



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.720268/2014-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2202-010.290 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Recorrente** EDU CRISTOVÃO MARTINI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

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

O instituto constitucional da desapropriação tem natureza totalmente distinta do instituto civil da compra e venda.

Não é possível, com base em mera interpretação, estender o benefício da imunidade tributária ao produto da alienação de imóvel para fins de reforma agrária.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-010.290 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13116.720268/2014-10

## Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar dos anos-calendário de 2011 a 2013, apurada em decorrência de apuração de Ganho de Capital na alienação de imóveis.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pelo julgador de piso (fl. 606):

Do Procedimento Fiscal Segundo o TVF o contribuinte foi intimado em 19/7/2013 a apresentar diversos documentos e esclarecimentos para: a) comprovar o estado civil e regime de comunhão; b) disponibilizar cópias de escrituras públicas de compra e venda de diversas propriedades rurais para verificação da aquisição e da alienação dos imóveis; c) indicar se as benfeitorias correspondentes aos imóveis alienados em 2010 (Fazenda São Cristóvão – Glebas 6, 7, 8, 9 e 10 foram apropriadas como despesas da atividade rural no ano de aquisição e como receita no ano da alienação; d) apresentar os demonstrativos de apuração do ganho de capital separadamente para cada imóvel alienado em 2010.

Em resposta o interessado apresentou documentos e alguns esclarecimentos: a) comprou uma área de 3.945,3475 hectares do Sr. Guilherme Stein e esposa, registrada no Cartório de Registro Geral de Cristalina/GO (escritura fls. 43 a 53), propriedade posteriormente fracionada em oito glebas denominadas Fazenda São Cristóvão III, IV, V, VI, VII, VIII, IX e X e que permanece com as glebas III, IV e V; b) a Fazenda São Cristóvão VI foi vendida a Larissa Guerra Martini e seu marido (escritura fls. 71 a 81), as Fazendas São Cristóvão VII, VIII, IX e X foram vendidas em 18/6/2010 ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA e não houve benfeitorias nestes imóveis; c) apresentou demonstrativo de apuração do ganho de capital das glebas VII, VIII, IX e X (fls. 82 a 92) e Declaração de ajuste do exercício 2011.

Após intimações ao cartório, ao INCRA e à empresa Furnas Centrais Elétricas, estes enviaram à fiscalização esclarecimentos e Certidões das Escrituras, das Matrículas dos Imóveis e Laudos de Avaliação elaborados por técnicos de Furnas, utilizados na aquisição das fazendas I, II, VII, VIII, IX e X (fls. 277 e 278).

Devidamente intimado o contribuinte não atendeu à solicitação de apresentação do Livro Caixa da atividade rural.

Diante dos fatos narrados e do exame da documentação disponibilizada, a autoridade autuante apurou as seguintes infrações:

### **Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos**

Conforme relato fiscal, consta das Escrituras de Compra e Venda com Quitação do Preço e Outras Avencas (fls. 107 a 267), como vendedores Edu Cristóvão Martini e a esposa Gleonicy Fátima Guerra Martini e do outro como comprador o INCRA, comparecendo como interveniente anuente Furnas Centrais Elétricas.

O TVF informa que o contribuinte, na DIRPF do exercício 2011 declarou os rendimentos oriundos da alienação como isentos por entender tratar-se de desapropriação, mas a situação examinada não está de acordo com o artigo 184, § 5º da Constituição Federal, ou seja, não se está diante de desapropriação para fins de reforma agrária. Fundamenta esta parte do lançamento no artigo 19 da Lei 9.393/96, segundo o qual no artigo 8º dispõe que o custo de aquisição será o Valor da Terra Nua – VTN declarado. Na DITR/DIAC/DIAT do ano de 2005 o imóvel denominado Fazenda Manacá, com área total de 5.173,50 ha foi declarado o VTN de R\$780.000,00, o que corresponde ao VTN/ha de R\$150,7683.

Em 2005 os imóveis registrados sob os nºs 11.333, 3.700 e 11.332 tiveram suas áreas retificadas, conforme demonstrado nos itens 37 a 39 de fl. 27, o que culminou com a retificação da área total de 5.173,50 para 5.227,77 ha. A fazenda Manacá que envolve as

três matrículas mencionadas foi adquirida em 18/10/2005. Posteriormente, houve mudança de nome para Fazendas São Cristóvão I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX e X.

As tabelas de fl. 401 demonstram o VTN nos anos de aquisição e de alienação e a tabela de fl. 402 indica a apuração do ganho de capital. As fls. 403 a 515 constam os demonstrativos de apuração do ganho de capital.

Tendo em vista o regime de comunhão universal de bens adotado pelo contribuinte e Gleonicy Fátima Guerra Martini, a tributação ocorre à base de 50% para cada um deles relativamente aos bens comuns.

Com base na tabela 3 de fl. 402 o ganho de capital, observadas as reduções legais, apurado em 2010 em relação a cada uma das propriedades alienadas é o seguinte:

...

#### **Omissão de Rendimentos da Atividade Rural – Arbitramento do Resultado**

Com base no que dispõem a Lei 8.023/90 e o Regulamento do Imposto de Renda sobre a tributação da atividade rural, a autoridade lançadora informa que o valor da alienação dos investimentos integra a receita bruta da atividade rural no mês da alienação. O valor dos investimentos/benfeitorias na venda será apurado pela diferença entre o valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda e o valor da terra nua (VTN) declarado na DITR/DIAT do ano da alienação.

Prossegue afirmando que o sujeito passivo optou em sua DIRPF exercício 2011 pela tributação da atividade rural pelo resultado das receitas menos despesas. O contribuinte apurou totalmente em sua DIRPF o resultado da atividade rural dos imóveis rurais Fazenda São Cristóvão VII, VIII, IX e X enquanto a esposa apurou totalmente em sua declaração de ajuste o resultado dos imóveis I e II.

Em obediência à opção do casal em suas DIRPF, a apuração da omissão de rendimentos pela venda das benfeitorias então foi feita totalmente no Sr. Edu Cristóvão em relação às glebas VII, VIII, IX e X e na Sra. Gleonicy Martini em relação às glebas I e II.

Ainda nos termos do TVF, a legislação tributária prevê que o resultado da atividade rural produzido pelos bens comuns do casal, em decorrência do regime de casamento, deve ser apurado e tributado pelos cônjuges à base de 50% para cada. Opcionalmente, este resultado poderá ser tributado pelo total na declaração de um dos cônjuges, junto com a totalidade dos demais rendimentos.

Resguardada a opção adotada pelo sujeito passivo, foi apurado o resultado da atividade rural totalmente (100%) e separadamente em cada um dos cônjuges de acordo com a opção na DIRPF, nos termos do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

De acordo com os itens 61 a 63 do TVF, fls. 31 e 32, primeiramente foi apurado o valor da benfeitoria para cada gleba, observado que o VTN está de conformidade com as escrituras e DITR/DIAT e em seguida o resultado da atividade rural, arbitrado em 20%, conforme legislação tributária já mencionada, em razão da falta de apresentação do Livro Caixa da Atividade Rural. As tabelas a seguir demonstram o trabalho de apuração fiscal.

#### **Valor das benfeitorias**

#### **Compensação Indevida de Prejuízos da Atividade Rural**

O prejuízo da atividade rural apurado erroneamente pelo contribuinte no ano-calendário 2010 no montante de R\$75.145,20 foi compensado indevidamente nos anos-calendário 2011 (R\$55.223,33) e 2012 (R\$19.921,87), conforme DIRPF de fls. 429 a 453.

De acordo com os artigos 14 a 16 da Lei 8.023/90 o contribuinte não poderia compensar o prejuízo apurado por dois motivos: a) primeiro porque não teve prejuízo fiscal e, b) em segundo lugar, diante do arbitramento, ainda que houvesse resultado negativo ele perderia o direito à compensação do prejuízo em virtude da falta de escrituração do Livro Caixa.

#### **Representação Fiscal para Fins Penais**

Em razão do exposto, foi lavrada representação fiscal para fins penais pela prática, em tese, do crime tipificado no artigo 1º, inciso I da Lei 8.137/90.

#### **Da Impugnação**

Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou a peça de defesa de fls. 543 a 547, na qual alega em síntese: 1. adverte que a autoridade lançadora interpreta de forma literal a legislação do imposto de renda, ao entender que somente a desapropriação para fins de reforma agrária estaria isenta, o que não está correto por tratar-se na verdade de não incidência prevista no artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda. Cita o Decreto nº 433/1992 para afirmar que o INCRA não precisa tão somente de se utilizar da desapropriação para fazer a reforma agrária;

2. entende que esta fórmula foi utilizada para se promover o assentamento de moradores de programa de reforma agrária atingidos por obra de barragem de Furnas. Devido à função social e a rápida mudança do acampamento, optou-se pela aquisição da área por meio da compra e venda;

3. destaca que apesar de o artigo 111 do Código Tributário Nacional não comportar muitas discussões no âmbito da legislação tributária, sua análise à luz da Constituição Federal permite alguma relativização, pois uma coisa é interpretar as outorgas de isenção de forma literal, outra é interpretar literalmente o próprio artigo 111;

4. discorda do entendimento fiscal segundo o qual a não incidência de imposto de renda somente ocorre no caso de desapropriação destinada à reforma agrária, ao passo que a venda mesmo tendo a mesma destinação seria tributada;

5. afirma que seu objetivo é definir se a não incidência do IR se dá pela forma ou pelo destino da coisa, no caso presente a reforma agrária, que foi efetuada dentro do que dispõe o Decreto 433/1992 que prevê a compra de determinado imóvel para esse fim;

6. assevera que houve pagamento pelo valor das propriedades por uma questão de acordo entre as partes, mas na verdade trata-se de uma indenização, definida por laudo de avaliação;

7. aduz que os tribunais federais vêm continuamente acolhendo a tese de não incidência do imposto de renda nas indenizações em dinheiro, observando-se que em quase todos os casos os julgamentos há menção à Súmula 39 do Tribunal Federal de Recursos. Cita julgados do antigo Conselho de Contribuintes;

8. Ao final, pugna pelo cancelamento da exigência fiscal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BH), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada (fl. 364):

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

Interpreta-se de forma literal os casos de imunidade e isenção tributária.

Não se aplica a regra imunizante do art. 184, § 5º da Constituição Federal à reforma agrária realizada por meio de compra e venda de imóvel rural pelo Poder Público.

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

**ARBITRAMENTO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

**Recurso Voluntário**

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 18/9/2014012 (fl. 629) e, inconformado, apresentou o presente recurso voluntário em 20/10/2014 (fls. 631 e seguintes), por meio do qual, após relatar os fatos, inicialmente se insurge quanto ao fato de ter o julgador de piso considerado não impugnada parte das matérias objeto do lançamento, quais sejam:

1 - ARBITRAMENTO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL (COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL); e

2- OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Por esse motivo pretende seja considerado nula a decisão recorrida, alegando cerceamento do direito de defesa.

No mérito, reitera as teses já apresentadas à apreciação da primeira instância.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Inicialmente alega o recorrente ser nula a decisão recorrida por ter entendido que parte das matérias objeto do lançamento não teriam sido impugnadas. Tais matérias são:

1 - OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS; e

2- OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

A impugnação está às fls. 543 a 547 e sua leitura permite perceber que o contribuinte naquela oportunidade não verteu uma linha sequer sobre tais matérias, limitando sua impugnação em tratar apenas sobre as questões de venda e desapropriação para fins de reforma agrária. Vejamos como inicia a impugnação:

I - O DIREITO

II-1 PRELIMINARMENTE

O contribuinte vai contestar a interpretação dada pela autoridade fiscal, de que houve tão somente uma venda e não desapropriação.

Em sua argumentação das fls. 24 - item C - DA APURAÇÃO DOS FATOS - C.1 - DESAPROPRIAÇÃO PARA FIM DE REFORMA AGRARIA X OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA - diz ele em sua explanação, citando caso que o imóvel foi adquirido pelo INCRA através de Furnas, por intermédio de um Termo de Acordo de Cooperação e não houve a desapropriação.

...

II-2 DO MÉRITO

Como vemos, nós temos um impasse no entendimento da autoridade fiscal, que interpreta de forma literal a legislação do IR, ou seja, somente a desapropriação para fins de reforma agrária estaria isenta, alias isenta, não, é caso de não incidência prevista no artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda.

...

A seguir passa a tratar exclusivamente dessa matéria, de forma que rejeito a alegação de nulidade.

Quanto à matéria conhecida desde o julgamento de piso, o tema não é estranho a este Conselho e meu posicionamento é por acompanhar a decisão recorrida, no sentido de que não se aplica no presente caso a imunidade prevista no § 5º do artigo 184 da Constituição Federal, uma vez que não se trata de operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, mas sim de venda de imóveis. Nesse mesmo sentido, adoto os fundamentos lançados no voto vencedor proferido no Acórdão 9101-002.483, de 22 de novembro de 2016, como minhas razões de decidir, transcrevendo-os no necessário:

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

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

...

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

Início este tema aduzindo que a imunidade tributária se dá quando o legislador constituinte, ao promover a repartição de competência, deixa fora do campo de incidência tributária certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços. Assim, a imunidade tributária é um instrumento limitador do poder de tributar, excluindo da esfera de competência de determinado ente federativo situações previamente disciplinadas no texto constitucional.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º *Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação.*

§ 4º *O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício.*

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

Diante dessas premissas e, como já consignado, o instituto constitucional da desapropriação tem natureza totalmente distinta do instituto civil da compra e venda. E a grande distinção entre eles é o elemento volitivo, ou seja, a vontade do agente, presente em um e ausente em outro.

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

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

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

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

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

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

O Decreto n.º 433, de 1992, com as alterações promovidas pelo Decreto n.º 2.614, de 1998, regulamentou a aquisição de imóveis rurais, para fins de reforma agrária, por meio da compra e venda. Esse diploma legal prevê o seguinte:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

*§ 1º. Cada processo administrativo de aquisição terá por objeto um único imóvel, e será instaurado com a oferta de venda formulada pelo titular do domínio ou por seu representante legal ou com a proposta de compra de iniciativa do INCRA, que poderão abranger a totalidade ou parte da gleba.*

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

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

Mais uma vez, e como bem lembrou o relator do voto condutor do acórdão atacado, a desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária é instituto de estatura constitucional, daí porque a “isenção” prevista no art. 184, § 5º, do Texto Magno é, tecnicamente, uma imunidade, haja vista que não pode ser revogada pelo legislador ordinário. O legislador constitucional restringiu a imunidade do imposto de renda exclusivamente para os casos em que haja a perda da propriedade por ato do poder público, não podendo se estender tal benefício para os contribuintes que exerçam o direito de alienar por moto próprio seus bens, independentemente da motivação que sustenta o exercício do direito de comprar e vender e mesmo que a destinação seja para a reforma agrária. Essa imunidade constitucional não pode ser estendida pelo agente administrativo, por meio de mera interpretação, para o fim de limitar o poder de tributar de um ente da Federação, cuja competência foi-lhe outorgada pela Constituição Federal.

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

Isso posto, é de se manter o lançamento, mormente como no caso presente, em que não havia nenhuma pressão social (invasão de terras ou algo semelhante) que ensejasse a desapropriação do imóvel.

Por oportuno, registro ainda que em recente reunião desta Turma, ocorrida em 12/7/2023, foi julgado o Processo de nº 13116.720269/2014-64, do cônjuge do recorrente, relatado pelo Conselheiro Martim da Silva Gesto, sendo que a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso. A decisão que restou assim ementada:

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. REJEIÇÃO. ARBITRAMENTO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Conforme art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Preliminar de nulidade do acórdão rejeitada.

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

Não se aplica a regra imunizante do art. 184, § 5º da Constituição Federal à reforma agrária realizada por meio de compra e venda de imóvel rural pelo Poder Público.

Os valores recebidos por pessoa física em virtude de operação de compra e venda de imóvel rural para fins de reforma agrária não estão isentos ou imunes do imposto de

renda, devendo, portanto, ser apurado o ganho de capital de acordo com a legislação de regência.

## **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva