

PARECERES

REEXAME DA DESAPROPRIAÇÃO FACE AO IMPOSTO DE RENDA *

1. Introdução. 2. Trabalhos anteriores sobre o assunto. 3. Natureza jurídica da desapropriação. 4. Natureza jurídica da indenização. 5. Tratamento tributário da indenização. 6. A desapropriação como hipótese de não-incidência. 7. Aspectos de detalhe e complementares: A) O Decreto-lei n.º 1.260/73; B) O registro contábil do imóvel desapropriado. 8. Conclusão.

1. Introdução

1.1 A consulente tem por objeto social "o comércio e a indústria de materiais de construção, ramos anexos e conexos". De seu patrimônio constava um imóvel, não-utilizado nas operações sociais, mas conser-

vado para eventual utilização ou negociação e, por este motivo, escriturado no ativo realizável. Esse imóvel foi objeto de desapropriação que vem de ser julgada em última instância, fixando-se a indenização em montante superior ao do seu valor de ativo.

* Adaptação de parecer expedido em agosto de 1973. Ao contrário do que costume fazer, indiquei os nomes das partes nos casos citados, porque facilita acompanhar a evolução da jurisprudência, aspecto importante do presente estudo. Essa indicação, que em nada pode prejudicar os interessados, é omitida por algumas revistas, mas figura em outras e, naturalmente, nos repertórios oficiais. Na maioria dos países, aliás, os casos são conhecidos e citados pelos nomes das partes e não, como é usual entre nós, simplesmente pelos números dos processos ou dos acórdãos. Agradeço aos colegas Augusto Esteves de Lima Jr., Francisco Lopes Duarte Jr., Marco Antonio d'Utra Vaz, Paulo Roberto Cabral Nogueira e Rubens Ap-probato Machado, que gentilmente me auxiliaram na pesquisa, pondo à minha disposição elementos de seus arquivos.

1.2 Dada esta circunstância, a consulente antecipa problema com o fisco federal, ante o entendimento deste, de que sendo o expropriado pessoa jurídica, o excesso da indenização sobre o valor de ativo configura lucro tributável pelo imposto de renda. Discordando desse entendimento, a consulente solicita-me parecer no qual reexamine meu ponto de vista já conhecido sobre a matéria, face aos dos elementos posteriores à sua manifestação. Dentre esses, a consulente refere, além dos pronunciamentos da jurisprudência, os Pareceres Normativos CST n.º 414 de 16.10.1970 e CST n.º 228 de 13.9.1972 e, especialmente, o art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.260 de 26.2.1973.

2. Trabalhos anteriores sobre o assunto

2.1 Minha opinião, a que alude a consulente, está manifestada em dois trabalhos

publicados.¹ Uma breve introdução a respeito das circunstâncias em que esses trabalhos foram produzidos, da colocação que neles dei ao problema e das consequências que tiveram é de interesse para situar as idéias que adiante serão desenvolvidas.

2.2 O primeiro trabalho citado é, como nele refiro, adaptação de um parecer expedido em julho de 1957. Tratava-se de uma empresa imobiliária que havia concordado com o início, pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, da construção de uma rodovia atravessando terras de sua propriedade, destinadas a loteamento e venda, sob condição de ser a desapropriação efetivada em prazo certo. Descumprida esta condição, a empresa propusera uma reivindicatória julgada procedente como desapropriação, indireta, fixada a indenização em montante superior ao valor de ativo dos imóveis.

2.3 A empresa solicitou, então, o meu parecer por motivo idêntico ao da atual consulente, isto é, por antecipar que lhe seria exigido imposto de renda sobre a diferença. Nesse trabalho, fundamentei minha conclusão, essencialmente, sobre a análise da sistemática da tributação das pessoas jurídicas, por confronto com a do chamado "imposto de lucro imobiliário", então vigente e específico às pessoas físicas. Todavia, por motivos que desconheço, a questão fiscal não foi suscitada, de modo que o meu parecer não foi diretamente apreciado, embora sua publicação tenha sido citada nas decisões de outros casos, que voltarei a mencionar.

2.4 Meu segundo trabalho publicado é, como nele também refiro, a adaptação conjugada de dois pareceres, expedidos em maio

e em outubro de 1968. Nesses, além da fundamentação usada no trabalho anterior, analisei o assunto também quanto à sistemática legal da dicotomia entre "renda" e "ganho de capital", figuras que, no tocante às pessoas jurídicas, correspondem respectivamente às de "lucro operacional" e "resultado de transações eventuais".

2.5 O meu parecer de maio de 1968 foi solicitado pelo Frigorífico Armour do Brasil, que, tendo consultado o fisco federal a propósito da desapropriação amigável de um imóvel de sua propriedade pela Fazenda do Estado, recebera resposta no sentido de incidir o imposto de renda sobre a diferença a maior entre o montante da indenização e o valor de ativo. Contra essa resposta, Armour impetrou mandado de segurança, denegado por sentença de 17.4.1969 do Juiz Luiz Rondon Teixeira de Magalhães, da 1.^a Vara Federal em São Paulo.² Agravando a impetrante, o Juiz, na sustentação, em que fez elogiosa referência ao meu parecer então juntado aos autos, manteve a sentença.³

2.6 Esta foi, porém, reformada pela 3.^a Turma do Tribunal Federal de Recursos, por acórdão de 7.10.1970 no Agravo de Petição n.º 65.512, cujo relator, Ministro Esdras Gueiros, citou amplamente o meu parecer e até o referiu na ementa.⁴

Interposto pela União, o Recurso Extraordinário foi indeferido por despacho de 7.6.1972 do Ministro Armando Rollemberg, Presidente do Tribunal Federal de Recursos, que o considerou incabível nos termos da Súmula n.º 400 do Supremo Tribunal

¹ Imposto de renda — desapropriação. *Revista de Direito Administrativo*, v. 75, p. 359, 1964. Imposto de renda e desapropriação. *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 152, 1968.

² Publicada em resumo no jornal *O Estado de São Paulo* de 11.5.1969 e na íntegra na *Resenha Tributária*, Seção I, n. 151, 1969.

³ *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 283.

⁴ *Diário da Justiça da União*, 30.8.1971; *Resenha Tributária*, Seção 1.2, n. 213, 1972.

Federal, à vista do RE n.º 28.195 invocado pela Turma.⁵

2.7 O Agravo de Instrumento, interposto desse despacho pela União para fazer subir o RE, foi rejeitado no Supremo Tribunal Federal pelo Ministro Luiz Gallotti. Em seu despacho, disse o Ministro Gallotti que o RE “fora bem denegado (...), mostrando que a interpretação dada pelo Tribunal Federal de Recursos decorre do que já consagrou o Supremo Tribunal Federal, ao decidir que o imposto sobre o lucro imobiliário não alcança os casos de desapropriação, regidos por lei especial”.⁶

2.8 O meu parecer de outubro de 1968 foi solicitado por Imobiliária Irmãos Rudge e juntado aos autos de ação ordinária (declaratória cumulada com repetitória), que, em litisconsórcio ativo com seus acionistas, propôs contra a Fazenda Nacional. A ação foi julgada procedente em parte, condenada a União a restituir à pessoa jurídica autora o imposto de renda, exclusive juros, investimento na Sudene e honorários de advogado. A sentença, de 3.5.1969, do Juiz José Pereira Gomes Filho, da 6.ª Vara Federal em São Paulo, referiu alguns dos fundamentos do meu parecer.⁷

2.9 Essa sentença foi, porém, reformada pela 2.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos na Apelação Cível n.º 28.245, julgada em 18.6.1971, relator o Ministro Decio Miranda. O acórdão deu provimento aos recursos de ofício e da União e julgou prejudicado o da autora, na parte em que fora vencida. Nele, o meu parecer é referido, inclusive na ementa, em contexto negativo: “Contestação da tese da não-incidência do tributo (...), versada em parecer junto aos autos (...)” etc.⁸

⁵ *Diário da Justiça da União*, 19.6.1972, p. 3.929; *Resenha Tributária*, Seção 1.2, n. 214, 1972.

⁶ *Diário da Justiça da União*, 23.11.1972.

⁷ *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 275.

⁸ *Diário da Justiça da União*, 18.1.1971; *Resenha Tributária*, Seção 1.2, n. 33, 1972.

2.10 Todavia, o conflito verificado no Tribunal Federal de Recursos entre os casos Armour e Rudge deu origem à Revista n.º 1.404, interposta por esta última empresa e julgada procedente por maioria. O acórdão do Tribunal Federal de Recursos pleno, de 19.12.1972, relator o Ministro Lafayette Guimarães, diz na ementa: “O aumento do ativo de uma pessoa jurídica, resultante de indenização recebida pela desapropriação de um imóvel (...), não é tributado pelo imposto de renda como lucro (...); acresce que (o imposto), referindo-se a “vendas”, não pode incidir sobre as desapropriações.”⁹

2.11 É certo que o acórdão mandou que os autos voltassem à Turma, para que se pronunciasse sobre matéria constante do pedido e não-apreciada. Esta era a parte em que a ação era declaratória e postulava a não-incidência do imposto também sobre os acionistas, quando lhes fosse distribuído o produto da desapropriação. Entretanto, a tese objeto do presente parecer ficou, como se vê, resolvida em plenário e não poderá ser afetada por esse julgamento complementar da Turma.

2.12 Por outro lado, nem mesmo sob esse aspecto decidido no Tribunal Federal de Recursos a questão está finda. Com efeito, a União interpôs, do acórdão na Revista n.º 1.404, Recurso Extraordinário que o Ministro Armando Rollemberg admitiu por despacho de 18.6.1973.¹⁰ Nesse despacho, o Ministro Presidente do Tribunal Federal de Recursos acolheu a alegação da União, de que o acórdão recorrido negara vigência aos arts. 243, 129 e 132 do Regulamento do Imposto de Renda.

2.13 Estas referências preliminares limitam-se, como foi dito em 2.1, apenas às

⁹ Ementa no *Diário da Justiça da União*, 15.5.1973, p. 3.216; íntegra no boletim quinzenal *RT Informa*, n. 84, 30.6.1973.

¹⁰ *Diário da Justiça da União*, 25.6.1973, p. 4.562.

decisões proferidas nos casos em que dei parecer. Essas mesmas decisões, além das demais que conheço — em algumas das quais os meus pareceres são citados — serão estudadas mais adiante, nos trechos do presente trabalho que tratem dos aspectos específicos pertinentes.

3. Natureza jurídica da desapropriação

3.1 Etimologicamente, “desapropriar” ou “expropriar” significa tirar a propriedade. Portanto, o ato que o verbo designa tem diretamente por objeto o próprio direito de propriedade e apenas indiretamente a coisa material a que aquele direito se refira. Daí decorre que, como causa extintiva de direitos, nos sistemas em que a propriedade privada é reconhecida e garantida constitucionalmente, o direito de desapropriar é privativo do Poder Público e só pode ser exercido nos casos e pelos modos previstos em lei.

3.2 Assim entendido em seu sentido mais amplo, o termo “desapropriação” inclui todos os casos de subtração coativa — porque imposta por ato de soberania — do direito de propriedade privada ou, por extensão, de apenas alguma das prerrogativas que lhe são inerentes, por exemplo, a posse, o uso ou o gozo, plenos ou parciais, de coisa móvel ou imóvel.¹¹

3.3 Mas, prossegue o autor citado, nesta acepção lata compreendem-se figuras heterogêneas, regidas por diferentes ramos do direito. Para especificar o conceito, cabe extremá-lo, primeiro, das hipóteses em que o perdimento da propriedade ou sua restrição configurem sanção penal (confisco), ou medida de segurança (penhora), ou prerrogativa legal de terceiro (servidão forçada). São de afastar-se, também, as hi-

póteses em que a propriedade é perdida em função de um interesse, público ou privado legalmente protegido, que se efetiva pela realização do valor monetário daquela através de sua venda coativa (execução).

3.4 Restam os casos em que a determinante é a necessidade, pública por natureza ou definição legal, de uma tomada imediata de posse ou da aquisição coativa do domínio. O primeiro caso pressupõe um estado de emergência que justifica o ressarcimento *a posteriori* (requisições, militares ou outras, calamidades públicas que exijam a ocupação ou mesmo a destruição de propriedade particular, etc.). Já o segundo caso supõe uma situação predeterminada por contrato ou em lei, que inclui, entre os requisitos de legitimação do ato do Poder Público, a prefixação do ressarcimento do particular. Como exemplo de situação predeterminada contratual, pode citar-se o resgate de concessões com cláusula de reversão. Finalmente, a desapropriação *stricto sensu* é o exemplo de situação predeterminada legalmente, em que a legitimação do poder expropriante decorre necessariamente da lei que declare o interesse público e defina os bens a que este se refira.¹²

3.5 A desapropriação, diz Pontes de Miranda, “é o ato de direito público, mediante o qual o Estado subtrai direito (...) a favor de si mesmo, ou de outrem, por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, ou simplesmente o extingue.”¹³

Desta definição decorrem várias ilações úteis ao desenvolvimento do presente trabalho.

3.6 A primeira daquelas é o caráter unilateral da desapropriação. O Código Civil tacitamente o reconhece ao omiti-la

¹¹ Landi, Guido. Espropriazione per pubblica utilità — Principi generali. *Enciclopedia del Diritto*, Milano, Giuffrè, 1966. v. 15, p. 806-7.

¹² Landi, Guido. op. cit. p. 807.

¹³ Pontes de Miranda. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro, Borsoi, 1955. v. 14, p. 145.

do elenco dos meios de adquirir a propriedade, mencionando-a somente entre os meios de perdê-la (art. 530 e 590). Esses dispositivos são corretos (salvo ao se referirem somente à propriedade imóvel), porque, regulando o Código “os direitos e obrigações de ordem privada” (art. 1.º), a desapropriação não cabe nesse contexto como meio *aquisitivo* de direitos. Sob este aspecto é, como já foi dito, privativa do Poder Público, como uma de suas prerrogativas políticas, fundadas na necessidade de dotá-lo de meios eficazes à realização de seus objetivos, sobrepostos aos interesses individuais.¹⁴ A recíproca evidente, por sua vez, é que, para os particulares, a desapropriação é unicamente causa *extintiva* de direitos.

3.7 Desta premissa decorre a ausência de caráter negocial na desapropriação, já sublinhada por Pontes de Miranda ao defini-la como um “ato de direito público”, isto é, manifestação de soberania exercida nos termos da lei. Nem mesmo a desapropriação dita “amigável” tem aquele caráter. Algumas decisões judiciais referem que a desapropriação, sobre cujas consequências fiscais se pronunciam, foi efetivada por aquela forma. Cumpre porém reconhecer que o fazem apenas como argumento *a latere* da conclusão, a que chegam por outros fundamentos, de ser devido o imposto de renda. Mas, em sã consciência, não se poderia imputar a tais decisões o descerto de atribuírem natureza negocial à desapropriação, mesmo quando amigável.

3.8 Com efeito, em tais casos o termo “amigável” designa apenas a renúncia, pelo particular expropriado, ao seu direito de discutir judicialmente. Discussão que, aliás, só poderia versar sobre o *quantum*

da indenização, porque o objeto mesmo da desapropriação, isto é, o perdimento da propriedade, já está predeterminado por um ato de soberania. Este, por sua própria natureza, prescinde inteiramente, para ser válido, ou mesmo juridicamente existente, de qualquer concurso da vontade do expropriado. Mesmo porque se o acordo, restrito, como disse, ao valor, não chegar a concluir-se, a desapropriação “amigável” converter-se-á em contenciosa e será efetivada coativamente por sentença.

3.9 Para encerrar este capítulo por uma colocação genérica do assunto, lembro que a tese que pretende enxergar natureza negocial na desapropriação vale-se da teoria dos “contratos coativos”, de que o direito moderno conhece inúmeros exemplos: seguro obrigatório de acidentes do trabalho, de responsabilidade civil dos proprietários de automóveis, contratos de adesão de serviços públicos tarifados, etc. O autor italiano já citado, ao tratar do assunto a propósito da desapropriação, o faz em termos que a seguir resumo e que implicam numa rejeição da própria figura do “contrato coativo” como categoria jurídica.

3.10 A elaboração científica do direito público, sendo mais recente que a do direito privado, fez com que aquele fosse naturalmente levado, em sua fase formativa, a utilizar conceitos já construídos por este. Daí, porém, a emergência de soluções espúrias porque derivadas da conjugação de premissas heterogêneas, extraídas de princípios jurídicos diferentes ou mesmo antagônicos. Um exemplo foi a tentativa de conciliar-se, de um lado, a noção privatística do “consenso” como elemento essencial à formação de quaisquer contratos e, de outro, o reconhecimento da existência de um interesse público na efetivação de certas situações contratuais que, por isso mesmo, não podiam ser deixadas à iniciativa individual. O resultado foi a ficção jurídica do “contrato coativo”, isto é, contrato em que a lei supre o consenso, “con-

¹⁴ Seabra Fagundes. *Da desapropriação no direito brasileiro*. 2.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1949. p. 12-3. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 3.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1957. p. 381-2.

ceito amplamente superado na doutrina mas que às vezes ressurge na jurisprudência”, conclui o autor que estou resumindo.¹⁵

3.11 A esta colocação genérica do assunto pode ser reconduzida a específica de Pontes de Miranda. A desapropriação é instituto exclusivamente de direito público: constitucional em sua fundamentação, administrativo em sua regulamentação, processual em sua execução. Não se trata de contrato, ou sequer de ato jurídico negocial. É ato unilateral do Poder Público, no qual a lei não supre qualquer acordo de vontades, ao contrário sobrepõe a vontade positiva do Estado à vontade negativa do particular e realiza diretamente o efeito visado pelo primeiro e indesejado ou obstado pelo segundo. O exercício do direito de desapropriar não é negócio jurídico. Negócio jurídico há (diria eu: “pode haver”) no tocante à indenização. No mesmo sentido, Francisco Campos em parecer de 1951: “Na desapropriação mediante acordo, o objeto da transação é exclusivamente o preço ou valor da indenização.”¹⁶

3.12 Já estava escrito este trabalho quando tomei conhecimento de recente estudo de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, que por isso não pude utilizar. Todavia, uma rápida leitura permitiu-me destacar, dentro do critério anunciado no título, do exame de confronto de diferentes legislações, que: “As diferenças acaso existentes (...) outras não são que aquelas de estrutura do regime político ou de mecânica relativa à organização do Estado (...). Não há destaques a fazer que levem a contradições quanto à natureza do instituto...”

¹⁵ Landi, Guido. op. cit. p. 808.

¹⁶ Pontes de Miranda. *Comentários à Constituição de 1967*. 1.^a ed., v. 5, p. 391; 2.^a ed., com a Emenda Constitucional n.º 1 de 1969, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais. 1968 e 1971. v. 5, p. 409. Campos, Francisco. parecer na *Revista de Direito Administrativo*. v. 24, p. 309.

(que) ... mantém-se intangível dentro de um sistema legal de garantias jurídicas nominadas (...). A cautela está em, precisamente, resguardar a posição do particular, não obstante a preminência do direito público estatal.”^{16a}

3.13 Firmada assim, em termos de tese, a natureza jurídica da desapropriação, pode-se agora especificar a conclusão e confirmá-la, analisando-a em face do contrato nominado a que se pretendeu equacionar a desapropriação. Este seria o de compra e venda, mas a análise pode centralizar-se naquele de seus elementos — o preço — que tem maior interesse para este trabalho, por contraste com a indenização na desapropriação.

4. Natureza jurídica da indenização

4.1 Como é sabido, compra e venda é o contrato consensual e comunicativo, que tem por objeto a transmissão do domínio de coisa material, móvel ou imóvel, contra pagamento de preço certo em dinheiro (Código Civil, art. 1.122; Código Comercial, art. 191). Dentro do formalismo privatístico dos contratos nominados, dois esclarecimentos precisam o conceito: a) se o objeto não for coisa material mas direito, o contrato não será de compra e venda, mas de cessão; b) se o preço não for em dinheiro, duas hipóteses: i) se for em outros bens, móveis ou imóveis, o contrato será de permuta; ii) se for em direitos ou serviços, os elementos do contrato invertem-se e a coisa entregue pelo alienante passa de objeto a preço, sob a forma de dação em pagamento do novo objeto, ou seja, dos direitos cedidos ou dos serviços prestados pelo adquirente.

4.2 Isto posto, vê-se que os elementos integrantes do contrato de compra e venda

^{16a} Oliveira Franco Sobrinho, Manoel de. A desapropriação no direito comparado. *Revista de Direito Administrativo*, v. 112, p. 6.

são três: dois materiais, a coisa e o preço, e um intelectual ou volitivo, o consenso. Na tese da desapropriação equiparada à compra e venda forçada, dentro da teoria geral dos "contratos coativos", este terceiro elemento, o consenso, seria suprido pela lei, isso mesmo só unilateralmente quanto ao alienante. Já vimos que esta construção não é exata em tese. Confirma-o, em espécie, o fato da compra e venda ser sempre possível entre o Estado e um particular. Isto, porém, somente quanto o Estado compra por contrato consensual e comutativo de direito privado, ainda que em concorrência pública. Mas quando o Estado *desapropria*, ainda que "amigavelmente", o negócio jurídico consensual e comutativo é *sempre* substituído por um ato unilateral de soberania exercitada nos termos da lei específica.

4.3 Tudo isto já vimos: mas é agora repetido para encaminhar ainda outra conclusão: a de que, na desapropriação, a indenização não é preço. Esta afirmativa é geralmente admitida, mas é o já citado Guido Landi que lhe dá a fundamentação mais compreensiva.¹⁷ A indenização ao expropriado não é um preço porque, ao contrário do preço da compra e venda, não configura a contraprestação de uma relação jurídica comutativa. Em lugar desta, ocorre, do ponto de vista do expropriado, uma situação equiparável à "contribuição", tomada esta figura, não em seu sentido especificamente tributário, mas na sua mais lata acepção de sujeição dos particulares ao poder estatal de lhes exigir coativamente prestações pessoais de pagar (tributação), de fazer (serviço militar, eleitoral, do juri) ou de ceder (desapropriação, resgate, encampação). Por outro lado, essas prerrogativas estatais de soberania em alguns casos comportam uma contraprestação por parte do Estado, em outros não; a desapropriação, como vimos ao examiná-la das figuras fins, reentra no primeiro caso (item 3.3).

¹⁷ Landi, Guido. op. cit. p. 819.

4.4 Isto nos indica a natureza jurídica da indenização: é a reposição do valor patrimonial do direito legalmente subtraído ao expropriado. (O que, complementarmente e *a latere*, nos mostra mais uma diferença entre desapropriação e compra e venda, de vez que, como vimos (item 3.1), o objeto desta é a coisa a que se refere o direito de propriedade, ao passo que o objeto daquela é esse direito em si mesmo). Todavia, esta implantação, correta em si mesma e em tese, não é suficiente em espécie: ela nos dá a *natureza* da indenização, mas não o seu *alcance*, porque este depende do direito positivo, especificamente constitucional. Assim, o citado Guido Landi, ao contrapor compra e venda e desapropriação, ressalva que naquela o preço, por ser uma contraprestação livremente fixada pelas partes, representa o valor monetário da coisa vendida; ao passo que nesta a indenização "pode diferir, até mesmo sensivelmente, para menos (*per diffetto*) daquele valor".¹⁸

4.5 Em nosso direito, essa diferença para menos (ou, acrescento, para mais) não seria constitucionalmente possível. Já o diziam os autores brasileiros mais antigos, como Firmino Whitaker¹⁹ e Eurico Sodré,²⁰ sublinhando que a desapropriação não configura, para o particular, a *perda* de um elemento patrimonial, mas a *substituição* dele pelo seu equivalente em dinheiro. O mesmo dizem autores mais modernos, inclusive italianos.²¹ A meu ver, quem dá a configuração perfeita, em si mesma e na

¹⁸ Landi, Guido. op. cit. loc. cit.

¹⁹ Whitaker, Firmino. *Desapropriação*. ed. particular, p. 35-7, Seção de Obras d'O Estado de São Paulo, 1925.

²⁰ Sodré, Eurico. *A desapropriação por utilidade pública*. 3.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1955. p. 9.

²¹ Tarzia, Giuseppe. *L'oggetto nel processo di espropriazione*. Milão, Giuffrè, 1961. cap. 1.

sua aplicabilidade ao nosso direito constitucional, é o espanhol Mallol Guarro: a indenização é uma das *condições de legitimidade* do Poder Público ao exercício do seu direito de desapropriar, e não um efeito ou uma consequência da desapropriação em concreto.²²

4.6 Assim encarada, a matéria coaduna-se com o fato de ser o direito de desapropriar uma das prerrogativas do Poder Público, cujo exercício é vinculado (ao contrário, por exemplo, do imposto) a uma contraprestação ao particular contra quem o Estado o exerce. Vinculação essa que, por sua vez, decorre de duas premissas: a) no plano jurídico geral, de a desapropriação, como conceito, ter por objeto o próprio direito de propriedade, e não apenas a coisa a que este se refere concretamente (item 3.1); b) no plano específico do nosso direito positivo, de a propriedade, como instituto, ter garantia constitucional, da qual a desapropriação é exceção expressa e reconhecida apenas nos termos dos requisitos a que a Constituição a subordina.

4.7 Essa garantia da propriedade está presente em todas as Constituições brasileiras, embora naturalmente em termos que refletem as determinantes político-sociais das diferentes épocas. Sua expressão mais ampla é a da Constituição do Império (art. 179 n.º 22). A de 1891, posto que similar, a rigor dizia menos, porque não definia a desapropriação como “única” exceção e não se remetia à lei para definir os casos de necessidade ou utilidade pública ou para regular a indenização (art. 72 n.º 17). A de 1934 subordinou o exercício (mas não a integridade) do direito de propriedade ao interesse social ou coletivo definido em lei, que também fixaria, nessa conformidade, os casos de desapropriação,

mediante indenização prévia (salvo perigo iminente) e “justa”, requisito antes implícito que tornou expresso (art. 113 n.º 17). A Carta de 1937, em sua linha política, admitiu que a lei, ao regular o exercício do direito de propriedade, lhe definisse “o conteúdo e os limites”. Quanto ao privilégio estatal de desapropriar por necessidade ou utilidade pública, manteve a indenização prévia, mas omitiu “justa” (art. 122 n.º 14).²³

4.8 O texto atual teve origem no de 1946, que reverteu substancialmente ao de 1934. Restaurou o requisito da indenização “justa” e acrescentou-lhe o de fazer-se “em dinheiro”, que, como veremos, não concerne apenas à forma de pagamento. As hipóteses de necessidade ou utilidade pública acrescentou o interesse social, explicitado em termos de usar-se a desapropriação para “promover a justa distribuição da propriedade” (art. 141 § 16 e art. 147). A Constituição de 1967 reproduziu os mesmos textos, acrescentando, como faculdade do expropriado, aceitar o pagamento da indenização em títulos da dívida pública “com cláusula de exata correção monetária” (art. 150 § 22). Por outro lado, ampliou os poderes da União na matéria, permitindo-lhe, em áreas definidas pelo Executivo como prioritárias, desapropriar propriedades rurais cuja exploração privada não se coadune com os preceitos legais relativos à promoção do desenvolvimento nacional e da justiça social, mediante pagamento (aqui não como faculdade) “em títulos (...) com cláusula de exata correção monetária” (art. 157 §§ 1.º e 3.º). Só neste último caso, a Emenda n.º 1 de 1969 substituiu o requisito de a indenização ser “prévia” (mas não o de ser “justa”) pelas palavras “fixada segundo os critérios que a lei estabelecer”; no mais, seus dispositivos (art.

²² Mallol Guarro, F. de. *La indemnización y el justiprecio en la expropiación forzosa*. Barcelona. Editorial Hispano-Europea, 1966. p. 66.

²³ Cf. os textos em Pontes de Miranda. *Comentários*. cit., 2.ª ed., v. 5, p. 391-2.

153 § 22 e art. 161 e seu § 2.º) correspondem aos do texto de 1967.

4.9 O embasamento constitucional que ficou resumido confirma a natureza jurídica da indenização, anteriormente definida como requisito de legitimação do Estado ao exercício da sua prerrogativa de expropriar. Esta conceituação deve ainda ser posta em confronto com a norma constitucional assecuratória do direito de propriedade, da qual a desapropriação é, como vimos, uma exceção não-gratuita, mas também não-contraprestacional. Desse confronto resulta, pois, a conclusão de que a indenização, para legitimar a prerrogativa estatal de expropriar, deve configurar uma recomposição patrimonial. Em outras palavras, a indenização, encarada do ponto de vista do Poder Público expropriante, só realiza sua função legitimatória quando efetive plenamente a recomposição do patrimônio do particular expropriado, nele substituindo o bem compulsoriamente subtraído por outro de igual valor, especificamente por dinheiro. Este é o sentido do requisito constitucional, omitido em 1891 e em 1937, mas restabelecido a partir de 1946, de que a indenização seja “justa”.

4.10 Esta inteligência do requisito constitucional de “indenização justa” é confirmada pelo direito positivo e pela jurisprudência. O art. 27 § único do Decreto-lei n.º 3.365 de 21.6.1941 limitava a indenização ao máximo de 20 vezes o valor locativo considerado, no ano anterior ao decreto expropriatório, para os efeitos do imposto predial a que estivesse sujeito o imóvel. A jurisprudência aceitou como válido esse dispositivo na vigência da Carta de 1937, mas, a partir da Constituição de 1946, passou a julgá-lo inconstitucional por incompatível com a restauração do requisito de “indenização justa”. Efetivamente, o dispositivo havia-se tornado inválido para reduzir a indenização abaixo da avaliação,

ou para fixar a esta um “teto” *a priori*, e, fora dessas hipóteses, inútil.²⁴

O Decreto-lei n.º 3.365/41 foi defendido, no regime da Carta de 1937, por Carlos Medeiros Silva, autor do seu anteprojeto.²⁵

Assim, o art. 4.º da Lei n.º 2.786 de 21.5.1956 revogou o § único do art. 27 do Decreto-lei n.º 3.365/41, como também o seu art. 15 e todo o Decreto-lei n.º 9.811/46, que tratavam da imissão provisória de posse, mantendo o limite de 20% do valor locativo apenas para o depósito exigido do expropriante para esse efeito.

4.11 Na mesma ordem de idéias situa-se o mandamento constitucional (a partir de 1946) de que a indenização seja paga “em dinheiro”. Proibindo, a contrário senso, que o seja pela dação em pagamento de títulos públicos (salvo exceções a seguir analisadas) ou de bens do patrimônio do Estado cujo valor pudesse ser aleatório, a Constituição referiu-se ao dinheiro como instrumento legal de pagamentos, ou seja, como o único bem que poderia restituir ao patrimônio do expropriado, independentemente de qualquer discussão em termos de confronto, o valor do bem que dele seja compulsoriamente retirado pela desapropriação.

4.12 Todavia, dos diversos atributos legais da moeda, justamente o “poder liberatório” está hoje em xeque, por força do desmentido que a inflação trouxe ao seu atributo econômico de estabilidade de valor, que, em termos de presunção legal, fundamenta o seu curso forçado. A tal ponto,

²⁴ Seabra Fagundes. *A desapropriação*, cit., p. 27-9; A desapropriação no Direito Constitucional Brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 14, p. 7-15, 1948.

²⁵ Medeiros Silva, Carlos. A fixação do valor dos imóveis sujeitos ao imposto predial, nas desapropriações por utilidade pública. comentário de jurisprudência, *Revista de Direito Administrativo*, v. 1, p. 85, 1945.

que o aforismo de a moeda ser “o traço de união entre o passado, o presente e o futuro” (Keynes) cedeu o passo à frase “a ilusão da moeda estável” (Irving Fisher). Mesmo esta chegou a ser expressada, entre nós, em termos jurídicos que substituem a “*presunção legal*” pela “*ficção legal da moeda estável*”.³⁶ A bibliografia recente sobre o assunto é muito vasta mas, para não sobrecarregar este trabalho, limito-me a citar, como obras gerais, além da que acaba de ser referida, a de Amílcar de Araújo Falcão³⁷ e as muitas de Arnoldo Wald, o autor que mais tem versado o tema.³⁸

4.13 O aspecto focalizado no título do último trabalho referido completa o estudo da natureza jurídica da indenização nas desapropriações. O tema é a dicotomia entre “dívidas de dinheiro” e “dívidas de valor”, bem conhecida em sua essência, embora às vezes complicada em sua formulação. Assim, os livros que estudam o dinheiro em seu aspecto jurídico insurgem-se contra a revisão contratual ou judiciária das obrigações em geral, só a admitindo quando prevista em lei. Nessa posição, claramente subordinada à premissa do “valor legal”, “poder liberatório” ou “curso forçado” da moeda nacional, colocam-se Ascarelli³⁹ e

Nussbaum.⁴⁰ Já o tratado de Enneccerus, por sua data original (1928), historiando amplamente os efeitos jurídicos da desvalorização monetária na Alemanha após a I Guerra Mundial, distingue entre o que chama “dívidas de espécie pecuniária”, cujo objeto é a *quantidade* dessas espécies, e “dívidas pecuniárias”, cujo objeto é o *valor* daquela quantidade.⁴¹

4.14 Já o mesmo Ascarelli, em sua última obra (póstuma), define nitidamente como categoria jurídica autônoma as “dívidas de valor”, cujo *objeto* é quantitativamente fixado em termos de um poder aquisitivo predeterminado, embora o *instrumento* da sua liquidação possa ser o dinheiro ou bens de outra natureza. De onde, sob este aspecto do meio de pagamento das dívidas de valor, Ascarelli admitir a possibilidade de três subespécies, a que chama “dinheiro-valor”, “coisa-valor” ou “serviço-valor”.⁴²

4.15 Esta colocação distingue nitidamente as obrigações, de que o dinheiro é o próprio objeto, daquelas em que o dinheiro é simplesmente o meio de pagamento. No primeiro caso (dívidas de dinheiro), em que o devedor é obrigado a entregar uma quantidade predeterminada de unidades monetárias, tem aplicação o

³⁶ Chacel, Julian; Simonsen, Mario Henrique; Wald, Arnoldo. *A correção monetária*. Rio de Janeiro, Apec Editora, 1970. p. 15.

³⁷ Araújo Falcão, Amílcar de. A inflação e suas consequências sobre a ordem jurídica. *Revista de Direito Público*, v. 1, p. 54.

³⁸ De Arnoldo Wald, cf. especialmente: Incidência da correção monetária nas dívidas de valor. *Revista dos Tribunais*, v. 442, p. 33.

³⁹ Ascarelli, Tullio. *La moneta — Considerazioni di diritto privato*. Pádua, Cedam, 1928. *Studi giuridici sulla moneta*. Milano, Giuffré, 1952.

⁴⁰ Nussbaum, Arthur. *Derecho monetario nacional e internacional*. trad. do original norte-americano *Money in the law*. Buenos Aires, Ed. Arayú, 1954.

⁴¹ Enneccerus, Ludwig. *Derecho de obligaciones* p. 36, § 231, 11.^a revisão por Heinrich Lehmann. In: Enneccerus, Ludwig; Kipp, Theodor; Wolff, Martin. *Tratado de derecho civil*. trad. espanhola da 35.^a ed. alemã, Barcelona, Editorial Bosch, 1947. t. 2, v. 1.

⁴² Ascarelli, Tullio. *Obbligazioni pecuniarie*. p. 445-6. In: Scialoja, Antonio; Branca, Giuseppe. *Commentario al Codice Civile*, Bolonha, Nicola Zanichelli Ed. e Roma, Soc. Ed. del Foro Italiano, 1959. reed. 1968.

chamado “nominalismo monetário”, pois a referência a qualquer outro valor que não o *legal* da moeda infringiria o preceito de ordem pública do seu poder liberatório ou curso forçado. Mas, no segundo caso (dívidas de valor), em que o devedor é obrigado a satisfazer o direito do credor à obtenção, recuperação ou recomposição de uma situação patrimonial predeterminada, tem aplicação o chamado “realismo monetário”, pois, a não ser assim, a situação patrimonial objeto da obrigação seria obtida apenas *formalmente* mas não *substancialmente*, de vez que é contingente ao poder aquisitivo efetivo e atual da moeda como instrumento de sua liquidação.

4.16 Neste ponto, a doutrina brasileira é muito clara, sendo especialmente feliz a síntese de Arnaldo Wald: as dívidas de dinheiro têm por objeto um *quantum*, as de valor têm por objeto um *quid*. Ver bibliografia nos itens 5.2 a 5.5 do meu trabalho Inconstitucionalidade da correção monetária de débitos fiscais.²⁸ Nesse trabalho, pelas mesmas premissas, refuto a correção monetária de créditos fiscais por equivaler à majoração *a posteriori* de uma dívida de dinheiro já definitivamente constituída.

4.17 Isto posto, é claro que, nas desapropriações, a indenização, que a Constituição manda ser “justa” (isto é, integral), configura, para o Poder Público, dívida de valor. Seu objeto é, como já vimos, a recomposição do patrimônio do expropriado, pela substituição do bem que dele foi compulsoriamente retirado por outro diferente em natureza, mas idêntico em valor, predeterminedo este pelo montante da ava-

liação, quer fixada em juízo, quer acordada amigavelmente (item 4.4).²⁹

A Constituição, ao mandar que a indenização seja paga “em dinheiro”, não a conceituou como dívida dessa natureza. Como vimos, a referência ao “dinheiro” não é em termos de *objeto* da obrigação do Poder Público, mas em termos de *instrumento* do seu pagamento (item 4.11). Tanto assim que, nas duas exceções que admitiu (como faculdade do expropriado ou como prerrogativa do Poder Público), exigiu que os títulos da dívida pública, que sirvam de meio de pagamento, tenham cláusula de “exata correção monetária” (item 4.8). Por certo, na prática será difícil provar que uma correção monetária não foi “exata”: mas, feita essa prova a contento do Judiciário, este poderá não apenas mandar completar a indenização, mas anular a própria desapropriação por ter sido inconstitucionalmente efetuada.

4.18 Por outro lado, não se poderia alegar que nas desapropriações a correção monetária só seja cabível naqueles dois casos excepcionais. O argumento equivaleria a sustentar obliquamente que, em todos os demais casos, ou seja, como regra geral, a indenização é dívida de dinheiro: mas a lei o desmente. Assim, a Lei n.º 4.686 de 21.6.1965 acrescentou ao art. 26 do Decreto-lei n.º 3.365/41 (Lei das Desapropriações) novo parágrafo mandando corrigir monetariamente o valor apurado e não pago dentro de um ano a contar da avaliação. Depois, a Lei n.º 5.670 de 2.7.1971 determinou, genericamente, que em caso algum o cálculo da correção monetária recairá (*sic*) sobre período anterior à vigência da lei que a tenha instituído. Em disposição transitória,

²⁸ *Resenha Tributária*, 1973, Seção 1.3, n. 23-6, p. 288-91; *adde* Wald, Arnaldo. Da correção monetária dos débitos das pessoas jurídicas de direito público decorrentes de contratos de empreitada. *Revista dos Tribunais*, v. 449, p. 42.

²⁹ Pontes de Miranda. *Tratado*, cit., v. 14, p. 198 e segs., § 1.617; *Comentários*, cit., 2.ª ed., v. 5, p. 429-59, §§ 6-8; Arruda Alvim. Desapropriação, indenização e valor corrigido. *Revista de Direito Público*, v. 14, p. 135.

essa lei estendeu sua aplicação aos casos em que já houvesse sentença, não passada em julgado, fixando "o valor do débito ou da indenização". Este dispositivo suscitou, no Supremo Tribunal, um debate não-encerrado, mas elucidativo para este trabalho.

4.19 No Recurso Extraordinário n.º 69.304, argüiu-se a inconstitucionalidade da Lei n.º 5.570/71, em caso em que os expropriados pleiteavam a correção monetária da indenização por já ter ocorrido a hipótese da Lei n.º 4.686/65 (não-pagamento após mais de um ano da avaliação). Não conhecido o RE, foram interpostos embargos, julgados, em 24.11.1971, prejudicados por não ter sido alcançado o *quorum* para declaração de inconstitucionalidade.⁸⁵

Nesse acórdão, o Ministro Luiz Gallotti, votando com a corrente favorável aos embargantes, pronunciou-se em termos que consagram todo o exposto neste capítulo. Assim, deixou claro que consideraria a Lei n.º 4.686/65 desnecessária para pôr em atuação o requisito constitucional de "indenização justa"; mas que, já que foi promulgada, a tem por inconstitucional ao impor àquele requisito um período de carência de um ano; e assim também a Lei n.º 5.670/71, ao fixar um limite temporal ao que a Constituição assegura ao expropriado como garantia absoluta.

4.20 Não me seria possível encerrar este capítulo, certamente não com maior autoridade, mas sequer com maior pertinência, do que transcrevendo estas palavras do Ministro Gallotti: "Nada poderia tornar mais forçosa a correção monetária do que as palavras "prévia e justa indenização em dinheiro", constantes do mandamento constitucional, auto-executável segundo a lição de Ruy Barbosa ("nenhuma legislação complementar se requer... para que (...)

operem e obriguem na sua maior plenitude as regras constitucionais de que a propriedade particular não será tirada ao seu dono (...) senão mediante justa indenização".⁸⁶

Essas palavras (da Constituição) excluem claramente qualquer possibilidade de prejuízo, para o expropriado, em decorrência da desvalorização da moeda (...)."⁸⁷

5. Tratamento tributário da indenização

5.1 Nada melhor para abrir este capítulo que um pronunciamento categórico do Supremo Tribunal em acórdão já antigo. "O preço da desapropriação, fixado por sentença transitada em julgado, torna-se uno e, portanto, irredutível. Resguarda-o a coisa julgada de qualquer dedução, ainda que por imposição fiscal. A lei (tributária) "alcança restritamente as transações sobre compra e venda (...). Não pode ser extensivamente aplicada aos casos de desapropriação, regidos por lei especial."⁸⁸

5.2 No mesmo sentido já houvera decisões do Tribunal Federal de Recursos.⁸⁹ Comentei esses acórdãos em meus trabalhos

⁸⁶ Barbosa, Ruy. *Comentários à Constituição de 1891* coligidos por Homero Pires, Rio de Janeiro, 1933, v. 2, p. 483.

⁸⁷ *Revista de Direito Administrativo*, v. 111, p. 234 e 236.

⁸⁸ Recurso Extraordinário n.º 28.195, *Diário da Justiça da União*, 24.12.1956, apenso, p. 2.465; *Arquivo Judiciário*, v. 118, p. 54. O grifo é meu.

⁸⁹ Agravo em Mandado de Segurança n.º 3.430, acórdão de 2.9.1945, *Diário da Justiça da União*, 16.10.1956, *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*. Seção Imposto de Renda, 1956 n. 808, Apelação Cível n.º 5.749, acórdão de 22.9.1954, *Revista dos Tribunais*, v. 241, p. 696, *Revista de Direito Administrativo*, v. 45, p. 222.

⁸⁵ *Revista de Direito Administrativo*, v. 111, p. 225-49.

já citados.⁴⁰ Acentuei então que as decisões do Tribunal Federal de Recursos focalizavam o caráter compulsório da desapropriação como distinto do caráter negocial da venda, à qual se referiam, para os efeitos do chamado “imposto de lucro imobiliário”, os arts. 1.º e 2.º do Decreto-lei n.º 9.330 de 12.6.1946 e suas alterações posteriores (art. 24 da Lei n.º 154/47, art. 4.º da Lei n.º 1.474/51 e art. 79 da Lei n.º 3.470/58). E sublinhei especialmente que a invocação, pelo Supremo Tribunal Federal, da coisa julgada como garantidora da fixidez do *quantum* seria claramente inaplicável a impostos que gravassem o preço ou o lucro dele oriundo: de modo que confirmava (mais uma vez) que a indenização não é preço, mas reposição do patrimônio do expropriado em sua situação anterior à desapropriação.

5.3 Por outro lado, poderia alegar-se, a propósito desse imposto dito “de lucro imobiliário”, a escola alemã de interpretação tributária, que sustentava que a definição legal dos fatos geradores deve-se entender referente à “substância econômica” e não à “forma jurídica” dos institutos a que se reporta a lei fiscal. Nesta ordem de idéias, houve decisões que entenderam a palavra “venda”, usada pelo Decreto-lei n.º 9.330/46, como abrangente de todas as transmissões onerosas da propriedade e, em consequência, julgaram devido o imposto também nas conferências de imóveis, efetuadas por pessoas físicas ao capital de sociedades. Por esse entendimento, seria irrelevante o fato de a desapropriação não ser venda, como também não o é a conferência de capital. Mas — além do repúdio generalizado daquela hermenêutica pela doutrina brasileira — no caso concreto da desapropriação e antes mesmo dos acórdãos citados, José Cavalcanti Neves, como Pro-

curador da Fazenda Nacional em Pernambuco, havia indicado a *ratio legis* como sendo a aprovação, pelo Congresso, de um parecer do então Senador Ferreira de Souza, pela rejeição de dispositivo do projeto governamental originário da Lei n.º 1.474/51, que pretendia generalizar a incidência a quaisquer modalidades de transmissão da propriedade.⁴¹

Em consequência, o Governo, quando quis estender aquela incidência às cessões de promessa de venda, teve de fazê-lo por norma legal específica (art. 4.º da Lei n.º 3.470/58). De resto, a interpretação vencida, recorrendo obviamente à analogia por extensão, estaria hoje expressamente vedada pelo Código Tributário Nacional (art. 108 § 1.º).

5.4 Nem por isso, entretanto, desapareceram de todo as argumentações que procuram base no chamado imposto de lucro imobiliário. O já citado art. 4.º da Lei n.º 2.786/56, além de revogar o § único do art. 27 do Decreto-lei n.º 3.365/41 (item 4.10), o substituiu por outro dispondo que “a transmissão da propriedade, decorrente de desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário”. Esse dispositivo, menos feliz em sua redação, deu origem a dois tipos de argumentos, ambos, a meu ver, desacertados, pelos quais se tem pretendido sustentar que a exoneração do imposto de renda nas desapropriações é restrita às hipóteses em que o expropriado seja pessoa física, não se aplicando, porém, àquelas em que seja pessoa jurídica.

5.5 Um primeiro tipo de argumento serviu de base ao Parecer Normativo CST n.º 228/72 apontado pela consultante em 1.2 (O anterior Parecer Normativo CST n.º 414/70, também indicado, é sem interesse porque, sem outro argumento que o de autoridade e sem citar qualquer dispo-

⁴⁰ *Revista de Direito Administrativo*, v. 75, p. 364; *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 162.

⁴¹ *Revista de Direito Administrativo*, v. 34, p. 441.

sitivo de lei, limita-se a afirmar que a diferença entre a indenização e o valor de ativo, consideradas as depreciações, é lucro tributável da pessoa jurídica). Já o Parecer Normativo CST n.º 228/72 funda-se no art. 161 § 5.º da Constituição, que dispõe que “a transferência da propriedade por desapropriação na forma deste artigo é isenta (sic) de impostos federais, estaduais ou municipais”. Ora, diz o Parecer Normativo, não sendo a “transferência da propriedade” fato gerador do imposto de renda, este é devido, nos termos dos arts. 153 e 248 do respectivo Regulamento, pelo expropriado pessoa jurídica sobre o resultado líquido da transação eventual que a desapropriação configura. Note-se que o Parecer Normativo CST n.º 228/72 é expressamente restrito aos casos regidos pelo art. 161 da Constituição, isto é, às desapropriações de propriedades rurais por interesse social (item 4.8). Todavia, como a expressão “transferência” (ou “transmissão”) da propriedade é também usada pela Lei n.º 2.786/56, a conclusão poderia pretender estender-se a todos os casos de desapropriação.

5.6 Assim entendido o argumento, respondendo-lhe com palavras do já referido Mallol Guarro.⁴³

Tendo definido a indenização como um requisito de legitimação do Poder Público ao exercício do próprio direito de expropriar, este autor daí conclui pela sua exoneração tributária total. Esta, diz ele, não se refere apenas aos impostos que pudessem recair “sobre o pagamento ou sobre qualquer outra consequência da desapropriação”, mas a quaisquer impostos incidentes “sobre a *transmissão* em si mesma” (o termo grifado é do autor), entendida esta no mais amplo sentido de “modificação coativa dos direitos do expropriado em razão do ato do expropriante”. Por esta resposta, já se vê que a Lei n.º 2.786/56 (e o

próprio art. 161 da Constituição), longe de terem incorrido em impropriedade de linguagem jurídica (da qual o Parecer Normativo CST n.º 228/72 teria querido tirar argumento), na realidade definiram corretamente a desapropriação, perante o Direito Tributário, como um fato *absolutamente neutro*. Cabe citar aqui, em perfeito paralelismo, palavras do Dr. Pedro Gordilho, patrono da agravante no caso Armour: “A desapropriação é, segundo a doutrina francesa, uma *opération blanche*, da qual não pode resultar nem lucro nem empobrecimento para o expropriado ou para o Estado.”⁴⁴

5.7 O segundo tipo de argumento mencionado em 5.4 foi indiretamente usado pelo Juiz Luiz Rondon Teixeira de Magalhães na sustentação de sua sentença no caso Armour (item 2.5), sem referir o chamado “imposto de lucro imobiliário”, mesmo porque já então revogado. Mas, citando o comentário de Rubens Approbato Machado à sentença,⁴⁵ o magistrado observou que o imposto de renda das pessoas jurídicas tributa o complexo dos resultados do exercício, irrespectivamente de suas origens salvo os casos expressos na lei, entre os quais não está a desapropriação. É claro que essa conclusão traz implícita a de que a única exoneração legal existente seria a da Lei n.º 2.786/56, esta, porém, relativa ao “lucro imobiliário” e, como tal, específica aos expropriados pessoas físicas.

5.8 Expressamente nesse sentido tem votado no Tribunal Federal de Recursos o Ministro Jarbas Nobre, sob o fundamento de que, mesmo admitindo-se que o imposto “de lucro imobiliário” das pessoas físicas,

⁴³ *Apud* voto do Ministro Esdras Gueiros no AMS n.º 65.612, *Resenha Tributária*, Seção 1.2, n. 213, p. 1.469, 1972.

⁴⁴ Approbato Machado, Rubens. Expropriação e renda — Anotações a uma decisão judicial. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, junho de 1969.

⁴⁵ Mallol Guarro, F. de. op. cit. p. 311-2.

hoje abolido, tenha existido como figura distinta do imposto de renda, só a ele se referia a Lei n.º 2.786/56, não sendo essa referência extensiva às pessoas jurídicas. Nesse sentido, votos vencedores no caso Rudge (item 2.9) e no da Imobiliária Paecará⁴⁸ e voto vencido no recurso de Revista n.º 1.404 (item 2.10). O argumento é usado também pelo Ministro Décio Miranda nos casos Rudge e Paecará e aparece, no despacho do Ministro-Presidente Rollemberg admitindo o RE da União na Revista n.º 1.404 (item 2.12), nestes termos: “O § 2.º do art. 27 da Lei das Desapropriações, mandando inserir pela Lei n.º 2.786/56, tem relação e consequência somente sobre o imposto de lucro imobiliário das pessoas físicas.”

5.9 A resposta a esse argumento está nos meus trabalhos anteriores (item 2.1), nos quais, como disse, focalizei respectivamente: a) o confronto entre a tributação das pessoas jurídicas com a do chamado “lucro imobiliário” das pessoas físicas; b) a sistemática legal da dicotomia entre “lucro operacional” e “resultados das transações eventuais”. Não teria propósito sobrecarregar o presente trabalho com a repetição desses estudos. Basta, aqui, esta remissão confirmatória, apoiada, ademais, nos fundamentos a seguir brevemente expostos.

5.10 A distribuição entre “lucro imobiliário” das pessoas físicas e “lucro real” das pessoas jurídicas é uma linha de argumentação hoje obsoleta, não só porque o Decreto-lei n.º 9.330/46 foi revogado pelo Decreto-lei n.º 94/66 como porque, já antes disso, a Lei n.º 3.470/58 e mais tarde a Lei n.º 4.506/64 haviam regulado a matéria de modo diferente. O imposto “de lucro imobiliário” do Decreto-lei n.º 9.330/46 atingia exclusivamente as vendas efetuadas esporadicamente por pessoas físicas, isto é, sem

caráter habitual e profissional com fim especulativo de lucro: neste caso — qualquer que fosse o tipo de atividade — a pessoa física era equiparada para efeitos fiscais à pessoa jurídica (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 27). Como, em se tratando de operações imobiliárias, na prática era difícil exigir escrituração regular daquelas pessoas jurídicas por assemelhação, levando, na maioria dos casos, a tributá-las pelo lucro arbitrado, o art. 81 da citada Lei n.º 3.470/58 instituíra um regime especial, dispensando a escrita e tributando isoladamente cada operação, embora por alíquota superior à das transações esporádicas. Mas, revelando-se falho também esse sistema, foi ele substituído por outro com caráter geral.

5.11 Assim, a Lei n.º 4.506/64 (art. 29) criou a “empresa individual” como figura nova equiparada às pessoas jurídicas para efeitos fiscais; e (art. 41) definiu como tal a pessoa física que explore habitual e profissionalmente, com fim especulativo de lucro, qualquer atividade econômica civil ou comercial, inclusive a compra e venda de imóveis (Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 58.400/66, adiante abreviado RIR, art. 16 § 1.º letra “b” n.º 1). Portanto, o regime do Decreto-lei n.º 9.330/46 (“lucro imobiliário”) continuou restrito às vendas de imóveis não abrangidas por aquele art. 41 da Lei n.º 4.506/64, isto é, as efetuadas esporadicamente por pessoas físicas (RIR, art. 129). A esses casos — e somente a eles — o art. 132 letra “b” do RIR referiu o art. 4.º da Lei n.º 2.786/56, *verbis*: “Estão isentos do imposto de que trata o art. 129 os lucros apurados pelas pessoas físicas na transmissão da propriedade decorrente de desapropriação amigável ou judicial” (grifei).

5.12 A esta altura, poder-se-ia sustentar que estava confirmada pelo Regulamento — embora não *por lei* — a tese de que a isenção (*sic*) do art. 4.º da Lei n.º 2.786/56 era restrita aos casos em que o expropriado fosse pessoa física. Posteriormente, porém,

⁴⁸ AMS n.º 69.097, *Resenha Tributária*, Seção 1.2, n. 102, p. 757, 1972; *Cefir*, v. 16, n. 65, p. 137, novembro de 1972.

o Decreto-lei n.º 9.330/46 foi revogado pelo Decreto-lei n.º 94/66 e, em consequência, desapareceu do RIR o correspondente art. 129. *Quid* quanto ao art. 132 “b”? Pela tese em exame, terá também desaparecido do RIR juntamente com o art. 129, de vez que só teria aplicação aos casos regidos por este. Mas esta conclusão exigiria admitir-se como premissa a revogação do art. 4.º da Lei n.º 2.786/56, no qual o art. 132 “b” do RIR, como disposição regulamentar, tem seu fundamento legal. Ora, o Decreto-lei n.º 94/66 não se refere ao art. 4.º da Lei n.º 2.786/56, quer no art. 2.º, em que revoga “o Decreto-lei n.º 9.330/46 e demais dispositivos legais sobre *tributação* de lucros apurados pelas pessoas físicas na alienação de propriedades imobiliárias” etc. (grifei); quer no art. 14, em que enumera as outras disposições legais que revoga, relativas a outras matérias de que trata. Em consequência, por esta linha de raciocínio, teríamos de aceitar o flagrante absurdo de que o desaparecimento de um dispositivo de um *decreto* regulamentar (o art. 129 do RIR) em consequência da revogação da lei a que correspondia (o Decreto-lei n.º 9.330/46) pudesse, por si só, *revogar* um dispositivo de *outra* lei (o art. 4.º da Lei n.º 2.786/56).

5.13 É claro que a corrente de opinião do Tribunal Federal de Recursos, mencionada em 5.8, não admite esse despautério: tanto assim que invoca como vigente o art. 4.º da Lei n.º 2.786/56, embora no contexto negativo de negar sua aplicabilidade às pessoas jurídicas. Ora, se o dispositivo está vigente — como de fato está — e se, por outro lado, ele não mais tem aplicação ao imposto “de lucro imobiliário” porque este está revogado, a conclusão necessária é que o argumento adotado pela citada corrente do Tribunal Federal de Recursos prova exatamente o contrário do que pretende. Ou seja, prova que se o art. 4.º da Lei n.º 2.786/56 está vigente e, por estar

vigente, não pode ser havido como vazio de conteúdo, então, originariamente ele se aplicava tanto às pessoas físicas como às jurídicas e hoje, depois da revogação do imposto das pessoas físicas, passou a aplicar-se *unicamente às pessoas jurídicas*, exatamente ao inverso do que se pretende invocá-lo para negar.

5.14 A conclusão, exposta nestes termos, é ainda confirmada por dois outros fundamentos. Primeiro, que a dicotomia de sistemática entre tributação da pessoa física e tributação da pessoa jurídica, em que se apóia o argumento refutado, nunca existiu realmente, ou, quando menos, desapareceu desde que a lei unificou aquela sistemática ao assemelhar o tratamento tributário das operações imobiliárias das pessoas físicas e das pessoas jurídicas: Lei n.º 3.470/58, art. 81 (item 5.10), Lei n.º 4.506/64, art. 29 e 41 (item 5.11) e, hoje, Decreto-lei n.º 515/69. O segundo fundamento é ainda mais importante, porque substantivo e não apenas sistemático: todos os dispositivos legais ou regulamentares, até mesmo o art. 161 § 5.º da Constituição, que tratam o assunto como *isenção*, embora formalmente válidos e vigentes, são substancialmente irrelevantes, inclusive (antes da revogação do Decreto-lei n.º 9.330/46) para as operações esporádicas não assimiladas às de pessoas jurídicas, porque se referem a uma hipótese de não-incidência. Este ponto já foi demonstrado em meu trabalho anterior,⁴⁶ mas, como tem sido contestado (razões do Procurador da República Dr. Célio Benevides de Carvalho e parecer do Subprocurador-Geral Dr. Cícero Fernandes, ambos no caso Rudge) e foi especificamente rejeitado pelo Tribunal Federal de Recursos no mesmo caso,⁴⁷ no capítulo seguinte volto brevemente ao assunto.

⁴⁶ *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 158-60.

⁴⁷ Ementa e voto do Ministro Décio Miranda, *Resenha Tributária*, Seção 1.2, n. 33, p. 204 e 211, 1972.

6. A desapropriação como hipótese de não-incidência

6.1 De início, recorde, brevemente por que por demais conhecida, a diferença entre “não-incidência” e “isenção”: a) “não-incidência” é a hipótese em que o tributo *não é devido* por não ter ocorrido o seu fato gerador, isto é, por não se ter verificado a hipótese a que a lei subordina a obrigação de pagá-lo (Código Tributário Nacional, art. 114); b) “isenção” é a hipótese em que o tributo *seria devido* por ter ocorrido o fato gerador da respectiva obrigação, mas o crédito correspondente a esta é excluído por disposição expressa de lei que, portanto, *lhe dispensa o pagamento* (Código Tributário Nacional, arts. 175 n.º I e 176).

6.2 A não-incidência pode manifestar-se de diferentes maneiras. A mais comum é aquela em que o legislador, ao estruturar o tributo pela definição do seu campo de incidência, deixa literalmente fora desse campo, ou expressamente exclui dele, hipótese que, por sua natureza, nele estaria contida. Esta poderia dizer-se “não-incidência legal”. Outra hipótese, que por contraste se chamaria “não-incidência factual”, é aquela em que o fato materialmente ocorrido não se identifica com o definido em lei como fato gerador da incidência.⁴⁸

6.3 Quanto à isenção, a doutrina está dividida. Alguns autores entendem que a lei que a prevê impede o nascimento da própria obrigação tributária, transformando o fato gerador em fato fiscalmente neutro.⁴⁹ Ou-

tros entendem que a isenção pressupõe a incidência, portanto a obrigação, e atua apenas sobre o crédito fiscal, cujo pagamento dispensa na hipótese considerada.⁵⁰ O Código Tributário Nacional, no citado art. 175 n.º I, filiou-se a esta corrente, que me parece a mais correta, sobretudo em nosso sistema jurídico, porque traça nitidamente a distinção entre a não-incidência como referente à *estrutura* do tributo, portanto de competência do legislador constitucional ou complementar, e a isenção como referente à *aplicação* do tributo, portanto de competência do legislador ordinário.⁵¹

6.4 Seja como for, por qualquer das posições doutrinárias examinadas, a isenção requer sempre disposição legal específica (Código Tributário Nacional, art. 176). Daí o esforço do fisco, placitado em alguns casos pelo Tribunal Federal de Recursos, para definir a posição da desapropriação perante o imposto de renda como configurando uma hipótese de *isenção* e de não-incidência. Por essa colocação, com efeito, pode-se arguir a inexistência de dispositivo que expressamente *isente* do imposto de renda os casos de desapropriação quando o expropriado se-

⁴⁸ Araújo Falcão, Amílcar de. *Fato gerador da obrigação tributária*. 1.ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964. p. 128-31; 2.ª ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1971; meu *Compêndio de legislação tributária*. 3.ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1960, p. 59; meu trabalho cit., *Revista de Direito Público*, v. 9, § 4/2, p. 159.

⁴⁹ Berliri, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milão, Giuffrè, 1957. v. 2, t. 1, p.

220. Bilac Pinto: Isenção fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 21, p. 357, ou *Estudos de direito público*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1951. p. 68. Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 1.ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1963. p. 276; 2.ª ed. 1972. Souto Maior Borges, José. *Isenções tributárias*. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969. p. 161 e segs.

⁵⁰ Donato Giannini, Achille. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim, UTET, s.d. 1956, p. 174; *Istituzioni di diritto tributario*. 9.ª ed., Milano, Giuffrè, 1969. p. 121 e 164; Araújo Falcão, Amílcar de. *Fato gerador cit.*, p. 113.

⁵¹ Meu *Compêndio*, cit., p. 75; meu trabalho cit., *Revista de Direito Público*, v. 9, § 4/5, p. 159.

ja pessoa jurídica — desde que, bem entendido, se negue esse efeito ao art. 4.º da Lei n.º 2.786/56. Mas essa colocação não é correta, como a seguir demonstro, mas como desde logo o indica o próprio dispositivo por ela invocado como um *deus ex-machina* e que entretanto não a socorre. Com efeito: o art. 4.º da Lei n.º 2.786 (desprezada, pela razão indicada em 5.13, sua referência ao “lucro imobiliário”), diz que “a transmissão da propriedade decorrente de desapropriação não ficará sujeita ao imposto”. Sublinhei as palavras significativas: “não ficar sujeita ao imposto” claramente tem que ver com a própria incidência deste e não apenas com seu pagamento; e a referência à “transmissão da propriedade”, até por não ser esta um fato gerador do imposto de renda (como se alegou em prol da conclusão oposta), generaliza a norma em termos de subtração do instituto, a que ela diz respeito, ao poder tributário em sua mais ampla acepção, isto é, em termos de não-incidência.

6.5 Tudo isto, porém, são observações apenas vestibulares, mesmo porque suscetíveis da contradição de serem argumentos literais. Mas outros existem, de natureza substancial, suficientes para mostrar que a desapropriação é hipótese de não-incidência. Destes, o principal é, naturalmente, a natureza da indenização. Esta, como já foi amplamente desenvolvido, é, do ponto de vista do Estado, uma legitimação do exercício de uma prerrogativa de soberania. E, do ponto de vista do expropriado, é o ressarcimento da perda coativa de um direito assegurado pela Constituição, perda essa que por sua vez é o conteúdo da prerrogativa estatal cujo exercício se legitima pela indenização. Esta é a matéria do capítulo 4 deste trabalho, a que remeto para recordar a fundamentação da afirmativa de que a indenização, sendo uma recomposição patrimonial, se por um lado acoberta o expropriado de prejuízo, por outro lado não lhe faculta a obtenção de um ganho. Desta conclusão em termos de tese, pode-se agora extrair a demonstração, baseada no regime

legal de tributação das pessoas jurídicas, de tratar-se de uma hipótese de não-incidência.

6.6 Pela Constituição, a competência tributária da União, na matéria, refere-se a “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 21 n.º IV). Pelo Código Tributário Nacional, essa fórmula é explicitada, em termos de conceituação genérica do fato gerador, como significando a aquisição da disponibilidade: a) do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; b) de acréscimos patrimoniais não-compreendidos no inciso anterior (art. 43). Como desenvolvi em meu trabalho já citado (RDP, v. 9, p. 153-6), essa definição do Código Tributário Nacional abrange as conceituações doutrinárias, ali analisadas, de “renda” (correspondente, terminologicamente, a “lucro” em se tratando de pessoa jurídica) e de “ganho de capital” (correspondente, nos mesmos termos, a “resultado de transações eventuais”). Por outro lado, em ambas as hipóteses, o elemento comum da definição do fato gerador pelo Código Tributário Nacional é a ocorrência de um acréscimo patrimonial: este é expressamente mencionado no inciso II do art. 43 e, no seu inciso I, deriva do termo “produto”, que, ressalvada a tautologia, significa algo “produzido” por um complexo patrimonial preexistente (capital, trabalho ou combinação de ambos) e portanto adicionado a esse complexo, em ambos os casos para livre disponibilidade pelo respectivo titular.

6.7 Passando agora à lei ordinária, temos de analisar, essencialmente, quatro dispositivos do RIR: a) o art. 153, que define como “lucro real” o lucro operacional de pessoa jurídica, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos (entende-se: positivos no primeiro caso e negativos no segundo) das transações eventuais (Lei n.º 4.506/64, art. 37 § 2.º; b) o art. 154, que, conjugado com o 155, complementa o anterior, definindo como “lucro operacional” da pessoa jurídica o resultado das suas ativi-

dades normais, determinado por sua escrituração em forma legal (Lei n.º 4.506/64, art. 41); c) o art. 243 letra "g", que, na parte útil, manda adicionar ao lucro real das pessoas jurídicas, para tributação em cada exercício financeiro, as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em consequência da venda de parte deste, que não representem restituições de capital (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 43 letra "h"); d) o art. 191, que dispõe que os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração, em forma legal, das pessoas jurídicas, destacadamente do lucro operacional.

6.8 Estes são os dispositivos aplicáveis: quem o diz é o Tribunal Federal de Recursos, ao citá-los para fundamentar sua decisão no caso Rudge, no sentido de ser devido o imposto pelo expropriado pessoa jurídica (item 2.9). Deles, a Fazenda Nacional referiu apenas o art. 243 (além do 129 e do 132) como tendo sido sua vigência negada pelo Tribunal Federal de Recursos no julgamento da Revista n.º 1.404 e, por esse fundamento, interpor Recurso Extraordinário para o Supremo Tribunal Federal (item 2.12). Mas, neste contexto, o art. 129 estando revogado e o art. 132 tendo sido aplicado, embora não da maneira que a Fazenda o entende (item 5.12), penso que esses dispositivos (ou, mais precisamente, os das leis a que correspondem) são irrelevantes para fundamentar o RE no art. 119 n.º III letra "a" da Constituição. Resta, pois, como relevante, apenas o art. 243 letra "g" do RIR, que agora cumpre examinar juntamente com os arts. 153, 154 e 191 também citados pelo Tribunal Federal de Recursos no caso Rudge como sendo os que regem a matéria.

6.9 Isto posto, pode-se, nesse exame, inverter a colocação do assunto pelo fisco e, em certos casos, pelo Tribunal Federal de Recursos. Como vimos, essa colocação é a de que, não se tratando de não-incidência, mas de isenção, e dependendo esta de dis-

posição específica de lei (Código Tributário Nacional, arts. 97 n.º VI e 176), essa disposição não existe (negando-se que seja o art. 4.º da Lei n.º 2.786/56). Para inverter a colocação, admito, *ad argumentandum*, que não se trate de não-incidência, mas observe que não somente a isenção, mas também a *incidência* depende de disposição específica de lei (Código Tributário Nacional, art. 97 n.º III). Esta, aliás, com maioria de razão, porque o dispositivo citado do Código Tributário Nacional é simples regra aplicativa de normas constitucionais: art. 19 n.º I e arts. 153 § 2.º (genericamente) e § 29 (especificamente). Colocada assim a questão, o problema resume-se em pesquisar qual, dentre os arts. 153, 154, 243 "g" e 191 do RIR (ou melhor, dentre os dispositivos *de lei* a que correspondem) é o dispositivo específico que determina a *incidência* do imposto de renda sobre a indenização recebida por uma pessoa jurídica por força de desapropriação.

6.10 O art. 153 define genericamente o lucro real como a soma do lucro operacional mais os resultados (positivos) das transações eventuais. O art. 154 define o lucro operacional como o resultado das atividades "normais" da empresa. Já aí temos uma conclusão importante: a desapropriação não está incluída nessa definição. Sendo o perdimento compulsório da propriedade de um elemento patrimonial, ela evidentemente não é *atividade* da empresa, muito menos "atividade normal". Para ulterior comprovação do óbvio, podemos trazer à colação os arts. 156 e 157. O art. 156 explicita que o lucro operacional é a diferença entre receita bruta operacional e custos, encargos, despesas, provisões e perdas. O art. 157 enumera taxativamente os elementos componentes da receita bruta operacional: a) produto da venda de bens ou serviços nas transações ou operações de conta própria; b) resultado das operações de conta alheia; c) recuperações ou devoluções de custos, dedu-

ções ou provisões; d) subvenções recebidas para custeio ou operação. Em nenhum desses itens se enquadra a indenização por desapropriação. Vejamos.

6.11 As letras *b* e *d* são evidentemente sem interesse. Restam as letras *a* e *c*. Invertendo a ordem: letra *c*: recuperação de “custos, deduções ou provisões”: nada quanto à recuperação (do valor) de bens patrimoniais. Letra *a*: “produto de vendas nas transações ou operações de conta própria”: a desapropriação, já sabemos, não é *venda*; também já sabemos que “venda” não é generalizável no sentido de “alienação”; mas, ainda que o fosse, não alcançaria a desapropriação que, por ser compulsória, não é “transação” ou “operação” de conta própria. Conclusão: a indenização recebida por desapropriação não integra o “lucro real” como elemento do “lucro operacional”. Pergunta: somar-se-á a ele como “resultado líquido de transação eventual”?

6.12 De “transações eventuais” a lei não dá definição. Infe-re-se, apenas, que são outras que as “atividades normais” da empresa, de que fala o art. 154 para definir o lucro operacional. Essa inferência resulta já do sistema do RIR, já do seu art. 191, simples norma regulamentar sem base legal (nem necessidade dela), que se limita a mandar escriturar os “resultados das transações eventuais” destacadamente do lucro operacional. O qualificativo “eventuais”, excluindo tratar-se de “atividade normal” da empresa nos termos do art. 154, *poderia* abranger as desapropriações. Mas não as abrange, porque “eventuais” qualifica *transações* e acabamos de ver que a desapropriação, sendo compulsória, não é “transação” da empresa.

6.13 Em resumo: a indenização por desapropriação não integra o lucro real, quer como elemento do lucro operacional, quer como resultado de transação eventual. Resta ver se acaso o integra por via de *reversão contábil*. Esta é a matéria do art. 243, quanto ao qual cabe falar em “reversão contábil”

porque, em seu *caput*, aquele dispositivo manda “adicionar ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro” as verbas que a seguir enumera. Logo, por definição essas verbas *não fazem parte* do lucro real, pois, a não ser assim, o art. 243 seria mera tautologia, mandando “adicionar” ao total de uma soma algo que já seria uma de suas parcelas. E, com efeito, pelo menos na maioria dos casos, as verbas enumeradas no art. 243 correspondem a despesas, custos, ou mutações patrimoniais, ou seja, a “não-receitas”, que a lei manda “adicionar” (melhor diria “reverter”) à receita *porque não as admite como deduções*. O que, de resto, confirma-se pela ressalva “para tributação em cada exercício”, mostrando tratar-se de regra sistemática para efeitos fiscais apenas.

6.14 Uma exceção a esse entendimento do art. 243 é a sua letra “g”, precisamente a que está em questão. Refere-se ela às “quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em consequência (...) da venda de parte do mesmo, desde que não representem restituições de capital”. Cabem aqui duas observações, ambas importantes, embora não no mesmo grau. A primeira é que o dispositivo se refere especificamente ao produto de *vendas*: este aspecto seria decisivo, de vez que a desapropriação não é venda, mas empresto-lhe menor grau de importância apenas porque é confirmação do que, neste trabalho, já foi demonstrado *ad satietatem*, convindo portanto evitar repeti-lo *ad nauseam*. Quando muito, com caráter de interesse histórico ou cronológico, lembro que o dispositivo já estava no RIR desde o Decreto-lei n.º 5.844/43 (art. 43 letra “h”). Assim, não há defasagem no tempo e todas as decisões, de qualquer data, que repeliram a assembléha da desapropriação à venda, são aplicáveis aqui: e, neste ponto, as decisões são pacíficas, inclusive as contrárias à tese defendida neste trabalho.

6.15 Vejamos a segunda observação evocada pelo art. 243 “g”, à qual, como disse,

atribuo maior grau de importância. O art. 243 "g" não se refere a uma despesa não-dedutível, mas a uma *receita*: o produto da venda de bens do ativo. Logo, como já disse em meu trabalho na *Revista de Direito Administrativo*, v. 75, p. 363, ele recairia fatalmente na tautologia de que falei, pois manda adicionar à receita o que já faz parte dela. Mas isto não acontece — e não acontece *unicamente* — em virtude da ressalva que o dispositivo contém: "desde que não representem restituições de capital". Em outras palavras, o sentido do art. 243 "g" é que o produto da venda de bens do ativo não se incorpora à receita do exercício em sua totalidade, mas apenas na parte em que configure um ganho, isto é, pelo excesso do preço de venda acima do valor de ativo do bem vendido.

6.16 Isto posto — e, repito, prescindindo do aspecto "venda" — para os casos de desapropriação, o art. 243 "g" do RIR (ou melhor, o art. 43 "h" do Decreto-lei n.º 5.844/43) contém *uma norma de não-incidência*. Em quaisquer casos, a norma do dispositivo é de incidência apenas — como não poderia deixar de ser — quanto ao ganho. Na desapropriação não há ganho: a indenização recebida é uma recomposição patrimonial. Portanto, a indenização reentra, *em sua totalidade*, na ressalva "que não represente restituição de capital", terminologia evidentemente sinônima de "recuperação patrimonial". Em resumo, o art. 243 "g" do RIR é uma norma de incidência quantitativamente limitada; ora, nas desapropriações a indenização enquadra-se totalmente na limitação; logo, aplicado *interpretativamente* às desapropriações (excluída a aplicação *direta* pela referência exclusiva às "vendas"), o art. 243 "g" do RIR configura uma norma *excludente da tributação*; o que vale dizer; uma norma de *não-incidência*.^{61a}

^{61a} Vide o *Apendice de jurisprudência*, em seguida a este trabalho.

7. Aspectos de detalhes e complementares

7.1 Está encerrado o assunto. O que resta são os aspectos que refiro no título e que ou confirmam a conclusão essencial já atingida, ou não são de molde a afetá-la. Nesta ordem de idéias, examinarei sucessivamente, mas sempre em breve para não alongar desnecessariamente um trabalho que já alcançou sua finalidade: a) o Decreto-lei n.º 1.260 de 26.2.1973, referido pela consultante em 1.3; b) os pontos circunstanciais da natureza do objeto social da pessoa jurídica ou da classificação contábil do elemento de seu ativo, que tenha sido desapropriado.

A. O Decreto-lei n.º 1.260/73

7.2 Este Decreto-lei, expedido nos termos do art. 55 n.º II da Constituição, foi aprovado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo n.º 14 de 26.4.1973. Seu objetivo precípuo é a concessão de um benefício fiscal, consistente na exclusão do lucro real das pessoas jurídicas, dos resultados da alienação, pactuada por prazo não superior a cinco anos, de imóveis integrantes do seu ativo imobilizado, adquiridos a não menos de cinco anos, desde que tais resultados sejam incorporados ao capital no prazo máximo de seis meses a datar do efetivo recebimento do preço. Interessa ao presente estudo o seu art. 5.º, que dispõe: "O benefício fiscal disciplinado neste Decreto-lei aplica-se, também, aos casos de imóveis objeto de desapropriação, observadas as mesmas condições."

7.3 Uma primeira observação a fazer-se é que, independentemente de quaisquer outras considerações, o art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.260/73 não seria invocável pela consultante: o benefício fiscal nele previsto é restrito aos imóveis do ativo fixo e o de cuja desapropriação se trata está registrado no ativo realizável (item 1.1). É certo que Henry Tilbery, em trabalho recente, dedicado especificamente à análise daquele Decreto-lei, entende de maneira diversa:

mas, pelos próprios termos em que essa opinião está expressada, veremos que ela não se aplica às hipóteses de desapropriação, a não ser facultativamente a critério da empresa interessada, neste caso a consultente.⁵³

7.4 Diz o autor citado que, em princípio, o Decreto-lei n.º 1.260/73 pode ser aplicado (entende-se: os benefícios nele previstos podem ser aproveitados) quando a imóveis destinados à exploração do objeto social por sociedades que tenham suas atividades paralisadas sem ter entrado em liquidação, “considerando que o fato dos imóveis estarem fora de uso não lhes retira a característica de ativo imobilizado”⁵⁴ Todavia, essa opinião, além de não ser diretamente aplicável à consultente porque o imóvel desapropriado não era “destinado à exploração do objeto social”, baseia-se essencialmente no Parecer Normativo CST n.º 384/70, que simplesmente traça regras formais, relativas ao tratamento contábil dos bens do ativo. Esta matéria, como adiante veremos, é irrelevante para o problema em exame, cuja solução, já atingida, ela não é suscetível de afetar.

7.5 Por outro lado, e principalmente, o autor citado manifesta opinião idêntica à nossa quando diz que “a definição legal do lucro real das pessoas jurídicas ... abrange a mais-valia contábil na venda de imóveis, mas não na desapropriação”.⁵⁴ Quanto a esta, refere e adota os pontos de vista, idênticos ao nosso, de Walter Barbosa Correia⁵⁵

⁵³ Tilbery, Henry. Comentário ao Decreto-lei n.º 1.260 de 1973 — A isenção do imposto de renda sobre lucros decorrentes da alienação de imóveis por pessoas jurídicas. *Suplemento LTr São Paulo*, n. 61/73, p. 281 e seg., maio de 1973.

⁵⁴ Tilbery, Henry. op. cit. p. 287.

⁵⁴ Tilbery, Henry. op. cit. p. 285.

⁵⁵ Barbosa Corrêa, Walter. Não-incidência, imunidade e isenção. *Revista de Direito Administrativo*, v. 73, p. 425; *Revista dos Tribunais*, v. 335, p. 37.

e de Ruy Barbosa Nogueira⁵⁶ quanto aos conceitos de não-incidência e de isenção.

Em seguida, opina que o art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.260/73 outorga uma “isenção imprópria”, da qual, entretanto, podem valer-se as empresas que preferiram evitar a discussão judicial da não-incidência. Neste sentido, considera aquele art. 5.º “medida louvável” porque “evidentemente inspirada no intuito de eliminar uma área de atrito entre contribuinte e fisco”, embora ressalve que “do ponto de vista da doutrina pura (sic), não descaracterize a situação como não-incidência que é”.⁵⁷

7.6 A meu ver, porém, esta opinião de Tilbery só é aceitável nos termos em que, aliás, o próprio autor tacitamente a coloca, de uma renúncia pela empresa expropriada, do seu direito à não-incidência. Esta não é, com efeito, matéria “de doutrina pura” mas de direito estrito, inclusive constitucional, como amplamente ficou demonstrado neste trabalho. O art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.260/73 em nada alterou esta situação porque não é norma instituidora de incidência. Se o fosse, seria passível de arguição (sic) de inconstitucionalidade; mas não é norma de incidência precisamente porque, outorgando, a título de benefício fiscal, uma isenção, aliás subordinada a limites e condições, pressupõe já existir a incidência (itens 6.1b e 6.3). Ora, repito, esta não só não existe, como é negada pela norma contrária de não-incidência, que está no art. 4.º da Lei n.º 2.786/56 (item 6.4), como já estava no art. 43 “h” do Decreto-lei n.º 5.844/43, consolidado no art. 243 “g” do RIR (item 6.16).

7.7 Assim sendo, o máximo que se poderia dizer do art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.260/73 é que, como norma legal, é inope-

⁵⁶ Barbosa Nogueira, Ruy. *Direito financeiro — curso de direito tributário* 3.ª ed., São Paulo, Bushatsky, 1971, p. 134-5.

⁵⁷ Tilbery, Henry, op. cit. p. 292.

rante, pois dá isenção a uma hipótese em que nenhum imposto é devido. Dir-se-á que o dispositivo não fala em “isenção”. De fato não o faz expressamente, mas, dispondo que “o benefício fiscal disciplinado neste Decreto-lei” aplica-se também aos casos de desapropriação, esta fazendo remissão tácita ao seu art. 1.º. Este, por sua vez, dispõe que os resultados da alienação de imóveis por pessoas jurídicas “serão excluídos do lucro real”, desde que observados os limites e as condições que prevê. Embora a fórmula “serão excluídos” do imposto pudesse convir à não-incidência, entretanto é claro que não é desta, mas de isenção que se trata.

7.8 Isto porque: a) a estipulação de limites e condições a uma *não-incidência*, matéria constitucional ou de lei complementar, seria incabível na lei ordinária, cuja competência, no caso, é apenas declaratória e não-constitutiva; b) pelo contrário, na outorga de uma *isenção*, a subordinação a limites e condições é perfeitamente compatível com a natureza do instituto e com a competência da lei ordinária (item 6.3); c) finalmente, o art. 1.º do Decreto-lei n.º 1.260/73, sendo genérico às “alienações”, abrange os casos *outros* que as desapropriações, quanto aos quais o benefício fiscal é efetivamente uma isenção, configurando, aliás, o único conteúdo útil do Decreto-lei como norma legal.

7.9 Assim, para os casos de desapropriação, o Decreto-lei n.º 1.260/73 — especificamente o seu art. 5.º — é inócuo a não ser como indicação à pessoa jurídica expropriada, de que, desde que renuncie *voluntariamente* a pleitear o seu direito à não-incidência, este lhe será reconhecido nos limites e nas condições que o referido ato legislativo estipula. Quem o diz é o próprio Tilbery, ao observar que o dispositivo não é de molde a realizar seu objetivo presumível de encerrar os litígios quanto à matéria deste trabalho, porquanto, “quando se tratar da desapropriação de um imóvel

do ativo realizável, portanto não-beneficiado pela “isenção”, a empresa poderá, se assim desejar, ainda defender a tese da não-incidência, a qual, conforme opinião das mais respeitáveis, também se aplica aos imóveis do ativo circulante”.⁸⁸

7.10 Em tais condições, é claro que o presente trabalho não poderia recomendar à consulente essa solução, que implicaria na renúncia a um direito que reputo líquido e certo, apenas para obter o seu reconhecimento sem os ônus de uma discussão judicial. Se agisse dessa forma, a empresa estaria, do ponto de vista jurídico, placitando uma ilegalidade, pois o Governo nada cede da sua posição, antes induz o particular a prestar-lhe um reconhecimento implícito. E, sob o ponto de vista prático, a empresa estaria invocando um “benefício fiscal” que, no seu caso, configuraria na realidade a limitação e o condicionamento de um direito que a Constituição e a lei lhe asseguram em sua plenitude. É caso de recordar o exemplo bíblico de Esaú trocando seu direito de primogenitura por um prato de lentilhas.

B. O registro contábil do imóvel desapropriado

7.11 Manifesta-se no Tribunal Federal de Recursos uma corrente, liderada pelo Ministro Godoy Ilha, no sentido de que, mesmo nos casos em que o direito da sociedade expropriada à não-incidência é reconhecido, caberia excetuar as hipóteses em que o seu objeto social seja a compra e venda de imóveis. Não é este o caso da consulente: mas o argumento poderia ressurgir sob outra forma, especificamente a de que, estando o imóvel objeto da desapropriação registrado no ativo realizável, sua situação seria, posto que individualmente, comparável à dos bens de sociedades imobiliárias como configurando “fundo de comércio” (item 1.1).

⁸⁸ Hilbery, Henry. op. cit. p. 292.

7.12 Escusa dizer que, pessoalmente, não comungo com a tese, bastando lembrar que dois dos meus pareceres anteriores foram expedidos a sociedades de objeto imobiliário: o de julho de 1957, não-apreciado judicialmente (item 2.2) e o de outubro de 1968 à Imobiliária Rudge (item 2.8). Mais significativo é, porém, o fato de que a tese referida não é decisiva no Tribunal Federal de Recursos: assim, a Imobiliária Rudge foi vencedora na Revista n.º 1.404 e, entre os fundamentos alegados pela União e acolhidos para subida do RE, não está o fato de tratar-se de imobiliária (item 2.10 e 2.12). Por outro lado, embora a Imobiliária Paecará tenha sido vencida no Tribunal Federal de Recursos, o acórdão afirma que “o produto da desapropriação, *em qualquer caso*, desde que revele acréscimo patrimonial apurado pelo balanço, incide no imposto de renda”.⁶⁰ (AMS n.º 69.097, cit. no item 5.8). As palavras que grifei, generalizando a solução a todas as hipóteses, mostram que a razão de decidir *não foi* a circunstância de tratar-se de empresa imobiliária.

7.13 No primeiro dos meus trabalhos citados enfrentei especificamente este ponto. Escrevi: “Não nos parece que (a conclusão) possa ser invalidada pela circunstância de tratar-se de empresa imobiliária, cujo negócio é a venda de terrenos, ou seja, precisamente dos bens expropriados, que, assim, constituíam para ela um fundo de comércio. Isto porque (...) a alienação de bens por desapropriação, a que a jurisprudência nega até o caráter de uma compra e venda, não pode ser considerada como uma transação do negócio do contribuinte. Como também ... (porque) ... para que a indenização possa ter a plenitude que a Constituição exige, o bem desapropriado deve sempre ser encarado como coisa fora de comércio, isto é, como um ele-

mento patrimonial não-destinado à alienação pelo seu proprietário.”⁶⁰

Ratifico isso que disse; mas me parece que, do reexame do assunto feito neste trabalho, decorrem ainda outros fundamentos até mais incisivos.

7.14 Mesmo que uma empresa tenha por objeto vender os bens que venham a ser desapropriados, as hipóteses não são equivalentes, nem jurídica nem economicamente. E isto não tanto porque a desapropriação não é venda, senão porque o seu objeto não é, especificamente, o bem expropriado mas, genericamente, o próprio direito de propriedade. Assim, o argumento não ficaria respondido nem mesmo com a prova de que, pela indenização, a empresa tenha recebido exatamente o mesmo que obteria numa venda livre. Com efeito, esta é contingente às condições do mercado, de modo que o qualificativo *exatamente* só seria válido em relação às condições vigentes no momento da expropriação. Mas ficaria ainda sem resposta a objeção de que, justamente por ser coativa a desapropriação e voluntária a venda, a empresa não teria sido indenizada pela perda da faculdade de vender quando melhor lhe conviesse.

7.15 É certo que esta ablação do fator volitivo do expropriado está presente em todos os casos de desapropriação, de modo que, se o argumento fosse levado às suas últimas consequências, tornar-se-ia impossível definir como “justa”, nos termos da Constituição, qualquer indenização. Mas não é isso que pretendo provar, senão apenas que o fato de tratar-se de bens normalmente destinados à venda não justifica que se considerem como diferentes, para efeitos fiscais ou outros, a desapropriação daqueles bens e a de bens não-destinados à venda. Para este efeito restrito, que é o que está em discussão, o argumento parece-me indu-

⁶⁰ Acórdão no AMS n.º 69.097, citado no texto em 5.8 e na nota 45.

⁶⁰ Revista de Direito Administrativo, v. 75, p. 365.

bitalvemente válido e suficiente, mesmo porque ignorá-lo implicaria em infração indireta do princípio constitucional de isonomia. Em outras palavras, estritamente em termos de recomposição patrimonial como requisito de qualificação do Estado ao exercício do direito de desapropriar, o fato de tratar-se de empresa imobiliária não justifica tratamento fiscal diferente, ao contrário do que entende uma corrente de opinião no Tribunal Federal de Recursos.

7.16 Voltando ao caso concreto, o que ficou dito, genericamente, quanto ao objeto social da sociedade expropriada tem evidentemente aplicação ao caso específico de bens que, não tendo a empresa aquele objeto, estejam registrados em seu ativo realizável. Quando muito, tratar-se-á de uma hipótese de impropriedade da intitulação contábil dos bens. Mas esta, como disse no item 7.4, ao comentar a opinião de Tilbery baseada essencialmente no parecer Normativo CST n.º 384/70, e especialmente, à vista do recente Parecer Normativo CST n.º 49/73, é meramente uma situação formal.

7.17 Tanto assim é, que aqueles Pareceres Normativos tratam dela, na hipótese de sua retificação voluntária (transferência de bens do ativo realizável para o imobilizado ou vice-versa) como operação fiscalmente neutra, salvo, é claro, quanto à subordinação dos segundos à correção monetária compulsória, de que estão excluídos os primeiros. Substancialmente, porém, a intitulação contábil adotada, para os bens do seu ativo, por empresa não-imobiliária é sem influência sobre o tratamento fiscal da sua desapropriação, pelas mesmas razões indicadas, no mesmo contexto, quanto ao próprio objeto social da empresa.

8. Conclusão

8.1 Em face de todo o exposto, concluo, pelos mesmos fundamentos de meus trabalhos anteriores, acrescidos dos expostos no presente, que a diferença a maior entre a indenização recebida por pessoa jurídica de

qualquer objeto e o valor de ativo de bens de qualquer natureza ou intitulação contábil, em razão da desapropriação destes, não incide no imposto de renda.

S.P. 4.9.73 — Rubens Gomes de Sousa. Professor na Universidade de São Paulo (1949-1963). Consultor Jurídico em matéria fiscal, São Paulo.

APENDICE DE JUDISPRUDÊNCIA

A conclusão atingida no texto em 6.16 não é simplesmente uma construção teórica. O Poder Judiciário, como não poderia deixar de ser, não a ignora e, como demonstração prática disto, indico a seguir os casos, dos mais antigos aos mais recentes, em que a *ratio decidendi* foi precisamente tratar-se de uma hipótese de não-incidência e não apenas de isenção:

a) o acórdão do Supremo Tribunal Federal no RE n.º 28.195, publicado em 1956 e citado no texto em 5.1;

b) a sentença, publicada em 8.3.1962, do Juiz Francis Selwin Davis, da 2.ª Vara da Fazenda Nacional em São Paulo, concedendo mandado de segurança a Indústria Mecânica Cavallari S.A., confirmada pelo acórdão de 6.12.1963 da 1.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos no AMS n.º 29.512 (cf. meus trabalhos cit., *Revista de Direito Administrativo*, v. 75, p. 368, e *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 164);

c) a sentença de 23.9.1966 do Juiz Ziegler de Paula Bueno, da 1.ª Vara da Fazenda Nacional em São Paulo, concedendo mandado de segurança a Orquima Indústrias Químicas S.A. (*Resenha Tributária*, n.º 107, 1966), confirmada pelo acórdão de 28.6.1967 da 3.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos no AMS n.º 54.259 (DJU de 5.7.1967, p. 2.095), do qual foram rejeitados o RE e o Agravo para fazê-lo subir (despacho de 24.5.1969 do Ministro Adalicio Nogueira no DJU de 6.6.1969 p. 2.413); cf. a respeito deste caso, comentários em Ruy Altenfelder: Imposto de renda e desapropriação, no jor-

nal *Diário de São Paulo* de 27.10.1966 e no meu trabalho cit., *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 164;

d) a sentença de 3.5.1969 do Juiz José Pereira Gomes Filho, da 6.^a Vara Federal em São Paulo, julgando procedente a ação ordinária proposta por Imobiliária Rudge (comentários em meu trabalho cit., *Revista de Direito Público*, v. 9, p. 165) e o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (pleno) na Revista n.º 1.404 no mesmo caso (cit. no texto em 2.8 a 2.12), pendente de RE no Supremo Tribunal Federal (no texto: (6.8);

e) o acórdão de 7.10.1970 da 3.^a Turma do Tribunal Federal de Recursos no AMS n.º 65.512 (caso Armour); o despacho de 7.6.1972 do Ministro Armando Rollemberg denegando o RE no mesmo caso; e o despacho de 23.11.1972 do Ministro Luiz Gallotti indeferindo o Agravo interposto ao Supremo Tribunal Federal para subida daquele RE (no texto: 2.6 e 2.7);

f) o voto de 24.11.1971 do Ministro Luiz Gallotti no RE n.º 69.304, não julgado no mérito, citado no texto em 4.19 e 4.20;

g) a sentença de 30.5.1972 do Juiz Miguel Jeronymo Ferrante, da 5.^a Vara Federal em São Paulo, concedendo mandado de segurança preventivo a impetrante não-identificado (*Resenha Tributária*, Seção 12, n. 106, 1973);

h) a sentença de 4.9.1972 do Juiz José Pereira Gomes Filho, da 6.^a Vara Federal em São Paulo, concedendo mandado de segurança a impetrante não-identificado (*Resenha Tributária*, Seção 12, n. 2, 1973);

i) a sentença de 8.3.1973 do Juiz Caio Plínio Barreto, Substituto da 1.^a Vara Federal em São Paulo, julgando procedente ação declaratória proposta por Bartira Empreendimentos Cíveis Ltda. (*Resenha Tributária*, Seção 12, n.º 81, 1973), atualmente pendente de julgamento pelo Tribunal Federal de Recursos na Apelação Cível 35.923 (DJU de 27.8.1973);

j) outra sentença do mesmo Juiz Caio Plínio Barreto, concedendo mandado de segurança a impetrante não-identificado (Irmãos Hergett S.A. Indústria e Comércio), citada pelo Ministro Décio Miranda em seu voto no Tribunal Federal de Recursos no caso Rudge (*Resenha Tributária*, Seção 12, n. 33, p. 215, 1972), como tendo sido reformada pela 1.^a Turma do Tribunal Federal de Recursos no AMS 63.921 (DJU de 4.7.1969); o caso, que conheço por certidão, está pendente desde maio de 1971 na Procuradoria da República junto ao Supremo Tribunal Federal, em RE 72.014, não admitido no Tribunal Federal de Recursos, mas subido em Agravo.