

“A exigência de imposto de renda sem ocorrência do fato gerador – violação aos princípios da legalidade, razoabilidade e moralidade” – Opinião Legal

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército (ECEME), Superior de Guerra (ESG) e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO-SP.

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Advogada, sócia da Advocacia Gandra Martins, especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária CEU Law School, membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO-SP, membro do IASP, membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas (APLJ), membro da União de Juristas Católicos de São Paulo (UJUCASP).

A questão da consulta

O Consulente teve a sua propriedade – consistente em 2 (duas) glebas de terras, situadas no Município de Porto Velho, Estado de Rondônia – tomada pelo então *INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária*, para promover a implantação de projeto de assentamento e beneficiar famílias de seringueiros, com a concessão de lotes com áreas de 200 a 300 hectares, com a expedição dos respectivos títulos de propriedade.

A tomada do referido imóvel pelo INCRA ocorreu sem qualquer notificação do Contribuinte, ou processo de desapropriação regular, de forma ilícita, em total violação ao direito de propriedade, assegurado pela Constituição da República, e ao direito à justa indenização, quando necessária a desapropriação, para recomposição do patrimônio particular atingido na forma dos incisos XXIV e LIV, do art. 5º:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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;

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Para preservar seus direitos, em 1989 o Contribuinte ajuizou *Ação de Desapropriação Indireta* contra o INCRA, obtendo decisão favorável, conforme sentença que fixou o *valor da indenização*, para a *terra nua, benfeitorias e cobertura florística*, conforme laudo de avaliação elaborado de forma ampla.

Em 1991, *transitou em julgado a sentença e em 2007 transitou em julgado também a sua execução, com expedição de precatórios para o pagamento da condenação.*

Tendo em vista que o *bem imóvel que antes existia em seu patrimônio* – propriedade rural – foi substituído pelo seu respectivo valor, *recebido a título de justa indenização*, não em dinheiro, mas em precatórios, com prazo *de 10 (dez) anos para pagamento*, visando alcançar em prazo mais curto e em alguma medida o ressarcimento pela perda patrimonial sofrida, *o Consulente cedeu os créditos representados pelos precatórios*, sendo que todas as cessões foram realizadas *com prejuízo*, conforme demonstrado nos autos, os créditos foram cedidos por *60% de seu efetivo valor*, portanto, *com perda de 40%*.

Embora as cessões de crédito realizadas tenham sido celebradas com *prejuízo, não se podendo cogitar de ganho de capital*, em operações que não houve ganho, conforme *constatado pela fiscalização*, ao examinar os registros contábeis do Consulente, o Agente Fiscal lavrou o auto de infração, *sob alegação de que teria havido lucro imobiliário*, nessas transações, *porque os créditos negociados teriam sido adquiridos a “custo zero”*, desconsiderando, portanto, que os *precatórios em questão correspondiam ao valor da justa indenização pela perda dos bens expropriados.*

No caso em comento, para comprovar a veracidade das bases em que foram celebradas as cessões, a autoridade fiscal investigou cada cessionário, não tendo encontrado qualquer discrepância entre os documentos firmados e os registros constantes da documentação fisco-contábil do Consulente.

A questão foi discutida administrativamente, que deu origem ao processo administrativo, sendo que a decisão de 1ª instância manteve o auto de infração. Dessa decisão o Consulente apresentou *recurso voluntário, que foi acolhido* pela 2ª Turma do CARF, com o correto entendimento de que:

na cessão a terceiros de direitos creditórios previstos em precatório decorrente de ação de indenização em desapropriação, para apuração de ganho de capital, deve ser considerado o custo de aquisição o valor fixado judicialmente no precatório cedido.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, sob o fundamento de que referida decisão teria divergido da interpretação que outra Câmara ou Turma teria atribuído à matéria, porém apresentou como paradigma acórdãos de questões relativas a *indenizações trabalhistas*, sendo, portanto, diversas daquele feito, que versava sobre indenização originária de processo de *desapropriação*, cujo valor da indenização foi fixado judicialmente, para reposição do patrimônio expropriado, *não podendo ser interpretado como custo zero, para efeitos de cessão dos precatórios* e cálculo do lucro imobiliário.

Embora os acórdãos indicados como paradigmas versassem sobre indenizações trabalhistas, sendo questões diversas daquela discutida no feito e, portanto, não reunindo o recurso condições de admissibilidade, este *foi admitido e provido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base no voto de qualidade*.

No caso do Consulente, há situação fática relevante para exame do caso concreto (indenização pela perda do imóvel) e portanto o valor recebido dos precatórios corresponde a justa indenização pela *perda da propriedade* e portanto não pode ser comparado com indenização trabalhista.

Em relação à indenização trabalhista em que foram cedidos os precatórios, referem-se a ações judiciais relativas a *rendimentos do trabalho assalariado*, em que “na operação em questão, o contribuinte não pagou qualquer preço pelo precatório, portanto o custo de aquisição a ser considerado é *zero*, conforme art. 16, §4º, da Lei nº 7.713/88. Nesse caso, o contribuinte não pagou qualquer preço pelo precatório, razão pela qual, quando de sua cessão, o custo foi considerado zero.

Isto não pode ser assemelhado ao processo de desapropriação, em que os precatórios são expedidos pelo valor da indenização, destinado a repor o patrimônio representado pela perda da propriedade tomada pelo Estado e portanto não pode ser considerado zero o seu valor, que foi inclusive objeto de fixação judicial.

Tanto que, em relação à matéria discutida – indenização por desapropriação –, pacificou-se perante o CARF, por meio da *Súmula nº 42*, o seguinte teor:

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 questão colocada pelo Consulente é inusitada: se ele aguardasse o pagamento dos precatórios nos 10 (dez) anos ou mais, uma vez que o governo, por

insuficiência de caixa, tem prorrogado reiteradamente esses pagamentos, *não* incidiria o Imposto de Renda.

Pelo fato de ter cedido seus precatórios com prejuízo de 40%, o seu custo de aquisição, no entendimento fazendário, deixa de ser o valor fixado judicialmente para ser considerado zero e assim incidir lucro imobiliário!

Por entender o Consulente que tal decisão violou flagrantemente o seu *direito líquido e certo* de *não se submeter à exigência de tributo sem a efetiva ocorrência do fato gerador* (ganho de capital, quando houve prejuízo), o Consulente ajuizou mandado de segurança, como lhe assegura o inciso XXXV do art. 5º da CF/**, que preceitua:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

com o objetivo de impedir a inserção do débito em dívida ativa, bem como suspender o ajuizamento de sua execução.

A exigência do imposto de renda sem a ocorrência do fato gerador – violação aos princípios da legalidade, razoabilidade e moralidade

O art. 43 do CTN, em consonância com o art. 153, III, da CF, preceitua:

Art. 43 - O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Trata-se de tributo que incide, portanto, sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim considerado o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza que representem acréscimo patrimonial.

No tocante ao *ganho de capital* representado por *lucro imobiliário*, a *Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001*, em seu art. 2º, estabelece:

Art. 2º - Considera-se ganho de capital a *diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição*.

A possibilidade de se configurar *diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição é impossível, em se tratando de desapropriação de bens imóveis.*

A Constituição Federal consagra, entre os direitos fundamentais, o direito de propriedade, como se vê do *caput* do art. 5º, e no inciso XXII desse dispositivo, nos seguintes termos:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade.

O direito de propriedade, assim como todos os demais direitos constantes do rol do art. 5º da Constituição Federal, *não é um direito absoluto*, tanto que os incisos XXIII e XXIV do mesmo dispositivo constitucional estabelecem limitações, ao disporem que:

XXIII - a propriedade atenderá sua função social.

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.*

A limitação prevista no inciso XXIV autoriza o Estado a impor ao particular a *perda do bem*, nas hipóteses de desapropriação por *necessidade de utilidade pública, ou por interesse social*, fazendo prevalecer o *interesse da coletividade* sobre o interesse privado, porém assegurando ao expropriado *justa e prévia indenização*.

Referida norma constitucional deve ser interpretada em conjunto com o art. 184, §§2º e 5º, também da Constituição Federal, com a seguinte dicção:

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.*

(...)

§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;

(...)

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

Da leitura desses dispositivos constitucionais verifica-se que a disciplina que emana da nossa lei maior consagra o “princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado”, *porém sem descuidar dos direitos fundamentais do particular*. Aliás, seria manifestamente contrário à isonomia que alguns tivessem que sacrificar seus direitos em prol da coletividade, sem o correspondente ressarcimento.

Celso Antônio Bandeira de Mello, a propósito, explicita que “interesse público” é o interesse do todo próprio corpo social, *não podendo ser discordante do interesse de cada um dos membros da sociedade*. E conclui:

O que fica visível, como fruto dessas considerações, é que *existe de um lado*, o interesse individual, particular, atinente às conveniências de cada um no que concerne aos assuntos de sua vida particular – interesse, este, que é o da pessoa ou do grupo de pessoas singularmente consideradas –, e que, de par com isso, existe também o interesse igualmente pessoal destas mesmas pessoas ou grupos, mas que comparecem enquanto partícipes de uma coletividade maior na qual estão inseridos tal como nela estiveram os que procederam, e nela estarão os que virão a sucedê-los nas gerações futuras.

Pois bem, é este último interesse que nomeamos de interesse de todos ou interesse público. (Curso de Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, p. 52)

Assim, a *desapropriação, procedimento que consiste na retirada compulsória da propriedade do particular*, embora configure sacrifício suportado por ele, não caracteriza ofensa ao direito fundamental de propriedade do expropriado, *na medida em que o Poder Público ficou obrigado a recompor a perda patrimonial que lhe impôs*, mediante o correspondente valor em dinheiro, como prevê a Lei Maior, ao exigir “prévia e justa indenização”.

Ora, em harmonia com a *exigência de justa indenização*, o §5º do art. 184 da Constituição Federal *prevê a desoneração tributária de seu respectivo valor e, embora faça menção a isenção, a natureza dessa desoneração é de verdadeira imunidade tributária*, por ter sua origem na própria Constituição. Aliás, *trata-se até mesmo de uma não incidência qualificada pela previsão no texto constitucional*, pois, se, em virtude de *ato de império do Poder Público*, o bem é retirado do patrimônio do particular e substituído pelo seu correspondente valor em dinheiro fixado judicialmente, *não há como vislumbrar a ocorrência do fato gerador do IR, com aquisição nova de disponibilidade econômica ou jurídica*.

Não há, portanto, que se falar em “ganho de capital” ou “*acréscimo patrimonial*”, passíveis de sujeição à incidência de Imposto de Renda da Pessoa Física, na medida em que o montante recebido tem natureza *indenizatória*, vale dizer, destina-se a *recompor o patrimônio do proprietário*, expropriado pelo Estado, *na exata medida da perda sofrida*.

É da *essência do instituto da desapropriação a natureza indenizatória do valor dos precatórios* e esse aspecto deve ser necessariamente *confrontado com a matriz legal do imposto de renda*, evidenciando tratar-se de *situação jurídica absolutamente diversa da que é descrita como fato gerador previsto no art. 43 do CTN*.

Na desapropriação de bem imóvel não se pode cogitar de acréscimo patrimonial e muito menos de ganho de capital. Trata-se de instituto que não se confunde com compra e venda, em que o lucro imobiliário decorrente da transferência de titularidade do bem por valor maior que o de sua aquisição deve ser apurado. Nem sequer se pode cogitar de lucro, pois, tratando-se de valor justo, estabelecido judicialmente mediante a avaliação do bem, nada mais representa do que mera reposição do valor do objeto expropriado, que, sem qualquer iniciativa ou vontade do particular, é transferindo compulsoriamente para o Estado.

Caso a indenização tivesse a *natureza de ganho de capital*, ou qualquer outra forma de receita que representasse *acréscimo patrimonial*, e não o mero restabelecimento do “*status quo ante*” em relação à intervenção expropriatória estatal, não haveria *razoabilidade* em ter o Constituinte alçado o *direito à prévia e justa indenização* ao nível de *garantia individual*, incluindo-o até mesmo no rol das “*cláusulas pétreas*”, a teor o *art. 60, §4º, da Constituição Federal*.

Tanto que a *Lei nº 8.629, de 25.02.93, que regulamentou os dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, em seu art. 12 dispõe que:*

Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social (grifos do Recorrente)

É, pois, evidente que a *desoneração* estabelecida no *art. 184, §5º, da CF tem por objetivo assegurar a indenização justa*, pois, se houvesse incidência tributária sobre o seu valor, *a indenização deixaria de ser justa*, não recompondo, nem substituindo o valor do bem expropriado, em sua integralidade, o que, por consequência, caracterizaria *confisco, vedado pelo art. 150, VI, da CF*.

O mesmo se configura quando o expropriado, para obter de maneira mais célere o ressarcimento de sua perda patrimonial, cede os créditos representados pelos precatórios expedidos na ação de expropriação.

Não procede, portanto, a pretensão de exigir imposto de renda e nem é *razoável* cogitar de que o tributo incidiria *nesse caso por inexistir custo de aquisição*,

nos termos do que estabelece a Lei nº 7.713, de 22.12.1988, que em seu art. 16, §4º, dispõe:

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 de aquisição.

§4º - O custo é considerado igual a zero no campo 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. (grifamos)

É que, sendo os créditos cedidos originários de precatórios correspondentes à indenização por desapropriação, desfrutam da mesma natureza, porque correspondem ao valor do bem expropriado. É esse o custo de aquisição que deve ser levado em conta, ainda que, não obstante a imunidade prevista no art. 184 da CF, se entenda cabível a apuração de eventual ganho patrimonial, no momento da cessão dos títulos respectivos.

No caso em comento, não é possível atribuir custo zero como pretende a União aos créditos decorrentes da desapropriação para fins de reforma agrária, de vez que a indenização apurada na referida ação representou o valor do bem outrora existente no patrimônio do expropriado, fixado por decisão judicial, para recomposição desse patrimônio, de forma que o custo de aquisição corresponde à perda patrimonial sofrida.

Trata-se, pois, de situação jurídica que se equipara ao “valor pago” que trata o caput do art. 16 supra transcrito. Os créditos recebidos representam a contrapartida da entrega do bem e, portanto, ao contrário do entendimento do Fazendário, que prevaleceu na esfera administrativa, **NÃO FORAM RECEBIDOS GRATUITAMENTE NEM A CUSTO ZERO.**

Ademais, a Lei nº 7.713/88, no §4º do seu art. 16, estabelece que o custo de aquisição será considerado igual a zero quando o seu valor não possa ser determinado. Não é o caso do Consulente, pois o custo de aquisição dos precatórios teve o seu valor fixado judicialmente, e corresponde à indenização correspondente ao valor do imóvel expropriado, e ingressou no seu patrimônio no lugar do bem.

Sobre as cessões celebradas em tais condições, *não pode haver tributação, porque não há riqueza nova; nem ocorre aumento de capacidade contributiva que possa justificar a exigência de imposto*, como pretende a Fazenda.

A jurisprudência do STF consagra, de longa data, esse entendimento, como se vê da seguinte ementa:

REPRESENTAÇÃO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO INCISO II, DO PARÁGRAFO 2, DO ART. 1, DO DECRETO-LEI FEDERAL Nº 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 “desapropriação”, contida no art. 1º, parágrafo 2º, inciso II, do decreto-lei nº 1641/78. (Representação nº 1.260/DF – Pleno – Relator Min. Néri da Silveira – DJU de 18/11/1988 – p. 239)*

Não se pode deixar de considerar, também, o *entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria*, ao interpretar o *art. 184 da CF*, em decisões mais recentes, em que se lê:

RE nº 169.628, Rel. Min. Maurício Corrêa – 2ª Turma. Por unanimidade decidiu que o § 5º do art. 184 da Constituição, embora aluda à isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção mas, *sim imunidade*, que por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que *os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o caráter indenizatório, não podem ser tributados*. Essa imunidade, no entanto, *não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo também destinatário da norma constitucional em causa. (RE 168.110 – Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 04/04/2004 – 1ª Turma – DJ de 19/05/2000)*

O que foi decidido pela *Suprema Corte*, nesse acórdão, é que os valores recebidos em pagamento de indenização para reforma agrária *SÃO IMUNES DE TRIBUTAÇÃO*, porém, essa imunidade, à evidência, não alcança os terceiros adquirentes desses títulos caso, por sua vez, os negociem. Vale dizer: o terceiro não é destinatário da norma constitucional. Já o expropriado, que recebe o valor a título de indenização para recompor o seu patrimônio e o cede com prejuízo, não pratica operação passível de ser incidida pelo imposto de renda na modalidade lucro imobiliário, já que, tendo recebido o justo valor do bem expropriado, não auferiu lucro na transação em tela.

Assim, ao contrário do entendimento da Fazenda, *em relação ao expropriado, os créditos representados por precatórios expedidos em processos de desapropriação, ainda que alienados, possuem a mesma natureza jurídica de indenização, e seu conteúdo e alcance não podem ser alterados para fins de exigência tributária*, conforme estabelecem os artigos 109 e 110 do CTN assim redigidos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nem se diga que o ato coator se sustentaria – como fez a decisão exarada no processo administrativo por *voto de qualidade* – porque “... o lançamento impugnado apurou ganho de capital na operação de direitos relativos aos precatórios *ainda não resgatados*, não se confundindo, portanto, à situação abarcada pelo texto constitucional”.

Tal argumentação é manifestamente *TERATOLÓGICA*, de vez que o resgate ou não do precatório *não desvirtua a natureza jurídica do seu valor como justa indenização pelo bem expropriado*. Em outras palavras: o valor dos precatórios antes do resgate correspondeu ao valor fixado no processo de desapropriação a título de justa indenização. Tendo esse valor *transitado em julgado, não poderia ser considerado superior ao valor do bem expropriado, para fins de gerar lucro imobiliário*. *A natureza jurídica dos créditos representados pelo precatório não é alterada pelo fato de ele ter sido ou não resgatado. O caráter indenizatório dos créditos permanece!*

Por fim, considerar que o Consulente teria apurado ganho de capital na cessão dos créditos representados pelos precatórios, *quando há prova documental*

de que foram realizadas com prejuízo – fato, aliás, não contestado pela fiscalização e também pela Fazenda Pública – lançando mão da *interpretação esdrúxula de que tais créditos foram adquiridos “a custo zero”*, contraria a jurisprudência administrativa, no sentido de que somente podem ser tributadas como ganho de capital as diferenças positivas apuradas na alienação de bens, o que não é possível quando o valor da aquisição decorre de avaliação judicial, conforme as seguintes decisões:

RECURSO Nº 133.106, DA SEXTA CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. PROCESSO Nº 10166.002477/2001-80. MATÉRIA: IRPF. RECORRENTE: HÉRCULES COSTA BUENO. 3ª TURMA/DRJ BRASÍLIA DF. RELATOR: Romeu Bueno de Camargo. ACÓRDÃO: 10313842, UNÂNIME. EMENTA: IRPF – GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS – PRECATÓRIOS – Somente devem ser tributadas como ganho de capital as diferenças positivas apuradas na alienação de bens. Inadmissível, para efeitos de apuração de ganho de capital, atribuir-se como custo zero, o valor de aquisição de créditos decorrentes da alienação de bens decorrente de precatórios judiciais. Recurso provido.

RECURSO Nº 132829, DA SEGUNDA CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. PROCESSO Nº 10166.013568/00-25. MATÉRIA: IRPF. RECORRENTE: JAYME BAPTISTA DE FARIA. 3ª TURMA/DRJ – BRASÍLIA DF. RELATOR: JOSÉ OLESKOVICZ. ACÓRDÃO: 102-46112, REJEITADA PRELIMINAR POR UNANIMIDADE. DECISÃO: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, e, no, mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho. EMENTA: IRPF – CRÉDITO TRABALHISTA ASSEGURADO POR PRECATÓRIO – CESSÃO DE DIREITOS COM DESÁGIO – CUSTO DE AQUISIÇÃO – GANHO DE CAPITAL – INEXISTÊNCIA – O custo de aquisição de créditos trabalhistas assegurados por precatório é determinado pelo valor da remuneração ou salário estipulados judicialmente como devidos pelo esforço laboral do servidor. Inexistência de ganho de capital na cessão, com deságio, de direitos creditórios trabalhistas assegurados por precatório. Preliminar rejeitada.

RECURSO Nº 139.142, DA SEXTA CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. PROCESSO Nº 13116.000952/00-88 MATÉRIA IRPF RECORRENTE: WILSON CAVALCANTE COELHO (ESPÓLIO). 4ª TURMA/DRJ – BRASÍLIA DF. RELATOR; Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti. ACÓRDÃO: 106-15304, POR MAIORIA. DECISÃO: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro José Ribamar Barros Penha. EMENTA: IRPF – GANHO DE CAPITAL – CESSÃO DE DIREITOS – CUSTO DE AQUISIÇÃO: Na venda de direitos creditórios, como é o caso de precatórios judiciais, há que se considerar como custo de aquisição (para fins de apuração de e eventual ganho de capital) o valor original do precatório, e não “zero”. Assim, haverá imposto a pagar somente nas hipóteses em que o valor de venda do direito

for superior ao valor do crédito. Recurso provido. Publicado no Diário Oficial da União de 28 de setembro de 2006 e também em 06 de outubro de 2006.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. PROCESSO Nº 10.835.002350/2002-11 - RECURSO Nº 154.033 - RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR - ACÓRDÃO 9202-01.526 - 2ª TURMA MATÉRIA IRPF - RECORRENTE FAZENDA NACIONAL - INTERESSADO LUIZ CARLÇOS AZENHA PEREIRA.

EXERCÍCIO: 1999 - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF - GANHO DE CAPITAL - DESAPROPRIAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - NATUREZA INDENIZATÓRIA - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

O Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre ganho de capital no caso de desapropriação pelo poder público, por entender que essa incidência desnatura a “justa indenização”, exigida pela Carta Magna como requisito para a relativização do direito à propriedade.

Recurso especial negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Como a cessão dos referidos créditos foi celebrada por valor MENOR que o de face dos precatórios, tampouco se configura a situação descrita no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11.10.2001, já que inexistiu diferença positiva entre o valor de alienação dos créditos e o valor da indenização que eles representam, não gerando ganho de capital.

Vale dizer, em tese – deixando de lado, para argumentar, a imunidade do art. 184, §5º, da CF – só haveria lucro imobiliário se entre o valor da indenização fixado judicialmente – que representa o custo de aquisição – e o valor da cessão dos precatórios houvesse saldo positivo. Como não houve, já que o Contribuinte cedeu seu crédito por valor *MENOR* que o valor de face dos precatórios –, não há que cogitar de “lucro imobiliário” e da incidência de imposto de renda na operação.

Constata-se, portanto, que a exigência fiscal *não está em conformidade* com a *própria jurisprudência administrativa*, nem com o *entendimento da Suprema Corte*. Considerar que os precatórios que foram objeto das cessões realizadas tiveram *custo zero*, quando existe um *valor fixado judicialmente*, conforme provam os documentos constantes dos autos, e *quando a cessão se deu com prejuízo*, é, além de violar a *materialidade do imposto de renda*, tornar a *exigência fiscal incompatível com os princípios da razoabilidade* e da *proporcionalidade consagrados no art. 5º, LIV e LV, e do não confisco, assegurado no art. 150, IV, da CF*.

Por fim, importante destacar que a possibilidade de os precatórios serem negociados surgiu por ser o Estado mau pagador. Tivesse o *Consultante recebido, regularmente, os valores da condenação no processo de desapropriação*, não teria

sido obrigado a efetuar alienações para suprir necessidades financeiras imediatas, o que o obrigou a abrir mão do pleno ressarcimento pela perda do bem e receber, com prejuízo, os valores a que tinha direito.

Interpretar a situação *sub judice* de forma diversa e manifestamente contrária à *verdade material* é violar o *art. 37 da CF*, que consagra os *princípios da moralidade* e da *eficiência* que devem ser observados pela Administração. A violação a esses princípios, visando confundir ou dificultar o exercício dos direitos do contribuinte, configura ilicitude, intolerável, que não atende ao interesse público.

No processo administrativo decorrente do lançamento, prevalece a *verdade material*, que deve ser alcançada após o exame e valoração das provas, com a devida correspondência entre o enunciado na lei e o que ocorreu efetivamente em concreto. *O respeito a esse princípio é forma de realizar o interesse público, na medida em que leva à constatação – ou não – da existência e conteúdo do fato gerador do tributo, em respeito ao princípio da legalidade.* Desrespeitar esse princípio é *desatender um dos requisitos essenciais do lançamento (art. 142 do CTN)*, tornando-o nulo.

Igualmente incompatível com os *princípios* de *moralidade* e da *eficiência* é a *desconsideração, pelo Fisco*, de matéria já pacificada pelo Judiciário em favor do contribuinte. Nesse sentido, advertiu o *Ministro CELSO DE MELLO*, em decisão do STF (Tribunal Pleno), no RE 346.084-6/PR, como se lê do seu voto o seguinte trecho:

(...) a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, *não lhe outorga poder de suprimir* (ou de inviabilizar) *direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte*, pois este dispõe nos termos da própria, Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) *cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.* (grifamos)

A interpretação que a União / Fazenda Nacional, em suas razões de apelação, *não lhe outorga poder de suprimir direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao Consulente, em sua pretensão de exigir imposto de renda em relação a precatórios recebidos judicialmente em processo de desapropriação*, que representam valores *recebidos para reposição do patrimônio do Consulente*, em relação ao imóvel desapropriado, *não sendo, portanto, objeto de imposto de renda, como pretende a Fazenda, em total desobediência aos princípios constitucionais a que a Administração Pública deve obediência nos termos do art. 37 da Constituição Federal.*

E, portanto, *não pode exigir imposto de renda, de uma não renda, em total violação ao art. 43 do CTN*, podendo as autoridades administrativas, inclusive, serem responsabilizadas na forma do §6º do art. 37 da Constituição Federal.

No caso “*sub judice*”, a incidência de imposto sobre a renda a que faz menção o art. 43 do CTN é sobre a renda auferida e não de uma não renda, por ter o *Consulente operado com prejuízo na alienação dos precatórios, que representam o valor da desapropriação fixados, judicialmente, e, portanto, à evidência, não poderá ser considerado esse valor a “custo zero”*.

Além do §6º do art. 37 da CF, um novo artigo da LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (art. 28), introduzido pela Lei nº 13.665, de 25.04.2018, que complementa a aplicação do §6º do art. 37 da CF, estabelece:

Art. 28 - O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

Referido dispositivo visa dar maior *segurança jurídica e eficiência na aplicação do direito*, principalmente em termos que visam maior arrecadação aos cofres públicos.

No caso do Consulente, foi concedida a *segurança pleiteada e mantida em segunda instância para afastar em definitivo a exigência do valor constante do Processo Administrativo, assegurando o direito líquido e certo do Contribuinte de não se sujeitar ao pagamento de imposto de renda, sobre lucro imobiliário inexistente, pela cessão, com prejuízo, dos precatórios originários de processo de desapropriação de imóvel rural antes referido, sob pena de violação aos arts. 153, III, 184, §5º, 150, IV, 5º, LVI e LV, 37 da CF e arts. 112, 142, 109, 110, 43 do CTN e IN nº 84/2001, art. 2º, art. 16, §§2º e 4º, da Lei nº 7.713/88 (a contrário senso), e 67, §2º, do RICARF*.

Fato superveniente: edição da Lei nº 13.988/2020 – fim do voto de qualidade

A decisão do *Processo Administrativo* se deu com base em *voto de qualidade* – previsto pela art. 54 do RICARF –, que desempatou, por voto do presidente da turma, a decisão em favor da Fazenda.

Ocorre que tal dispositivo emana de ato administrativo subalterno e, independente de lastrear-se na Lei nº 11.941/2009, *não pode se sobrepor à lei complementar, como é o caso do CTN, que estabelece as normas gerais de Direito Tributário*, na forma do art. 146, III, da CF.

Em 14.04.2020, foi sancionada pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República, a Lei Federal nº 13.988/2020, que, em seu artigo 28, deu nova redação ao artigo 19-E da Lei nº 10.522/02 para prever que, em caso de empate no julgamento de processo administrativo fiscal, a decisão será favorável

ao contribuinte, pondo fim ao voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a seguir transcrito, *in verbis*:

Art. 28- A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E: Art. 19-E Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

Tal alteração legislativa visa corrigir o equivocado entendimento que vinha sendo dado pelo CARF, em ofensa aos princípios da proporcionalidade, isonomia e do devido processo legal.

Em verdade, trata-se da consolidação e efetivação de entendimento já consolidado na jurisprudência pátria, como se vê do MS nº 24.559-PR do STJ:

DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1º E 664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO. RECURSO PROVIDO.

(...) 2. A teor dos arts. 615, § 1º e 664, parágrafo único do CPP, *somente se admite o voto de qualidade – voto de Minerva ou voto de desempate nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.*

3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o *Conselho da Polícia Civil do Paraná*, *devem obedecer aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempataador é de ser desconsiderado.*

4. Recurso a que se dá provimento, para considerar aplicada ao Servidor Policial Civil, no âmbito administrativo, a sanção suspensiva de 90 dias, por aplicação analógica dos arts. 615, § 1º e 664, parágrafo único do CPP, inobstante o douto parecer ministerial em sentido contrário.

Do voto do eminente Relator Ministro *Napoleão Nunes Maia Filho*, colhe-se:

... o empate na votação não autoriza o chamado voto Minerva nos procedimentos que tutelem o poder punitivo do Estado, em face do princípio do in dubio pro reo que se irradia tanto no ordenamento penal quanto no administrativo sancionador. Ainda que assim não fosse, admitir-se a validade de dois votos proferidos pela mesma pessoa na

mesma causa, ainda que no exercício de funções diferentes, ofende o bom senso e a lógica jurídica do julgamento por Colegiado.

(...) presentes as razões expostas, que o ato ora impugnado não se legitima em face da presunção constitucional de não-culpabilidade dos réus, inscrita no art. 5º, LVII da Carta Política, que fundamenta e justifica a garantia de aplicação da decisão mais favorável ao acusado em caso de empate na votação pelo Colegiado (...).

Outrossim, considerando que no processo administrativo do qual foi tirado o presente *mandamus* houve *empate na votação quanto à ocorrência ou não da infração apontada no lançamento*, de modo que o entendimento em desfavor do ora Consulente foi alcançado após voto de qualidade do Conselheiro *Luiz Eduardo de Oliveira Santos – representante fazendário que presidiu o julgamento*, patente a *PARCIALIDADE* e a ofensa ao *princípio da moralidade*.

Assim, nos termos do art. 462 do Código de Processo Civil¹ é de vital importância a *notícia da superveniência de fato novo*, de suma relevância para o correto deslinde do feito.

Embora a r. decisão do mandado de segurança esteja ainda em discussão e portanto não transitou em julgado, entendemos que *deva ser confirmada pelos Tribunais Superiores*, uma vez que está *em conformidade com a Constituição Federal, a lei, a jurisprudência e o melhor direito*.

Este é o nosso entendimento, S.M.J.

Ives Gandra da Silva Martins
OAB/SP nº 11.178

Marilene Talarico Martins Rodrigues
OAB/SP nº 42.904

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. “A exigência de imposto de renda sem ocorrência do fato gerador – violação aos princípios da legalidade, razoabilidade e moralidade” – Opinião Legal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 106, p. 177-192, jul./ago. 2020. Parecer.

¹ “Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença” (destacamos).