



Solução de Consulta nº 72 - Cosit

Data 30 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

DESAPROPRIAÇÃO AMIGÁVEL. INTERESSE PÚBLICO. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.460/SP.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.116.460/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC) - *art. 1.036 do Novo CPC* -, entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo-se 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 amigável ou judicial, seja por utilidade pública ou por interesse social.

Em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 14 de junho de 2012, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 105, DE 7 DE ABRIL DE 2014.

Dispositivos Legais: *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil (CPC), art. 1.036; Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, arts. 19 e 19-A; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 14 de junho de 2012.*

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pelo interessado acima identificado, nos termos previstos pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. De acordo com a cópia da Escritura de Desapropriação Amigável lavrada em cartório apresentada às fls. 8/10, o consulente era senhor e legítimo possuidor de um imóvel que foi declarado de utilidade pública por Decreto Municipal, com vistas à sua desapropriação e destinação à construção da sede da Secretaria Municipal de Educação e da Casa do Professor.

3. Nessas circunstâncias, o consulente e a Prefeitura Municipal celebraram um acordo amigável, pelo qual o primeiro vendeu o imóvel em questão à segunda e recebeu desta a quantia de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), a título de indenização, no procedimento usualmente conhecido como “desapropriação amigável”.

4. Isso posto, o consulente (i) relata esses fatos, (ii) menciona, entre outros atos legais, o inciso I do artigo 120 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza vigente à época da formalização de sua consulta - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e o inciso XXIV do artigo 5º da Constituição Federal, (iii) expõe seu entendimento sobre o assunto e (iv) indaga se “há incidência de tributo sobre os valores recebidos a título de desapropriação amigável”.

Fundamentos

5. A principal finalidade das consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, é propiciar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) dúvidas objetivas sobre a interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de sua atividade.

6. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua apresentação até o trigésimo dia subsequente à ciência de sua solução.

7. A solução da consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram adequadamente descritos os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

8. A solução de consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de

que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

9. O que se examina na presente solução de consulta é a possibilidade da sujeição dos valores percebidos a título de indenização decorrente da desapropriação amigável de determinado bem à incidência do Imposto sobre a Renda.

10. O art. 120, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), mencionado pelo consultante, corresponde ao art. 131, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza em vigor (RIR/2018) aprovado pelo {Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018}. Confira-se:

RIR/1999

Art. 120. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único):

I - por desapropriação para fins de reforma agrária conforme o disposto no art. 184, § 5º, da Constituição;

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

RIR/2018

Art. 131. Não será considerado ganho de capital (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único):

I - o valor decorrente de indenização por desapropriação da terra nua, para fins de reforma agrária, observado o disposto no § 5º do art. 184 da Constituição; ou

II - o valor decorrente de liquidação de sinistro, furto ou roubo relativo a objeto segurado.

11. Por tratarem de hipótese de desoneração tributária, esses dois dispositivos legais devem ser interpretados literalmente, a exemplo do que prevê o inciso II do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

12. Como o exame do art. 120, inciso I, do RIR/1999 e do art. 131, inciso I, do RIR/2018 revela que ambos se referem à desapropriação para fins de reforma agrária, conclui-se que eles não se aplicam à situação descrita pelo consultante, que trata de hipótese diversa.

13. Cumpre registrar, por oportuno, que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já examinou questão semelhante à que é examinada no presente ato, na Solução de Consulta Cosit nº 105, de 7 de abril de 2014, cuja ementa, publicada no DOU de 24 de abril de 2014, dispõe:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

DESAPROPRIAÇÃO. INTERESSE PÚBLICO. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.460/SP.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 54 - COSIT, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.116.460/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo-se 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.

Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, 19 de julho de 2002, art. 19; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012.

14. O art. 543-C do Antigo CPC (Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973) corresponde ao art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, Novo CPC.

15. A Solução de Consulta Cosit nº 105, de 2014, cujo inteiro teor encontra-se disponível no site da RFB na Internet, no endereço <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>>, esclarece:

(...)

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 sobre a 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 § 5º 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. *Não obstante o acima exposto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) deve submeter-se ao entendimento consignado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.116.460/SP, tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, que assim estabelecem:*

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

*§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do **caput**, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda*

*Nacional nos casos dos incisos IV e V do **caput**. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o **caput**, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do **caput**. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

(...)

*§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Art. 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) cientificará a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca das matérias de interesse da Fazenda Nacional submetidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) à sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC).

(...)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

*§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o **caput** conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.*

*§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o **caput** será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.*

*§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o **caput**.*

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o **caput** será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

§ 6º Para fins do disposto neste artigo, ratificam-se as Notas PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012, PGFN/CRJ nº 1.155, de 11 de setembro de 2012, PGFN/CRJ nº 1.582, de 7 de dezembro de 2012, e PGFN/CRJ nº 1.549, de 3 de dezembro de 2012.

§ 7º A PGFN manterá lista atualizada, acessível à RFB, contendo os temas definidos em sede de recursos submetidos à sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, em relação aos quais as suas unidades se encontrem dispensadas de contestar e recorrer, por força do inciso V do art. 1º da Portaria PGFN nº 294, de 22 de março de 2010, bem como em relação aos quais haja orientação expressa da PGFN no sentido de que o tema continuará sendo objeto de contestação e recurso.

§ 8º A lista de que trata este artigo poderá conter situações específicas, para as quais o entendimento judicial não se aplica, e orientação sobre eventual modulação de efeitos.

§ 9º A PGFN comunicará à RFB as alterações na lista de dispensa de contestar e recorrer.

22. No caso do tratamento tributário dos valores recebidos a título de indenização advinda de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social, há a Nota PGFN CRJ nº 1.114, de 2012, ratificada pela Portaria Conjunta PGFN - RFB nº 1, de 2014 (§ 6º do art. 3º), que no número 69 do item II (Julgados submetidos à sistemática do art. 543-C (recursos repetitivos) do Código de Processo Civil desfavoráveis à Fazenda Nacional) trata do tema.

23. Temos, ainda, que em conformidade com o estabelecido no § 7º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) disponibiliza em sua página na internet lista contendo os temas definidos em sede de recursos submetidos à sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C do CPC (http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/arquivos-listas/lista_art_543_B_543_C_CPC_dez_2013%20Atualizado.pdf), a qual, contém no item "1" lista de temas julgados pelo STJ sob a forma do art. 543-C, e pelo Supremo Tribunal Federal sob a forma do art. 543-B do CPC, que não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN. Verifica-se que o item 69 da lista corresponde ao julgado referente às verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por utilidade pública ou por interesse social, não implicando apuração de ganho de capital:

Relator: Min. Luiz Fux

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: Malpa Comercial e Agrícola Ltda

Data de julgamento: 01/02/2010

Resumo: O STJ entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo-se 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-se 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.

** Data da inclusão: 08.07.2011.*

24. *Cabe transcrever a ementa do acórdão lavrado no Recurso Especial nº 1.116.460/SP, que vincula a RFB:*

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação:

"XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital,

porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.

4. "Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do parágrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n. 1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. 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.

(...)

16. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, citada no item 21 da Solução de Consulta Cosit nº 105, de 2014, acima reproduzida, em parte, foi alterada pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, a qual deu nova redação ao seu art. 19 e lhe acrescentou, entre outros, o art. 19-A, a seguir reproduzidos na parte de interesse da presente análise:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

(...);

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

(...)

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando;

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente:

I - reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou

II - manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

(...)

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistir outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.

(...)

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos.

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa.

(...).

17. Ocorre que, por não ter sido indagado na ocasião, a Solução de Consulta Cosit nº 105, de 2014, não esclarece a situação específica da possibilidade de sujeição dos valores percebidos a título de indenização decorrente da desapropriação amigável de determinado bem à incidência do Imposto sobre a Renda.

18. Sendo assim, convém recordar as características do referido instituto, o que se faz mediante transcrição do seguinte trecho da fundamentação do Acórdão do Conselho Superior de Magistratura de São Paulo na Apelação Cível nº 0000021-36.2011.8.26.0213:

(...)

*A desapropriação é o procedimento administrativo identificado pela prática de uma série encadeada de atos preordenados à perda da propriedade, pelo particular, mediante transferência forçada de seus bens para o Poder Público, precedida, **em regra**, do pagamento de prévia e justa indenização em dinheiro.*

*O despojamento compulsório da propriedade pelo Poder Público pode estar fundado **a)** em necessidade ou utilidade pública ou interesse social (artigo 5º, XXIV, da CF), **b)** em descumprimento do Plano Diretor do Município - quando dispensada a prévia indenização e admitido o pagamento mediante títulos da dívida pública (artigo 182, § 4º, III, da CF) -, **c)** visar, à luz do descumprimento da função social do imóvel rural, à reforma agrária - hipótese em que autorizado o pagamento da indenização por meio de títulos da dívida agrária (artigo 184 da CF) -, ou **d)** apoiar-se na utilização criminosa dos bens, situação que desobriga o pagamento de indenização ao expropriado (artigo 243 da CF).*

A desapropriação, amigável ou judicial, concluída extrajudicialmente, na via administrativa, ou por meio de processo litigioso, com a intervenção do Poder Judiciário, revela-se, sempre, um modo originário de aquisição da propriedade: inexistente um nexo causal entre o passado, o estado jurídico anterior, e a situação atual.

A propriedade adquirida, com o aperfeiçoamento da desapropriação, liberta-se de seus vínculos anteriores, desatrela-se dos títulos dominiais pretéritos, dos quais não deriva e com os quais não mantém ligação, tanto que não poderá ser reivindicada por terceiros e pelo expropriado (artigo 35 do Decreto-lei nº 3.365/1941), salvo no caso de retrocessão.

Trata-se de entendimento compartilhado, além do mais, pela melhor doutrina: Miguel Maria de Serpa Lopes, Hely Lopes Meirelles, Celso Antonio Bandeira de Mello, Maria Sylvia Zanella di Pietro, Lucia Valle Figueiredo, Diogenes Gasparini, José Carlos de Moraes Salles e Marçal Justen Filho.

A propósito da desapropriação amigável, Diogenes Gasparini acentua: mesmo ela, na qual, igualmente, a transferência do domínio é imposta pelo Poder Público, a aquisição da propriedade é originária, "dado que o expropriante e o expropriado ajustam seus interesses apenas em relação à indenização, às condições de pagamento e à transferência da posse."

Na mesma linha, Celso Antonio Bandeira de Mello destaca a natureza compulsória da aquisição da propriedade realizada por meio da desapropriação, causa autônoma suficiente, por si só, para incorporação do bem expropriado ao patrimônio do Poder Público, apoiada na sua vontade, no seu poder de império, e no pagamento da indenização, malgrado encerrado o procedimento extrajudicialmente, com acordo.

Enfim, ainda que a segunda fase do procedimento expropriatório bifásico, a executiva (a primeira fase é a declaratória), termine no âmbito administrativo, com a lavratura da escritura pública amigável de desapropriação, a ser registrada no Registro de Imóveis, a desapropriação, a despeito do acordo extrajudicial, não se desnatura, ou seja, não se transmuda em modo derivado de aquisição da propriedade.

Consoante Marçal Justen Filho, "a concordância do particular não atribui natureza consensual à desapropriação," que, assim -implicando supressão da propriedade privada por iniciativa estatal, para a qual indiferente a anuência do expropriado -, "não se confunde com uma compra e venda", ainda que haja "aquiescência no tocante ao valor da indenização."

Por sua vez, o Colendo Conselho Superior da Magistratura, por anos, acompanhou o posicionamento doutrinário exposto, sem fazer distinção, com relação ao modo de aquisição da propriedade, entre as desapropriações amigável e judicial.

Conforme se extrai dos julgamentos da Apelação Cível nº 9.4610/9, no dia 30 de janeiro de 1989, relator Corregedor Geral da Justiça Milton Evaristo dos Santos, e da Apelação Cível nº 12.958-0/4, no dia 14 de outubro de 1991, relator Corregedor Geral da Justiça Onei Raphael, a desapropriação, mesmo a

amigável, era compreendida, tal como a judicial, como modo originário de aquisição da propriedade.

Todavia, com o julgamento da Apelação Cível nº 83.034-0/2, no dia 27 de dezembro de 2001, relator Corregedor Geral da Justiça Luís de Macedo, houve modificação da jurisprudência: passou-se a entender que a desapropriação amigável, consumada na fase administrativa, é meio derivado de aquisição da propriedade, retratando um negócio jurídico bilateral, oneroso e consensual, instrumentalizado mediante escritura pública.

Doravante, tal concepção do assunto prevaleceu - segundo demonstra, a título de exemplo, o julgamento da Apelação Cível nº 39-6/0, em 18 de setembro de 2003, relator Corregedor Geral da Justiça Luiz Tâmbara -, **até um novo reexame da questão**, recentemente promovido, por ocasião do julgamento da Apelação Cível nº 990.10.415.058-2, no dia 07 de julho de 2011, relator Corregedor Geral da Justiça Maurício Vidigal, quando restabelecido o anterior entendimento, **a ser prestigiado**, porque afirmado, em harmonia com o acima aduzido, que a desapropriação **amigável, inclusive**, é modo originário de aquisição da propriedade.

Não sem razão, porquanto o acordo extrajudicial, elemento identificador da desapropriação amigável - espécie de expropriação também contemplada no artigo 10 do Decreto-Lei 3.365/1941 -, versa, exclusivamente, convém insistir, sobre a indenização a ser desembolsada pelo expropriante: ou seja, a escritura pública amigável de desapropriação não é título translativo da propriedade.

O despojamento da propriedade é coativo, mesmo na desapropriação amigável: inexistente, na desapropriação, em quaisquer de suas espécies, transferência consensual da propriedade para o Poder Público. A perda compulsória da propriedade, acompanhada de sua aquisição originária pelo expropriante, é resultante do procedimento administrativo desencadeado pelo Estado.

O risco de fraude e a falta da garantia prevista para a desapropriação judicial, representada pela apuração da regularidade dominial como condição para o levantamento da indenização (artigo 34 do Decreto-Lei nº 3.365/1941), não justificam a desvirtuação da natureza da desapropriação, ainda que amigável.

Ao terceiro prejudicado, restará a sub-rogação de seus supostos direitos na indenização desembolsada pelo ente expropriante (artigo 31 do Decreto-Lei nº 3.365/1941) ou, inviabilizada esta, perseguir, judicialmente, o reconhecimento de eventual responsabilidade do Estado.

Dentro do contexto exposto - reconhecido o modo originário de aquisição da propriedade pelo Poder Público, precedida da perda compulsória do bem pelo particular -, a observação do princípio registral da continuidade é prescindível, ainda mais diante da regra emergente do artigo 35 do Decreto-Lei nº 3.365/1941.

(...)

[negritos do original e grifos desta solução de consulta]

19. O exame das características da desapropriação amigável revela que também nesse instituto prevalece a presunção de 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”, mencionada no REsp 1.116.460/SP e na Solução de Consulta Cosit n.º 105, de 2014.

20. Além disso, cabe recordar que, tradicionalmente, para fins tributários, o direito pátrio não tem distinguido a desapropriação judicial e a desapropriação amigável, como bem demonstram o art. 27, § 2º do Decreto-Lei n.º 3.365, de 21 de junho de 1941, e a Súmula 39, de 2 de julho de 1980, do antigo Tribunal Federal de Recursos - TFR, que aduzem:

Decreto-Lei n.º 3.365, de 1941

Art. 27. (...)

(...)

§ 2º A transmissão da propriedade, decorrente de desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário. (Incluído pela Lei n.º 2.786, de 1956)

Súmula TFR n.º 39

Não está sujeita ao Imposto de Renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.

21. Corrobora esse entendimento a conclusão do Voto do Relator Ministro Luiz Fux do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferido no Recurso Especial n.º 1.116.460/SP, já mencionado nos itens 23 e 24 da Solução de Consulta Cosit n.º 105, de 2014, reproduzida, em parte, no item 15:

(...)

Assim é que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização oriunda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.

Esse entendimento restou consolidado com a edição da Súmula 39/TFR, que ostenta o seguinte teor:

Não está sujeita ao Imposto de Renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.

22. Nesse sentido é o entendimento firmado na Súmula n.º 42 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), cujo enunciado genérico se aplica também à desapropriação amigável, conforme exposto nas Decisões que embasam os Acórdãos paradigmas n.º 104.23033, 102.45909, 102.49283, 104.23287 e 106.15476. Todos esses Acórdãos resultam de análise de recursos voluntários sobre desapropriação amigável.

Súmula Carf n.º 42

Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação.

23. Portanto, é forçoso concluir que o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 105, de 2014, também se aplica às desapropriações amigáveis.

24. Registre-se, por oportuno, que, por adotar o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 105, de 2014, esta solução de consulta encontra-se parcialmente vinculada ao referido ato, nos termos dos arts. 9º e 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

25. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que

a) O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.116.460/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), entendeu que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, tendo-se 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 relativo às verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação amigável ou judicial, seja por utilidade pública ou por interesse social; e

b) em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinatura digital

ADEMAR DE CASTRO NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 105, de 7 de abril de 2014, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação