tendo os créditos a natureza de desapropriação.

Em 15/08/2007, o contribuinte protocolou Processo de Consulta (Interpretação da Legislação) nº 10930.001240/2007-69, cujo

assunto era Ganho de Capital (cessão de direitos). Em 03/02/2009, a DISIT/9ª RF declarou ineficaz o processo de consulta, indicando estar a cessão de direitos sujeita à apuração do ganho de capital, tendo por base de cálculo o valor recebido pela cessão e por custo o valor pago pelo título, sendo considerado zero no caso de se tratar de uma primeira cessão. O contribuinte foi cientificado da decisão em 12/02/2009."

Repita-se que o Contribuinte cita, em sede de Contrarrazões e memorial, os Acórdãos nºs 9202-01.526 e 104-23.033, porém esses julgados não tratam de cessão de direitos de precatórios mas sim da própria operação de desapropriação, o que, reitera-se, não foi o objeto da autuação. Com efeito, no caso de desapropriação a matéria já se encontra inclusive sumulada, no sentido da não incidência do imposto. O mesmo se diga da Solução de Consulta Cosit nº 105, de 2014, também citada no memorial, porém tratando da própria operação de desapropriação, o que não é o caso dos presentes autos.

Quanto às decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal, trazidas em Contrarrazões e em memorial apresentado pelo Contribuinte, estas dizem respeito a imunidade de TDA - Títulos da Dívida Agrária, o que também não é o caso dos autos, já que o Contribuinte não recebeu o pagamento em TDA e sim por meio de precatórios. No que tange à decisão do Superior Tribunal de Justiça, esta aborda a operação de desapropriação, em si, e não operação de cessão de direitos de precatórios, como é o caso dos autos.

Por outro lado, quanto à operação de cessão de direitos de créditos constantes de precatórios, especificamente quanto ao seu custo, o Poder Judiciário já decidiu exatamente no mesmo sentido do presente voto:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CESSÃO DE CRÉDITO REQUISITADO EM PRECATÓRIO. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA. I- A cessão do crédito previsto no precatório judicial está sujeita à tributação pelo imposto de renda não por se tratar de rendimento, e sim por haver ganho de capital pelo cedente, a teor do disposto no art. 3º, §3º, da Lei 7.713/88, submetendo-se, pois, à tributação do Imposto de Renda. II- Como consectário lógico, aplicando-se a regra inserta no art. 21 da Lei 8.981, de 20 de Janeiro de 1995, deve incidir a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor do ganho auferido, em razão da cessão do crédito espelhado no precatório, mesmo quando realizada com deságio. III- Em se tratando de direito creditício em perspectiva, o custo de aquisição será zero, nos termos do art. 16, §4º, da Lei 7.713/88, pois não existe preço ou valor anterior de aquisição. De consequência, a tributação terá como base de cálculo o valor efetivamente percebido através da cessão. IV- Impende-se destacar, ademais, que a cessão de crédito encerra negócio jurídico autônomo, havendo, assim, dois fatos geradores para fins de imposto de renda, a saber: a) a cessão propriamente dita; e b) o pagamento do precatório judicial, oportunidade na qual será o cessionário do crédito tributado, inclusive, na qualidade de responsável por força da aquisição que realizou (art. 131, I, do CTN), pela Fazenda Pública titular do respectivo crédito tributário. Não há que falar, pois, sob tal prisma, em bis in idem. V- Agravo de instrumento da UNIÃO FEDERAL a que se dá provimento." (AG

201302010072678, Desembargador Federal THEOPHILO MIGUEL, TRF2 - QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, V.U., E-DJF2R - Data::11/11/2013) (grifei)

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Declaração de Voto

Conselheiro Fábio Piovesan Bozza

Não obstante os judiciosos votos precedentes, que analisaram com profundidade a questão posta pelo lançamento de ofício, peço vênica para apresentar algumas breves considerações sobre duas premissas adotadas pela corrente vencedora e que foram fundamentais para o deslinde do caso.

A primeira premissa é a de que a cessão de precatório pelo contribuinte (cedente) a terceiro (cessionário) constitui negócio jurídico diverso e independente do ato que originou o referido direito creditório decorrente da desapropriação de imóvel.

Em consequência, seria irrelevante o fato de o precatório cedido tratar de verba trabalhista ou decorrer de desapropriação de imóvel, porque o ganho de capital seria fato gerador distinto e, havendo incremento de renda, esta deve ser tributada nos termos da lei.

Nada mais verdadeiro. Inclusive, os votos vencedor e vencido partilham, a meu ver, de tal entendimento. Apenas sua aplicação necessita ser contextualizada entre os participantes da operação, a fim de evitar distorções.

Com efeito, nenhum dos votos aceita que a imunidade do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital decorrente do recebimento de indenização justa, prévia e em dinheiro, em virtude de desapropriação, seja extensível ao cedente ou ao cessionário. É indubitável que o recebimento de indenização derivada de desapropriação não está sujeito à tributação pelo imposto de renda (por todos os fundamentos, cite-se a Súmula CARF nº 42). Mas a operação tributada – a cessão do precatório – seria outra.

Em consequência, (i) o cedente estará sujeito ao pagamento de imposto de renda sobre o ganho de capital, se o preço cobrado pela cessão do direito creditório superar o respectivo custo de aquisição e (ii) o cessionário igualmente estará sujeito ao pagamento de imposto de renda sobre o ganho de capital, se o valor pago pelo Estado superar o preço pago para a aquisição do direito creditório¹.

¹ Geralmente, a ocorrência das situações (i) e (ii) são alternativas, o que significa dizer que o ganho de capital de um constitui a perda de capital do outro. Mas a prevalecer a conclusão do voto vencedor, cria-se uma situação inusitada para as partes da cessão de direitos creditórios: ambas deverão apurar ganho de capital em cada ponta do mesmo negócio jurídico.

Todavia, tal constatação não autoriza afirmar que o direito à indenização e o negócio de cessão sejam atos totalmente independentes, não comunicando qualquer efeito jurídico um ao outro, especialmente na formação do custo de aquisição do direito creditório por parte do cedente.

E é justamente esse o ponto de divergência entre os votos. Enquanto o voto vencedor fundamenta sua conclusão na independência dos atos, característica que seria confirmada pelo fato de o cedente supostamente não ter pago qualquer preço pelos direitos creditórios, o voto vencido entende – corretamente, a meu ver – que tais atos estão umbilicalmente ligados, não havendo como afastar que o precatório equivale ao imóvel e, portanto, pode-se afirmar que o contribuinte “pagou”, com a perda da propriedade para receber esse direito.

Realmente, a conexão entre o direito à indenização e o negócio de cessão não pode ser ignorada. Ainda que o cedente não tenha recebido o valor da indenização diretamente do Estado, não se pode negar que a desapropriação ocorreu e que o precatório foi emitido em troca do imóvel expropriado. Daí o custo de aquisição dos direitos creditórios, por parte do cedente, corresponder ao valor da indenização fixado judicialmente.

Tal conclusão nos leva a abordar a outra premissa.

A segunda premissa adotada pela corrente vencedora refere-se à inexistência de pagamento de preço pelos direitos creditórios, circunstância que conduziria ao entendimento de que o respectivo custo de aquisição seria *zero*.

Não concordo com tal posicionamento, principalmente porque ele inexoravelmente induz à crença de que o precatório teria sido constituído sem qualquer sacrifício patrimonial por parte do cedente, por ato gracioso do Estado. Tal noção é contrária ao pano de fundo que lhe deu nascimento, qual seja, a expropriação estatal de bem privado com fundamento constitucional no interesse público.

O fato é que houve sim acréscimo patrimonial prévio para o cedente – mas imune à incidência do imposto de renda – correspondente aos *ganhos de detenção* experimentados pelo proprietário em função da valorização do imóvel, desde a sua aquisição, os quais começaram a ser exteriorizados a partir do ato de desapropriação e se estabilizaram com a fixação do valor de indenização (leia-se, precatório ou direitos creditórios). Se não fosse assim, tal indenização não seria justa, mas arbitrária.

Aqui também é possível visualizar a interconexão entre o acréscimo patrimonial do imóvel verificado no momento da expropriação, a fixação da indenização justa por decisão judicial e a formação do custo de aquisição dos direitos creditórios. A relação de causalidade entre eles é inegável. A desconsideração de tal fenômeno poderá implicar a tributação de uma não-renda, como aconteceu no presente caso.

Ademais, é preciso frisar que o reconhecimento do custo de aquisição de bens e direitos não está vinculado à tributação do ato ou negócio antecedente pelo imposto de renda. Se isso fosse verdade, a imunidade, a isenção ou a não-incidência sobre determinada parcela existente no ato ou negócio antecedente seria transformada em mero *diferimento* do imposto de renda no ato ou negócio subsequente.

Em todo esse processo, o natural² seria que o acréscimo patrimonial represado, que pulsava silencioso no interior do direito de propriedade, fosse *realizado* com o efetivo recebimento da indenização pelo cedente, de acordo com o regime de caixa³.

Acontece que o *pagamento* não constitui o único evento a justificar a realização do acréscimo do custo de aquisição para as pessoas físicas. A disponibilidade econômica da renda também se contenta com outros atos voluntários por parte do beneficiário (cedente) que manifeste uma mudança mensurável na sua posição jurídica e econômica, como ocorre com a cessão dos direitos creditórios (art. 3º, §3º da Lei nº7.713/88⁴, reproduzido no art. 117, §4º do RIR/99).

Enfim, não vejo como considerar o custo de aquisição dos direitos creditórios como sendo *zero*, por ausência de pagamento de preço. Na espécie, ao revés, houve sacrifício de ativo (imóvel desapropriado) e reconhecimento de acréscimo patrimonial imune ao imposto de renda (valor da justa indenização), o qual foi realizado pelo ato de cessão do contribuinte (cedente) a terceiro (cessionário).

Por essas razões, acompanho o voto proferido pela ilustre conselheira relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza

² Natural, que deveria ser a regra, seria os expropriados receberem a indenização justa, prévia e em dinheiro, conforme determina o comando constitucional. Mas, como o Estado é mau pagador, muitos desses expropriados não possuem fôlego para aguardar a efetiva liquidação do precatório, procedendo à cessão do respectivo direito creditório a terceiros, com deságio.

³ Para fins de imposto de renda, as pessoas físicas estão sujeitas, em regra, ao regime de caixa no reconhecimento de receitas e despesas, inclusive para formação do custo de aquisição de bens e direitos.

⁴ Lei nº 7.713/88, Art. 3º(...) “§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins”.