

## IMPOSTO DE RENDA – DESAPROPRIAÇÃO – INDENIZAÇÃO

– *Arguição de inconstitucionalidade parcial do inciso II, do § 2º, do art. 1º do Decreto-lei federal 1.641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro à pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao Poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, modo privado. O quantum auferido pelo titular da propriedade expropriada e, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da “justa indenização” prevista na Constituição (art. 153, § 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão “desapropriação”, contida no art. 1º, § 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.641/78.*

### SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação 1.260

*Representante:* Procurador-Geral da República

*Representados:* Presidente da República e Congresso Nacional

*Relator:* Sr. Ministro Neri da Silveira

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade, julgar procedente a representação e declarar a inconstitucionalidade da expressão “desapropriação” contida no inciso II, do § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei 1.641, de 7 de dezembro de 1978.

Brasília, 13 de agosto de 1987. – *Néri da Silveira*, Presidente e Relator.

### RELATÓRIO

O *Sr. Ministro Néri da Silveira* (Relator): Com fundamento no art. 119, item I, letra I, da Constituição Federal, o Dr. Procurador-Geral da República, acolhendo pretensão do Instituto dos Advogados de São Paulo, consubstanciada no expediente de fls. 4/19, arguiu a inconstitucionalidade parcial do item II, § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei 1.641, de 7.12.1978, que determinou a incidência do imposto de renda sobre os lucros auferidos por pessoa física na alienação de imóveis, incluindo, assim, neste conceito, a desapropriação.

2. O dispositivo supracitado, cuja inconstitucionalidade ora se argüi, tem este teor:

“Art. 1º – Constitui rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física em decorrência de alienação de imóveis, no que exceder a Cr\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de cruzeiros) no ano-base.

§ 1º – ( . . . )

§ 2º – Para efeitos do disposto neste artigo, consideram-se:

I – ( . . . )

II – Alienação: as operações que importem na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de imóveis ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, doação em pagamento, doação, desapropriação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis e contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou cessão de direitos à sua aquisição.”

3. No expediente de que se originou a representação, o Instituto dos Advogados de São Paulo, a par de discorrer, analiticamente, sobre cada um dos três fundamentos básicos de que se valeu para argüir a inconstitucionalidade do supratranscrito dispositivo, sintetizou-os dessa forma: a) não ser a Lei 2.786, de 1965, que determinou a não-incidência do imposto sobre lucro imobiliário, nas desapropriações, suscetível de alteração mediante a expedição de decreto-lei, que, a seu ver, é instrumento legislativo inidôneo para alterar a lei; b) que a indenização expropriatória não se enquadra no conceito previsto no art. 21, item IV, da Constituição Federal, quanto a renda e proventos de qualquer natureza; e c) que a justa indenização prevista, para o caso de desapropriação, pelo art. 153, § 22, da Lei Fundamental, não há de sofrer qualquer redução decorrente de grama tributário.

4. Solicitadas informações, veio aos autos a Mensagem 298, do Excelentíssimo Sr. Presidente da República, acompanhada de parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, onde se pretende demonstrar a constitucionalidade do inciso II, do § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei 1.641, de 1978, anotando-se, em resumo:

– que, na hierarquia dos atos legislativos, encontram-se o decreto-lei e a lei no mesmo plano do ordenamento jurídico, “havendo, tão-somente, uma discriminação constitucional das matérias, em razão do processo legislativo de cada norma, assim como a necessidade da ocorrência de

condições anteriores e posteriores à edição do decreto-lei na forma do art. 55, da Constituição, a fim de que o mesmo seja convalidado” (fls. 69), bem assim que a matéria tributária se encontra no âmbito da competência prevista no item II, do citado dispositivo constitucional;

– que, ao contrário da afirmação constante da exposição do Instituto, a tributação de ganhos obtidos em razão de desapropriação não é uma novidade instaurada com o advento do Decreto-lei 1.641, de 1978, mas que o “imposto em tela, criado pelo Decreto-lei 9.330, de 10.6.46, sob a forma de imposto de renda sobre os lucros das pessoas físicas em operações imobiliárias, tem, atualmente, disciplinamento através do Decreto-lei 1.641, de 1978 (arts. 1º a 6º) e do Decreto-lei 1.814, de 28.11.80 (art. 8º), consolidadas, todas essas normas, no art. 11, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450, de 4.12.80, e no Decreto-lei 1.950, de 14.7.82 (sic) (fl. 71);

– que, “de acordo com a sistemática atual, constitui rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física em decorrência de alienação de imóveis no ano-base (art. 11 do Decreto-lei 1.950, de 1982)” (fls. 71), ressaltando-se, ainda, haver o legislador equiparado, para efeitos tributários, a desapropriação à alienação, na forma do permissivo contido no art. 110, do Código Tributário Nacional, sendo lícito ao legislador alterar o conceito de desapropriação, incluindo-a entre as modalidades de alienação da propriedade imobiliária. Afirmou-se, noutro passo, que, “no caso vertente, tributa-se, não o ato jurídico da desapropriação, nem o valor que tenha sido pago ao expropriado, tributa-se, isso sim, o acréscimo patrimonial que por ele haja sido obtido” (fls. 74), assegurando-se, assim, ao proprietário do bem expropriado a justa indenização preconizada no art. 153, § 22, da Constituição Federal.

As informações prestadas pelo Exmo. Senhor Presidente do Congresso Nacional vieram aos autos, às fls. 80, instruídas com o pronunciamento de fls. 81, que, ao discorrer sobre a tramitação, no âmbito do Poder Legislativo, do decreto-lei em apreço, fez anexar as cópias de fls. 97/104, que versam sobre o correspondente processo legislativo.

Opinou a Procuradoria-Geral da República (fls. 107/117) “pela procedência da representação, declarada a inconstitucionalidade da palavra ‘desapropriação’ contida no art. 2º, § 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.641, de 7 de dezembro de 1978” (fls. 117).

É o relatório, do qual a Secretaria remeterá cópia aos Srs. Ministros, de acordo com o art. 172, do Regimento Interno.

## VOTO

O Sr. Ministro Néri da Silveira (Relator): O Subprocurador-Geral da República, Dr. Moacyr Antonio Machado da Silva, em parecer aprovado pelo ilustre Procurador-Geral, Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence, assim examinou, em seu mérito, a representação (fls. 109/117):

“Inexiste vício de inconstitucionalidade formal, a pretexto de não ser o decreto-lei instrumento idôneo para alterar a Lei 2.786, de 1956.

No regime constitucional vigente, o decreto-lei tem a mesma hierarquia da lei ordinária. Atendidos os pressupostos de urgência ou de interesse público relevante, o decreto-lei pode incidir validamente sobre as matérias relacionadas nos vários incisos do art. 55, sem a limitação apontada.

As informações fazem, a propósito, oportuna citação de Victor Nunes Leal, segundo o qual a caracterização da norma como lei formal somente pode ser feita em razão da competência legislativa atribuída pela Constituição ao órgão de que emane (*Problemas de Direito Público*, Rio, Forense, 1ª ed., 1960, p. 68). E assinala o eminente autor: “O valor formal da lei é exatamente igual ao do decreto-lei, pois uma e outro resultam do exercício do poder legislativo” (op. cit., p. 69).

Para restringir o campo de análise à matéria tributária e à possibilidade de o decreto-lei estabelecer nova hipótese de incidência, basta referir a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, orientada no sentido de que esse ato legislativo pode instituir ou aumentar tributo, não obstante o sentido restritivo que se pretende atribuir à palavra “lei”, empregada no art. 153, § 2º, da Constituição Federal (RE 99.698, 99.705, 99.715 e 99.790, DJ de 17.6.83; RE 100.068, DJ de 19.8.83; RE 100.050, RE 100.051, RE 100.063 e RE 100.076, DJ de 10.6.83).

Resta, portanto, o exame dos aspectos suscitados no tocante à inconstitucionalidade material.

Ressalta-se, de início, que não há uniformidade na conceituação econômica de renda, dividindo-se a doutrina em duas teorias: a) a da renda como atributo da fonte geradora permanente, confundível com esta (*source of income theory*), de origem britânica; e b) a da renda como acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (*increment of wealth theory*), de

origem norte-americana, conceito que compreende inclusive as hipóteses de alteração do valor monetário dos elementos de capital, ainda que este tenha permanecido fisicamente inalterado (*capital gains*).

Ante tal imprecisão, as legislações dos vários países ora se servem de um ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador do imposto de renda (cf. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 5ª ed., 1973, p. 169 a 172). O Código Tributário Nacional abriga as duas teorias, destacando o rendimento, assim entendido o ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, que reúna os três elementos do conceito clássico de renda (proveniência de fonte patrimonial permanente, possibilidade de reprodução periódica e resultado de exploração do patrimônio por seu titular), e encerrando na expressão “proventos de qualquer natureza” os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de rendimento (art. 43, itens I e II) (ver Rubens Gomes de Souza, *Imposto de Renda e Desapropriação in Revista de Direito Público* 9, p. 154, e Aliomar Baleeiro, op. cit., p. 169-170).

Importa destacar, porém, que a legislação do imposto de renda, ao disciplinar a matéria pertinente aos ganhos de capital, sempre vinculou a incidência do tributo à idéia de ganho ou lucro na alienação voluntária de imóveis, excluída a hipótese de simples restituição de capital (cf. Rubens Gomes de Souza, cit., p. 154-155; Gilberto de Uchoa Canto, não incidência. . . in *Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Rev. dos Tribunais*, 1975, p. 5).

No que se refere especificamente à desapropriação, o art. 27, § 2º, do Decreto-lei 3.365, de 1941, na redação do art. 4º da Lei 2.786, de 21.5.56, dispõe, *in verbis*:

“A transmissão de propriedade decorrente de desapropriação amigável ou judicial não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário”.

A expressão “imposto de lucro imobiliário” não constitui denominação de nenhum tributo específico, mas sim do próprio imposto de renda incidente sobre o lucro na venda de propriedades imobiliárias. Tanto isso é certo que, ao ser criado pelo Decreto-lei 9.330, de 12.6.46, já se encontrava consolidado no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 24.239, de 1947 (arts. 92 e 95), como caso especial de arrecadação na fonte, tratamento esse mantido nos regulamentos posteriores (cf. Rubens Gomes de Souza, *Imposto de Renda – Desapropriação, in*

RDA 75, p. 361; Gilberto de Uchoa Canto, op. cit., p. 5).

A disposição transcrita, como assinala Rubens Gomes de Souza, visou assegurar ao expropriado a plenitude da indenização, em obediência ao disposto no art. 141, § 16, da Carta de 1946, correspondente ao art. 153, § 22, da Constituição vigente. Observa identicamente Ruy Barbosa Nogueira que “não se trata de uma isenção do Imposto de Renda, mas de uma não-incidência” e, em outra passagem, complementa (Desapropriação e Imposto sobre a Venda, in Estudos Tributários, SP, 1974, p. 440 e 446):

“Essa intributabilidade decorre da Constituição. Garante esta o direito de propriedade em toda sua plenitude, sujeitando-o apenas ao direito de desapropriação pelo Poder Público, desde que mediante justa indenização ao proprietário”.

A indenização justa, segundo a explicitação do Decreto-lei 3.365, de 1941, corresponde ao valor atualizado do bem expropriado, determinando seu art. 26 que esse valor seja contemporâneo da avaliação. Tem a indenização o caráter de uma recomposição patrimonial, inerente ao próprio conceito de desapropriação, que se traduz concretamente na substituição compulsória de um bem patrimonial pelo seu equivalente em dinheiro. Essa correlação foi assim descrita por Carlos Maximiliano sob o regime constitucional de 1946 (Comentários à Constituição Brasileira, 5ª ed., 1954, p. 107/8):

“A indenização é a substituição de um bem jurídico, tirado do patrimônio individual, por outro equivalente... A compensação há de ser tal que restabeleça a igualdade entre o patrimônio do expropriado antes da desapropriação e depois dela. Deve o particular ficar como se nada houvesse perdido... Calcula-se e determina-se a compensação de modo que o proprietário não perca nem ganhe com o desfazer-se do seu bem”.

Essa é, de resto, a opinião indiscrepante da doutrina. Gilberto De Uchoa Canto pondera que a indenização não deve proporcionar ao expropriado qualquer lucro ou ganho suscetível de tributação (op. cit., p. 9), enquanto Seabra Fagundes considera que a indenização só será justa se puder repor o expropriado na situação econômica que desfrutava antes da desapropriação (*Da Desapropriação no Direito Brasileiro*, Freitas Bastos, 1949, p. 343). Ruy Barbosa Nogueira, por igual, observa que a justa indenização constitui apenas um parâmetro de reposição, e não de lucratividade ou de “mais-valia” (op. cit., p. 454). E Solidão Leite, por sua vez, assinala que “a indenização,

segundo a inteligência dada pela jurisprudência francesa à lei que nos serviu de modelo, visa apenas a repor em dinheiro no patrimônio do requisitado o equivalente ao que saiu em espécie, sem que daí resulte nem um empobrecimento, nem um enriquecimento” (*Requisições militares e civis*, p. 54, apud Gilberto de Uchoa Canto, op. cit., p. 11).

A desapropriação, com efeito, não constitui negócio jurídico de direito privado, nem a indenização garantida pela Constituição Federal pode ser confundida com o preço na venda. Trata-se de ato de direito público, que tem como consequência de direito privado a transferência da propriedade, à inteira revelia da vontade do expropriado. O pagamento da indenização é condição de legitimidade da desapropriação, mas, como bem acentua Enzo Cappacioli, “não está, como o preço na venda, em correlação causal com a transferência do bem” (*Sulla natura dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, Milano, 1953, fasc. 2, p. 365).

Mesmo nos casos de desapropriação amigável, não é possível considerar a hipótese de transferência voluntária, sendo certo que no passado, quando predominava a concepção de que a desapropriação constituía uma “venda forçada”, os autores afastavam o caráter voluntário da aludida transferência, se ocorria acordo sobre a indenização. A expressão “desapropriação consensual”, aliás, significa, em última análise, uma *contradictio in terminis*. O consenso sobre a medida da indenização, consoante ponderação de Zanobini, não transforma a desapropriação numa transferência voluntária (Guido Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, 3ª ed., Milano, 1948, v. 4, p. 215).

Não procede a alegação de que antes da Lei 2.786, de 1956, a transmissão da propriedade decorrente da desapropriação estava sujeita ao imposto sobre lucro imobiliário. Já nessa época o Supremo Tribunal Federal e o Tribunal Federal de Recursos haviam firmado jurisprudência no sentido da não-incidência do imposto nas desapropriações, tendo em vista precisamente que o caráter coercitivo da alienação excluía o negócio jurídico de compra e venda e que a indenização não tinha a natureza de preço ou valor de venda (Supremo Tribunal Federal, RE 28.195, DJ de 24.12.56, p. 2.465; Tribunal Federal de Recursos, Agravo em Mandado de Segurança 3.430, *Revista Forense*, 1956, p. 808, e Apelação Cível 5.749, *Revista dos Tribunais* 241/696).

Já na vigência da Lei 2.786, de 1956, pretendu-se, não raras vezes, que esse dispositivo, somente se aplicasse às pessoas físicas. O Tribunal Federal de Recursos, no entanto, em seguidos pronunciamentos, adotou a tese da não-incidência ampla, ou seja, em relação a toda desapropriação, quer recaísse sobre imóveis de pessoas físicas, quer de pessoas jurídicas, destacando o Exmo. Sr. Ministro Néri da Silveira, então integrante daquele Egrégio Tribunal, em voto proferido no Recurso de Revista 1.404/SP, que a regra tinha o sentido de preservar a justa indenização e assim assegurar a vigência de um princípio maior de índole constitucional (Pleno, *Lex-Jurisprudência* do TFR 4, p. 106). Essa jurisprudência está hoje compendiada na Súmula 39 do Tribunal Federal de Recursos, assim redigida:

“Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.”

O Supremo Tribunal Federal, por igual, firmou orientação convergente, no julgamento do RE 72.014/SP (Pleno, RTJ 74/703), do RE 77.431/SP (Pleno, RTJ 73/500) e do RE 92.253/SP (Pleno, RTJ 95/1.354). O entendimento da Suprema Corte pode ser sintetizado neste trecho do voto do Exmo. Sr. Ministro Djaci Falcão, proferido no RE 72.014, do qual foi relator:

“Acontece que na desapropriação não se opera uma venda, não havendo cogitar da existência de lucro. Na desapropriação há um ato jurídico complexo de direito público, um ato de soberania, por força do qual se dá a perda da propriedade de pessoa física ou jurídica, “por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro” (art. 153, § 22, da CF). Impõe-se o pagamento do justo valor em dinheiro, a fim de recompor o patrimônio do expropriado, pela perda sofrida. Não se cuida, vale insistir, de operação de venda, nem mesmo de venda forçada, conceito hoje superado. A rigor, não se busca o elemento preço, próprio do contrato de compra e venda, mas a reposição no patrimônio do expropriado do justo valor do bem de que ficou privado. Em síntese, objetiva-se o resguardo da integridade do patrimônio. Por isso, não é de se permitir que a indenização seja alcançada pelo imposto, sob pena de afetar a sua integralidade, assegurada, de modo inidivíduo, pela Constituição Federal, ao inserir no § 22, do seu art. 153, a locução justa indenização”.

O art. 1º, § 2º, item II, do Decreto-lei 1.641, de 7.12.78, portanto, ao incluir a desapropriação

entre as modalidades de alienação de imóveis suscetíveis de constituir rendimento tributável pelo imposto de renda, é ofensivo ao art. 153, § 22, da Constituição Federal, que garante a justa indenização nas desapropriações.

O parecer, em conclusão, é pela procedência da representação, declarada a inconstitucionalidade da palavra “desapropriação” contida no art. 1º, § 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.641, de 7 de dezembro de 1978”.

No RE 77.431/SP, acerca de imposto de renda, anotou o ilustre Ministro Xavier de Albuquerque (RTJ 73/500):

“Aliás, decisões anteriores do Supremo Tribunal Federal têm afirmado princípio coincidente com o que acolhe o acórdão recorrido, no sentido de que o tributo previsto para o caso de venda não incide no caso, diverso, de desapropriação.

Uma delas, proferida em 27.10.55, antes mesmo de a Lei 2.786/56 modificar o art. 27 da Lei das Desapropriações, para tornar expressa a não-incidência do imposto de lucro imobiliário na transmissão da propriedade decorrente de desapropriação amigável ou judicial, decidiu-se nos termos desta ementa (RE 29.432, da Desapropriação no Supremo Tribunal Federal, de Jardel Noronha e Odaléa Martins, I/262):

“Imposto sobre lucros imobiliários em venda de propriedade imobiliária: não incide sobre as desapropriações, em que o proprietário é compulsoriamente privado do que lhe pertence, faltando-lhe, assim, o arbítrio para a livre disponibilidade, condição para cogitar de lucro”.

No mesmo sentido, julgou-se, em 3.11.64, o Ag. 31.206 (coletânea citada, I/300)”.

No RE 92.253/SP, a Primeira Turma, sobre a espécie, acentuou (RTJ 95/1.356):

“3. Além disso, o Poder Judiciário, para bem aplicar os dispositivos constitucionais, tem de fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir como legítimo que o imposto de renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda e cuja interpretação fere outro dispositivo da própria Constituição: o do preço justo”.

Não se dá, em realidade, na desapropriação, transmissão da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não há venda do bem ao Poder expropriante. Não se configura, dessa maneira, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, *modo privado*. O *quantum* auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, “por necessidade ou utilidade pública ou

por interesse social". Tal o sentido da "justa indenização" prevista na Constituição (art. 153, § 22). Nesse sentido, já votei, quando integrava o colendo Tribunal Federal de Recursos, no Recurso de Revista 1.404/SP, referido no parecer suso transcrito.

Afastando, dessa maneira, a alegação de inconstitucionalidade formal do Decreto-lei 1.641, de 7.12.78, como bem demonstrou o parecer da Procuradoria-Geral da República, acolho, entretanto, o fundamento da entidade suscitante, segundo o qual a justa indenização, garantida no art. 153, § 22, da Lei Maior, não pode ser reduzida pela incidência do imposto de renda.

Do exposto, julgo procedente a representação e declaro a inconstitucionalidade da expressão "desapropriação", contida no art. 1º, § 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.641, de 7 de dezembro de 1978.

## EXTRATO DA ATA

Rp. 1.260-3-DF. Rel.: Min. Néri da Silveira. Rpte.: Procurador-Geral da República. Rpdos.: Presidente da República e Congresso Nacional.

Decisão: julgou-se procedente a Representação e declarou-se a inconstitucionalidade da expressão "desapropriação" contida no inciso II, do § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei 1.641, de 7 de dezembro de 1978. Decisão unânime. Plenário, em 13.8.87.

Presidência do Sr. Ministro Néri da Silveira. Presente à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Sydney Sanches, Octávio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja. Ausente, justificadamente, os Srs. Ministros Rafael Mayer, Presidente, e Francisco Rezek. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.