



Solução de Consulta nº 54 - Cosit

Data 30 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Reformada pela SC Cosit nº 105-2014

DESAPROPRIAÇÃO. INTERESSE PÚBLICO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

O ganho de capital apurado na alienação de imóvel, ainda que por desapropriação para fins de interesse público, está sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, arts. 1º, 3º, §§ 3º e 5º, e 22; e IN SRF nº 84, de 2001, arts. 3º, 24, 27 e 28.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 740, de 2007 (revogada), art. 15, inc. II; e IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inc. II.

Relatório

Trata-se de consulta protocolada em 3/9/2013, a respeito da interpretação da legislação tributária acerca do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativamente à incidência na desapropriação de imóvel para fins de interesse público.

2. Os fatos a que será aplicada a interpretação solicitada dizem respeito a uma desapropriação de imóvel de propriedade da consulente, promovida pelo Estado de [XXX] para fins de interesse público.

3. Ao fazer referência ao § 2º do art. 27 do Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941, destaca que esse ato legal prevê o não pagamento do imposto de renda sobre ganho de capital na transação de desapropriação amigável ou judicial.

4. Todavia, a despeito de o Decreto-Lei nº 3.365, de 1941, estabelecer o não pagamento do imposto de renda sobre o lucro imobiliário, a Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, bem como a Instrução Normativa SRF nº 84, de 10 de outubro de 2001, contemplam apenas a redução do imposto referido, sem prever a sua isenção na hipótese de desapropriação para fins de interesse público.

5. Com base no exposto, pergunta:

Se deve ou não efetuar o pagamento [do imposto] sobre a matéria questionada, qual o valor e qual o fundamento legal que justifica a obrigação, se houver.”

6. Por fim, a consulente declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta previstos no inc. II do art. 3º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Fundamentos

7. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

8. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), até havia pouco dispunha sobre a matéria a IN RFB nº 740, de 2007, a que veio substituir a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Manteve-se, porém, sem alteração relevante, a disciplina dos requisitos de eficácia da consulta.

9. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos, na parte referente à incidência ou não do imposto sobre o resultado da operação de desapropriação para fins de interesse público, os requisitos de admissibilidade da consulta, de modo que deve ser solucionada.

10. A desapropriação é uma forma de intervenção do poder público no âmbito privado, pela qual a propriedade é compulsoriamente transferida do particular para o Estado. Esse ato pode ser motivado por interesse público – necessidade ou utilidade pública – ou por interesse social – assentamento de pessoas. A situação declarada pela consulente, como motivadora da consulta, é uma operação de desapropriação por interesse público.

11. O Decreto-Lei nº 3.365, de 1941, destacado na petição inicial, ao regular a desapropriação por utilidade pública, dispôs sobre os conceitos aplicáveis à operação, as etapas do respectivo processo e o seu modo de realização. A seguir, os principais dispositivos dessa norma, relevantes à presente análise:

Art. 1º A desapropriação por utilidade pública regular-se-á por esta lei, em todo o território nacional.

Art. 2º Mediante declaração de utilidade pública, todos os bens poderão ser desapropriados pela União, pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios.

(...)

Art. 6º A declaração de utilidade pública far-se-á por decreto do Presidente da República, Governador, Interventor ou Prefeito.

(...)

Art. 10. A desapropriação deverá efetivar-se mediante acordo ou intentar-se judicialmente, dentro de cinco anos, contados da data da expedição do respectivo decreto e findos os quais este caducará.

(...)

Art. 27. O juiz indicará na sentença os fatos que motivaram o seu convencimento e deverá atender, especialmente, à estimação dos bens para efeitos fiscais; ao preço de aquisição e interesse que deles auferir o proprietário; à sua situação, estado de conservação e segurança; ao valor venal dos da mesma espécie, nos últimos cinco anos, e à valorização ou depreciação de área remanescente, pertencente ao réu.

(...)

§ 2º A transmissão da propriedade, decorrente de desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário. (grifou-se)

12. Desse modo, verifica-se que a legislação citada, ao regular o processo de desapropriação por utilidade pública, incluiu dispositivo com reflexo tributário, mediante a previsão da não incidência do imposto sobre a renda, em relação ao ganho de capital, então intitulado lucro imobiliário, conforme o § 2º do art. 27.

13. Por sua vez, a Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988, trouxe diversas alterações pertinentes ao Imposto sobre a Renda. Dentre as regras, destacam-se as seguintes:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

(...)

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.*

(...)

§ 5º *Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.*

(...)

Art. 22. *Na determinação do ganho de capital serão excluídos:*

I - o ganho de capital decorrente da alienação do único imóvel que o titular possua, desde que não tenha realizado outra operação nos últimos cinco anos e o valor da alienação não seja superior ao equivalente a trezentos mil BTN no mês da operação.

III - as transferências causa mortis e as doações em adiantamento da legítima;

IV - o ganho de capital auferido na alienação de bens de pequeno valor, definido pelo Poder executivo.

Parágrafo único. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização por desapropriação para fins de reforma agrária, conforme o disposto no § 5º do art. 184 da Constituição Federal, e de liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo a objeto segurado. (grifou-se)

14. O dispositivo constitucional referido no parágrafo único do art. 22 da Lei nº 7.713, de 1988, tem o seguinte teor:

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.*

(...)

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

(...)

15 É de se ver, portanto, que a Lei nº 7.713, de 1988, inovou nas regras atinentes à tributação do Imposto sobre a Renda, incluindo o tratamento tributário conferido ao ganho de capital relativo a operações de desapropriação. Essa norma formou matriz legal para a elaboração de outros atos normativos, com destaque para a IN SRF nº 84, de 2001, na redação dada pela IN SRF nº 599, de 2005:

Art. 3º *Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:*

I - 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, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

(...)

Art. 24 . *No caso de desapropriação, considera-se realizada a alienação na data em que se completar o pagamento integral da indenização, fixada em acordo ou sentença judicial.*

Parágrafo único. O adiantamento da indenização integra o valor de alienação.

(...)

Art. 27 . *O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, à alíquota de quinze por cento*

§ 1º O cálculo e o pagamento do imposto devido sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos devem ser efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, quaisquer que sejam.

§ 2º O imposto incidente sobre ganhos de capital não é compensável na Declaração de Ajuste Anual.

Art. 28 . *Não incide o imposto sobre o ganho de capital decorrente de:*

I - indenização do valor do imóvel rural na desapropriação para fins de reforma agrária (grifou-se);

II - indenização por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I, a parcela da indenização, correspondente às benfeitorias, é computada como receita da atividade rural quando estas tiverem sido deduzidas como custo ou despesa.

(...)

16. De sorte que a questão central apresentada pela consulente diz respeito a haver ou não incidência do Imposto sobre a Renda relativo a ganho de capital na desapropriação para interesse público, tendo em vista a existência de dispositivos legais com previsões de tratamento tributário conflitantes. Vale dizer: de um lado, o § 2º do art. 27 do Decreto-Lei nº 3.365, de 1941, prevê a não incidência do imposto; enquanto, de outro, a IN SRF nº 84, de 2001, com fundamento na Lei nº 7.713, de 1988, não dispensa o respectivo pagamento.

17. Aí está uma aparente antinomia, haja vista a prescrição, para um mesmo contribuinte, de regras distintas de tributação, tudo isso em face de um mesmo suporte fático.

18. Ocorre que, como visto, a Lei nº 7.713, de 1988, estabeleceu uma nova disciplina, a partir do ano de 1989, para a tributação pelo imposto de renda dos rendimentos e ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas. A novel legislação dispôs de maneira diversa do que fizera o Decreto-Lei nº 3.365, de 1941, no tocante ao tratamento tributário relativo ao “lucro imobiliário”, que passou a ser denominado “ganho de capital” em relação a bens imóveis.

19. E cabe destacar que o § 5 do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, expressamente decretou a revogação de todos os dispositivos concessivos de isenções previstos em normas anteriores, o que incluiu, por evidente, o § 2º do art. 27 do Decreto-Lei nº 3.365, de 1941:

Art. 3º (...)

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social

20. Em matéria de prevalência de normas jurídicas, não é demais lembrar o que prescreve o § 1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, conhecido como a “Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro”:

Art. 2º (...)

1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

21. Por fim, com relação ao questionamento sobre apuração dos valores e respectiva fundamentação legal, constata-se a ausência de um dos requisitos indispensáveis à eficácia da consulta: indicação do dispositivo da legislação tributária que suscitou a dúvida interpretativa que se pretende ver aclarada.

22. Imprescindível que a consulente especifique o dispositivo ou dispositivos legais cujo sentido e alcance não lhe foi possível apreender com a devida clareza. É preciso que informe em que ponto o texto normativo, por se mostrar vago, obscuro, lacunoso ou contraditório, reclama o exame e interpretação administrativa. Só em presença de dificuldades de compreensão assim identificadas é que se pode validamente lançar mão do processo de consulta.

23. Mesmo porque, para esclarecimento de questões livremente formuladas, sem a imposição dos requisitos do processo de consulta, a RFB oferece os canais próprios, a exemplo os serviços de plantões fiscal disponíveis nas suas unidades descentralizadas, a quem poderá ser levada a apreciação circunstâncias particulares que possam influenciar na respectiva apuração do imposto previsto na legislação

24. Configura-se, nessa parte da consulta, a hipótese de ineficácia referida no inciso II do art. 15 da IN RFB nº 740, de 2007, hoje prevista no inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 18 Não produz efeitos a consulta formulada:

(...).

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; (grifou-se).

(...).

25. De qualquer modo, as normas citadas na presente análise contêm as disposições que embasam a incidência e quantificação do imposto devido.

Conclusão

26. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

a) o ganho de capital apurado na alienação de imóvel, ainda que por desapropriação para fins de interesse público, está sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; e

b) é ineficaz a parte da consulta relativa aos demais questionamentos (cf. itens 21 a 25, *supra*), dada a ausência de identificação do dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

À consideração superior.

“Assinado digitalmente”

JANSEN DE LIMA BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

“Assinado digitalmente”

CLEBERSON ALEX FRIESS

Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

“Assinado digitalmente”

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

“Assinado digitalmente”

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit