

---

**MATÉRIA CONSTITUCIONAL**

---



ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO CÍVEL  
Nº 88.472 — SP  
(Registro nº 4.733.886)

Relator: *O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro*  
Remetente *ex officio*: *Juízo Federal da 8ª Vara — SP*  
Suscitante do Incidente: *Egrégia 4ª Turma do TFR*  
Apelante: *União Federal*  
Apelada: *Constrular Barbieri S/A Indústria e Comércio*  
Advogado: *Dr. Eduardo Carvalho de Vasconcellos*

EMENTA: Tributário. Imposto de Renda. Pessoa jurídica. Indenização decorrente de desapropriação. Consideração no cômputo do lucro real. Inconstitucionalidade. Súmula nº 39 do TFR.

I — Não está sujeita ao imposto de renda a indenização decorrente de desapropriação, sendo inconstitucional a expressão «inclusive por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26-12-77.

II — Argüição de inconstitucionalidade acolhida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide o Plenário do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, acolher a argüição de inconstitucionalidade, para declarar a inconstitucionalidade da expressão «inclusive por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 28 de dezembro de 1977, e, em consequência, negar provimento à apelação, na forma do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 9 de outubro de 1986 (data do julgamento).

Ministro LAURO LEITÃO, Presidente. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, Relator.

RELATÓRIO

O EXMO. SENHOR MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: Na assentada de 21-5-86, a Egrégia 4ª Turma, acolhendo voto que proferi, como Relator, suscitou perante este Colendo Plenário argüição de inconstitucionalidade da expressão «inclusive

por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26-12-77. Na-quele ensejo, assim relatei a controvérsia (fls. 87/88):

«Constrular Barbieri S/A Indústria e Comércio, estabelecida em Araraquara, deste Estado, promove a presente ação ordinária de repetição de indébito contra a Fazenda Nacional, alegando, em síntese, que teve decretada a desapropriação de imóvel de sua propriedade pelo Município de Araraquara, acordando-se a indenização devida em Cr\$ 2.210.070,00, da qual deduzido o valor original devidamente corrigido nos períodos que antecederam a transação, apurou-se o lucro de Cr\$ 2.144.034,00 que foi incluído como lucro real na declaração de rendimentos do exercício de 1981 — ano-base 1980, recolhendo-se o imposto devido à alíquota de 35%».

Dá-se, entretanto, que o valor indenizatório não pode ser tomado como base para o pagamento do imposto, como deflui do disposto no art. 153, § 22, da Constituição Federal e Súmula nº 39 do TFR, donde pedir a condenação da ré à restituição do valor indevidamente pago, com os acréscimos legais.

Inicial instruída com os documentos de fls. 9 usque 37.

Regularmente citada, a ré requereu a juntada aos autos de documentos originários da PFN, «a fim de que suas razões se tenham como contestação à pretensão inicial» (fl. 43).

Nas informações prestadas, sustenta-se preliminar de carência de ação, por ausência de causa de pedir e, no mérito, diz-se improceder a ação porque o imposto de renda incide sobre ganhos decorrentes de expropriações promovidas pelo Poder Público, a teor do disposto no Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 317, do RIR (fls. 45/47).

Replicou a autora, pedindo o reconhecimento da revelia à ré, pois o documento de fls. 44/47 não pode ser havido como contestação (fls. 54/57).

Pediu a autora o julgamento antecipado da lide e a ré a requisição do processo administrativo.

Tratando-se de matéria exclusivamente de direito, não há necessidade de produção de quaisquer outras provas, donde julgar-se antecipadamente a lide (CPC, art. 330, I)».

Apreciando a controvérsia, o Dr. Homar Cais, MM. Juiz Federal em São Paulo, ao fundamento da não tributação de indenização percebida por pessoa jurídica em consequência de desapropriação de imóvel de sua propriedade e na consonância da Súmula nº 39 desta Corte, julgou procedente a ação para condenar a ré a restituir à autora a importância de Cr\$ 750.411, monetariamente atualizada a partir do seu recolhimento indevido até a liquidação total do débito, com acréscimo de juros moratórios contados na forma do disposto no art. 167, parágrafo único, do CTN. Condenou, ainda, a ré ao ressarcimento das custas, monetariamente corrigidas, bem como a pagar honorários advocatícios arbitrados em 10% sobre o valor da indenização, determinando a remessa dos autos a esta Corte.

Apelou a União Federal (fls.71/73). Sustenta, em suma, que, após a edição da Súmula nº 39, desta Corte, houve legislação posterior prevendo a questionada tributação. Diz que não é possível interpretar a norma baseando-se em orientação jurisprudencial, que se fundamentava em outra realidade normativa.

Contra-arrazoado o recurso (fls. 75/79), subiram os autos e, neste Tribunal, a douta Subprocuradoria-Geral da República, reportando-se às razões de apelação, manifestou-se pelo seu provimento, a fim de se julgar improcedente a ação (fls. 82/84)».

A seguir, proferi o seguinte voto (fls. 89/96):

«Ao julgar procedente a ação, argumentou a sentença (fls. 65/69):

«No mérito, asseverou a autoridade administrativa nas informações que deveriam ter servido de suporte à elaboração da defesa da União, que o tributo é devido por força do disposto no art. 317 do RIR (Decreto n.º 85.450/80), que repetiu a regra inscrita no art. 31 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, *verbis*:

«Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, *inclusive por desapropriação*, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou, na liquidação de bens do ativo permanente».

Tal disposição foi editada para contrapor-se à vitoriosa tendência jurisprudencial no sentido da intributabilidade da indenização percebida em consequência de desapropriação, mas os fundamentos desta subsistem.

Escreveu, a propósito do tema, Rubens Gomes de Souza:

«Na realidade, a desapropriação é um instituto exclusivamente de direito público: constitucional quanto à sua fundamentação, administrativo quanto à sua regulamentação e processual quanto à sua execução. Tampouco se trata de um contrato, ou sequer de um ato jurídico negocial: a desapropriação é um ato unilateral do Poder Público, no qual a lei não supre qualquer acordo de vontades, mas ao contrário, sobrepõe a vontade positiva do Estado à vontade negativa do particular e realiza diretamente o efeito visado pelo primeiro e repellido pelo segundo (Pontes de Miranda, «Comentários à Constituição de 1967», vol. 5, pág. 391; «Tratado de Direito Privado», vol. 14, pág. 145). Não há, portanto, equivalência jurídica entre a desapropriação e a compra e venda: esta é sempre possível entre o Estado e um particular, quando ocorre entre eles o acordo de vontades, faltando esse acordo, a desapropriação substitui-se à compra e venda para produzir, por um ato de soberania, o resultado visado pelo Poder Público e cuja obtenção por um ato negocial se terá demonstrado impossível». (Imposto de Renda e Desapropriação, RDP 9/156 — item 3.2).

O saudoso mestre demonstra, ainda, no parecer proferido, que a hipótese vertente é de não incidência do imposto de renda, concluindo por afirmar:

«... a indenização paga ao expropriado, nos termos do art. 150, § 22, da Constituição de 1967, antes art. 141, § 16, da Constituição de 1946, não fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sob qualquer das suas modalidades, quer o expropriado seja pessoa física, quer seja pessoa jurídica» (op. cit., pág. 165).

Dir-se-á, com certeza, que a lei anterior falava em «transação eventual», enquanto que a vigente se expressa por forma diferente. De fato, o art. 31, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, fala em «resultados na *alienação, inclusive por desapropriação*, equiparando, pela utilização do advérbio «inclusive», dois institutos absolutamente dispares, a demonstrar a atualidade da recordada lição de Rubens Gomes de Souza.

Ora, o art. 110 do CTN dispõe que:

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

Outra coisa não se fez na espécie, senão equiparar um instituto de direito público (desapropriação) a outro de direito privado (alienação), pretendendo que aquele se contivesse neste.

Em palestra proferida a propósito do tema, disse Fernando Albino de Oliveira:

«Assim, num primeiro momento, há que se perquirir sobre o significado jurídico de alienação, termo típico do Direito Privado, noção indissolúvel à de patrimônio. Porque existe propriedade privada, e, por conseguinte, um conjunto de bens, direitos e obrigações associados (seu patrimônio) a uma pessoa, há a necessidade de se assegurar a transferibilidade de partes ou da totalidade de tal acervo patrimonial. Alienar significa transferir, transmitir (*alienare*). É gênero, composto de várias espécies. Estas vão surgindo com o passar dos tempos, em resposta às exigências concretas do sistema econômico. A troca típica (um bem por outro bem) dos tempos antigos cedeu lugar à compra e venda (bem por dinheiro), que, por sua vez, deixa, gradativamente, espaço à cessão do uso do bem, através de institutos como o «leasing».

Uma pesquisa, pois, do alcance do conceito de alienação nos revela que ele implica sempre a transmissão de um bem. Mais do que isso, a transmissão desse bem de um para outro patrimônio. Daí a necessidade da existência de um alienante e de um adquirente. Mas não basta isso. Por se tratar de conceito de Direito Privado, aos elementos transmissão e patrimônio alienante e adquirente, deve-se adicionar outro, de fundamental importância: o acordo de vontades, específico dos detentores tanto do patrimônio alienante quanto do patrimônio adquirente. Por isso mesmo é que a desapropriação não configura alienação. Inexiste acordo de vontades. O detentor do patrimônio alienante se subordina à vontade da administração, na sua posição privilegiada, por presumidamente estar à busca da finalidade pública. O ressarcimento que se opera nada mais reflete senão a defesa da propriedade privada. A inexistência de ressarcimento configuraria confisco. Pelas mesmas razões, a transmissão *causa mortis* não consubstancia alienação. Nesta hipótese, inexistente manifestação de vontade do *de cuius*, ainda que possa haver a do herdeiro, renunciando expressamente à herança. A transmissão se opera por força de lei, cuja incidência se dá pela ocorrência de um fato (jurisdicizado) do mundo fenomênico.

.....

«Lembramos apenas que, com relação à desapropriação, existe uma farta jurisprudência, sustentando que os resultados provenientes de desapropriação de bens do ativo de pessoas jurídicas não são tributáveis, ainda que assim previsto na legislação tributária, porque seria uma violação indireta do § 22, do artigo 153, da Constituição, que obriga o pagamento de um preço justo para a desapropriação». (Tributação sobre ganhos de capital e seu regime atual, *in* RDT 13/14, págs. 190 e 193).

Tem-se, portanto, que considera-se intributável a indenização percebida por pessoa jurídica em consequência de desapropriação de imóvel de sua propriedade.

Neste sentido, o enunciado constante da Súmula n° 39, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, editada, aliás, alguns anos após a vigência do Decreto-Lei n° 1.598/77:

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

## II

Tendo como correta a conclusão do douto decisório. Todavia, para confirmá-lo, afigura-se-me indispensável, que se proclame a inconstitucionalidade da expressão «inclusive por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, antes transcrito, que, a meu ver, não se compatibiliza com o artigo 153, § 22, da Constituição. É o que passo a examinar.

A questão acerca da tributação das pessoas jurídicas, em tema de imposto de renda, decorrente da inclusão no seu lucro real do aumento do ativo resultante de indenização recebida por expropriação de bem da sua propriedade, foi muito discutida à vista do art. 27, § 2.º, do Decreto-Lei n.º 3.365, de 1941, na redação dada pela Lei n.º 2.786, de 1956, nestes termos:

«A transmissão da propriedade, decorrente da desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário».

Foi, em última análise, interpretando o aludido dispositivo, à vista do texto constitucional, antes referido, que o Pleno desta Corte, ao julgar o Recurso de Revista n.º 1.404-SP, um dos precedentes que informaram a edição da Súmula n.º 39, concluiu pela não tributação em causa.

Para que fique claro, que, ao interpretar o mencionado preceito da Lei das Desapropriações, o Pleno teve presente a garantia constitucional da justa indenização, transcrevo a seguir textos do voto do ilustre Relator do acórdão plenário, Ministro Jorge Lafayette Guimarães, *in verbis* (Revista TFR n.º 78.102-103):

«Dispõe o art. 27, § 2.º, do Decreto-Lei n.º 3.365, de 1941, na redação dada pela Lei n.º 2.786, de 1956, que

«A transmissão da propriedade, decorrente da desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário».

Entende o Fisco, e assim o admitiu também o acórdão recorrido, que o dispositivo, falando em imposto de lucro imobiliário, somente alcança as pessoas físicas, pois as pessoas jurídicas são tributadas pelo seu lucro real, sendo neste incluído o aumento do ativo resultante de indenização recebida pela desapropriação.

*Na interpretação deste parágrafo, porém, cumpre levar em consideração que não se trata de norma fiscal, mas de um princípio genérico que visa proteger o expropriado, ao tornar intributável o valor recebido pela desapropriação de imóvel, de modo a garantir a integralidade da indenização assegurada por preceito constitucional.*

Assim sendo, na sua aplicação não será possível prender-se o intérprete a detalhes de técnica de tributação adotada pela legislação, com as distinções nela consagradas quanto às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, a tributação na fonte, em relação às primeiras, e mediante a inclusão do aumento do valor do ativo, no lucro tributável, adicionando ao lucro real, quanto a estas últimas.

Acresce que não há, e nunca houve, no nosso direito, imposto de lucro imobiliário, com natureza própria distinta do imposto de renda, o que tornaria letra morta o dispositivo legal citado.

Realmente, em relação às pessoas físicas, a tributação do lucro auferido na venda de imóveis — o denominado imposto de lucro imobiliário, segundo a denominação usual — não é senão imposto de renda arrecadado na fonte, não havendo imposto autônomo, como não há, quanto aos demais casos de tributação na fonte.

Assim é que nos Regulamentos do Imposto de Renda, figurava esta tributação, como no caso especial de arrecadação na fonte, conforme se verifica,

por exemplo, no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 24.239, de 1947 (artigos 92 e 95, Título II, Parte Primeira, «Tributação dos Lucros Apurados pelas pessoas físicas na venda de Propriedades Imobiliárias») orientação mantida nos subseqüentes, inclusive pelo vigente Regulamento (Decreto nº 58.400, de 1966), que disciplina esta tributação, nos artigos 129 e 150, no Capítulo IV, do Título III, quanto à arrecadação na fonte, extinta por lei posterior.

Por conseguinte, diante da finalidade do preceito em causa, o seu sentido é o de assegurar a não tributação do produto recebido pela desapropriação, independentemente da técnica adotada pela legislação do imposto de renda, quanto ao lucro auferido em operações imobiliárias.

Mas, se assim não fosse, não vejo também, com a vênia dos que sustentam o contrário, nas normas vigentes, preceito que tribute o aumento do valor do ativo, de pessoa jurídica, decorrente de desapropriação de imóvel.

Invoca o Fisco o art. 243, do Regulamento do Imposto de Renda vigente, que manda adicionar ao lucro real, para tributação:

«g) as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo, em consequência de novas avaliações, ou à venda de parte do mesmo, desde que não representem restituições de capital, excetuada quanto às sociedades mútuas de seguros a valorização do ativo legalmente autorizada e devidamente inscrita nos seus balanços como reserva técnica (Decreto-Lei nº 7.377, artigos 1º e 2º; Decreto-Lei nº 9.781 e Lei nº 154, art. 1º)».

Ora, não admitindo a lei fiscal aplicação analógica para a incidência do imposto, não será possível aplicar o dispositivo citado à hipótese de indenização recebida pela desapropriação de imóvel, ainda que efetivada esta amigavelmente, pois não ocorre «venda», tendo a desapropriação natureza própria e inconfundível, com a característica de ser imposta pelo Poder Público que retira, compulsoriamente, o imóvel da propriedade do particular, para utilizá-lo, em atenção à necessidade ou utilidade pública.

Por conseguinte, sem entrar no exame de cláusula «desde que não representem restituição de capital», cujo entendimento tem lugar a dúvidas e é realmente difícil, para afastar a adequação de dispositivo mencionada, basta a circunstância de não ocorrer, no caso, venda de bem do ativo da pessoa jurídica.

Nessas condições, estando de acordo com a tese consagrada pelos acórdãos divergentes, sou levado a dar provimento ao Recurso de revista, e reformar o acórdão recorrido, a fim de que prevaleça dita tese, com o reconhecimento da intributabilidade do aumento do ativo, da pessoa jurídica, resultante do recebimento de desapropriação de imóvel». (Grifei).

A propósito, é, também, esclarecedor este trecho do voto do Ministro José Néri da Silveira, proferido naquela assentada (Revista do TFR nº 78) (104/105):

«Sr. Presidente: a questão da tributação pelo imposto de renda na espécie, a meu ver, tem de ser visualizada diante de um princípio maior, que é o da justa indenização, de índole constitucional, em ocorrendo a desapropriação. O nosso sistema introduziu, na legislação específica, a regra do § 2º do art. 27 da Lei das Desapropriações, com este objetivo fundamental, qual seja, o de preservar a justa indenização. Se o preço recebido pelo expropriado houvesse de sofrer a incidência de tributação, ficaria ele desfalcado, não se daria então aquilo que a Constituição quer que ocorra. A regra do § 2º do art. 27, precitado, estabelecendo não sujeito ao imposto de renda, a tanto equivalendo o Imposto sobre Lucro Imobiliário, o preço da expropriação, teve esse objetivo. E é expresso: a transmissão da propriedade decorrente da desapropriação, amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário. A circuns-

tância de ter-se processado a desapropriação do imóvel, antes declarado de utilidade pública, não por via judicial, mas amigavelmente, não pode desfigurar o ato jurídico. Tratou-se sempre de desapropriação. A desapropriação, que está assim liberada da tributação, segundo a lei, é, em geral, independentemente de quem seja o expropriado, se pessoa jurídica ou pessoa física». (Grifei).

Em tal contexto, aflora que o Fisco, insistindo em tributar, no caso, as pessoas jurídicas, obteve a promulgação do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, cujo artigo 31 mandou incluir no lucro real «os resultados na alienação, inclusive por desapropriação dos bens do seu ativo permanente, dispositivo esse incluído no art. 317 do regulamento do Imposto de Renda, baixado pelo Decreto nº 85.450, de 4-12-80. Tal intuito fiscal, todavia, há de ser afastado, eis que afronta o § 22 do art. 153 da Constituição, segundo o qual a indenização, oriunda de desapropriação, há de ser «justa» e, por isso mesmo, uma vez fixada por quem de direito, não pode ser desfalçada. De assinalar que, com frequência, negócios entre particulares não são completados em razão da tributação incidente sobre os mesmos. Como então admitir que o Poder Público force o particular a transferir-lhe, pela via compulsória, bem de sua propriedade, para, após, impor-lhe tributação, cujo valor poderia obstar a sua transferência até mesmo de modo voluntário?

O parecer da douta Subprocuradoria-Geral da República procura justificar a tributação, aduzindo que a indenização, na hipótese, pode ser «injusta». Tal argumento, porém, não pode ser acolhido, pois implicaria em erigir o Fisco, interessado na cobrança do imposto, em juiz da justiça ou injustiçada da indenização, o que não há conceber.

À vista do exposto, em face do art. 116 da Constituição e dos arts. 175 e 176 do Regimento Interno, argúo a inconstitucionalidade da expressão «inclusive por desapropriação», contida no art. 31 do Decreto-Lei número 1.598, de 26-12-77, a ser dirimida pelo Colendo Tribunal Pleno».

Ouvida, a douta Subprocuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Geraldo Brindeiro, aprovado pelo Dr. Aristides Junqueira Alvarenga, após conceituar «lucro real» e trazer esclarecimentos sobre «balanço da empresa», com apoio em amplos subsídios doutrinários, afirma não divisar, na espécie, a argüida ofensa a texto constitucional, argumentando conclusivamente (fls. 107/109):

«29. Assim, somente no contexto da vigência do Imposto sobre Lucro Imobiliário hoje extinto, como sugerimos anteriormente, é que caberia distinguir os conceitos de alienação e desapropriação para efeito de excluir da incidência daquele imposto a indenização paga de acordo com a Constituição. Pois aí, sem dúvida, haveria um desfalque no valor da justa indenização pela incidência do tributo diretamente sobre o lucro imobiliário calculado simplesmente pela diferença entre os preços de custo do imóvel.

30. Mas aqui não se trata de fazer incidir Imposto de Renda sobre a indenização paga face à desapropriação considerando-a lucro imobiliário. Não. O que se pretende é incluí-la no balanço, a fim de se determinar o valor do lucro real. Ela corresponde simplesmente (ou deve corresponder) ao valor «justo» do imóvel desapropriado que faz parte do ativo imobilizado da empresa. Nem mais nem menos. O valor da indenização, pois, vem a substituir na verdade o valor da parte do ativo sem o que não se poderia calcular através do balanço o acréscimo patrimonial, i.e., o lucro real sujeito ao Imposto de Renda.

31. Aliás, é novamente Rubens Gomes de Souza quem ensina:

«... a Constituição proíbe que a desapropriação reduza o montante do patrimônio do contribuinte: permite apenas que a lei force a mudança da natureza desse patrimônio, pela substituição compulsória de um

dos seus elementos por outro de igual valor. E, para evitar discussões ou entendimentos especiosos quanto a essa equivalência de valores, exige que a substituição do bem expropriado se faça por dinheiro, único bem cujo valor não é suscetível de controvérsia, por ser fixado por lei» (op. cit., pág. 158).

32. E arremata:

«... a quantia de dinheiro que deve corresponder exatamente ao valor, previamente apurado, do bem objeto de desapropriação, viria destruir essa equivalência de valores exigida pela Constituição e seria, portanto, inconstitucional. Em termos categóricos, a diferença a menos entre o montante da indenização e o valor do bem desapropriado, ainda que decorrente de uma cobrança formalmente definida como imposto, seria, na realidade, confisco» (ib.).

33. Assim, se a indenização é justa, nenhuma repercussão trará em relação à determinação do lucro real sujeito ao Imposto de Renda. Ela significará nada mais nada menos do que a substituição em termos monetários de um bem do ativo imobilizado retirado artificialmente do patrimônio da empresa através de desapropriação. É, pois, indispensável sua inclusão e cômputo no balanço patrimonial a fim de possibilitar a correta determinação do lucro real, i.e., de renda, do acréscimo de valor sujeito ao imposto.

34. Não se trata, como sugere o Eminentelator, de justificar a tributação erigindo o Fisco, interessado na cobrança, em juiz da justiça ou injustiça da indenização (fl. 96). Em nenhuma hipótese obviamente cabe ao Fisco fixar o valor da indenização por bem desapropriado. O parecer, ao mencionar a possibilidade de indenização «injusta» (que é a hipótese mais freqüente), disse apenas o que repete aqui mais minuciosamente, i.e., que se o valor da indenização for menor do que o do bem desapropriado haverá uma perda no ativo que redundará, pela sua repercussão no balanço, numa determinação a menor do lucro real. Haverá, assim, até mesmo uma possível compensação pela «injustiça» com a diminuição da carga tributária. Mas o que não pode ocorrer é a exclusão pura e simples do balanço do valor da indenização, pois isso não permitiria apurar corretamente o valor do acréscimo patrimonial, i.e., de renda sujeita ao imposto.

35. Não há, pois, ofensa ao disposto no artigo 153, § 22, da Constituição Federal. Não se promove desfalque algum na «justa» indenização por desapropriação quando se computa o seu valor na determinação do lucro real, como manda o Decreto-Lei nº 1.598/77. É inteiramente louvável defender o direito de propriedade e a justa indenização. Mas é preciso não permitir que nossos escrúpulos nos façam ver ofensa à Constituição onde ela não existe».

É o relatório, do qual deverão ser distribuídas cópias autenticadas aos Exmos. Srs. Ministros (Regimento Interno, artigo 175, § 1º).

**EMENTA:** Tributário. Imposto de Renda. Pessoa jurídica. Indenização decorrente de desapropriação. Consideração no cômputo do lucro real. Inconstitucionalidade. Súmula nº 39 do TFR.

I — Não está sujeita ao imposto de renda a indenização decorrente de desapropriação, sendo inconstitucional a expressão «inclusive por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26-12-77.

II — Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

#### VOTO

O EXMO. SENHOR MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (Relator):  
Reitero, na oportunidade, a fundamentação do voto que proferi na Turma, cujo teor

incli no relatório, que acabei de ler, no sentido da inconstitucionalidade da expressão «inclusive por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Acrescento, em atenção à douda Subprocuradoria-Geral da República, que o seu ilustrado parecer aprofundou-se em conceitos fiscais e contábeis, olvidando o aspecto maior da controvérsia, para, em última análise, sustentar que a indenização percebida em consequência de desapropriação pode ser objeto de tributação. Curiosamente, cita, no seu pronunciamento, várias vezes, Rubens Gomes de Souza, que, no entanto, em texto constante do voto que proferi na Turma, é expresso em dizer que

«... a indenização paga ao expropriado, nos termos do art. 150, § 22, da Constituição de 1967, antes artigo 141, § 16, da Constituição de 1946, não fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sob qualquer das suas modalidades, quer o expropriado seja pessoa física, quer seja pessoa jurídica» (op. cit., pág. 165)».

Aduzo, ainda, que se me afigura especiosa a argumentação, contida no citado pronunciamento, no sentido de que (fl. 98) «a lei não manda incluir no lucro real o valor da indenização. O que ela estabelece é que tal valor seja «computado na determinação do lucro real». Ora, determinar seja considerado o valor da indenização no lucro real implica admitir a sua tributação, o que, conforme sustentei, é incompatível com o texto constitucional.

Isto posto, em conclusão, acolho a arguição de inconstitucionalidade, nos termos antes assinalados; não havendo matéria remanescente a ser examinada, nego provimento à apelação.

#### VOTO VOGAL

O SR. MINISTRO JOSÉ DANTAS: Sr. Presidente, à primeira vista, parecia ter razão a nobre Subprocuradoria-Geral, em distinguir entre tributar diretamente a indenização percebida por desapropriação e a disposição ora examinada, que apenas à mesma se refere para efeito de apuração do lucro — art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Mas, pensando melhor, ao que se verifica do dispositivo (literalmente: serão classificados como ganho ou perda de capital e computados na determinação do lucro real os resultados, na alienação, inclusive por desapropriação), essa determinação literal não pode ter outro sentido, senão o de afetar diretamente a indenização recebida por desapropriação.

A malsinada proposição, porém, de há tempos que foi recusada pela reiterada jurisprudência do Tribunal, posta em nome de princípios que ainda hoje presidem a letra da disposição constitucional permissiva da desapropriação por utilidade pública.

Dai por que, com essas ligeiras considerações, acompanho o Sr. Ministro Relator, Pádua Ribeiro, inclusive louvando a iniciativa de S. Exa. em reforçar a nossa Súmula 39, com o estendê-la à legislação superveniente, agora declarada inconstitucional.

#### VOTO VISTA

O SENHOR MINISTRO GUEIROS LEITE: Sr. Presidente, também voto com o eminente Ministro Relator.

Acho que não existe *lucro* em desapropriação, mas tão-só o valor em dinheiro do bem expropriado, apurado de acordo com o princípio constitucional da *justa indenização*.

Ademais, no caso, a ilegalidade é flagrante, porque se trata, em grande parte, de correção monetária, sobre a qual não incide o imposto de renda, pois é pacífico que a correção monetária não é aquisição de disponibilidade econômica e, portanto, fato gerador do tributo.

Acompanho o Ministro Relator.

## VOTO VOGAL

O SENHOR MINISTRO MIGUEL FERRANTE: A jurisprudência firmou-se no sentido de que a indenização devida em ação expropriatória não está sujeita à tributação do imposto de renda. Aliás, a Súmula 39 deste Tribunal consubstancia esta orientação em se tratando de expropriação de bem de pessoa jurídica.

Sobre o tema, aduzi em sentença prolatada a 30 de maio de 1972, como Juiz Federal da 5ª Vara da Seção Judiciária do Estado de São Paulo:

«Ora, como bem nota o ilustre Professor Rubens Gomes de Souza, «todo imposto se traduz necessariamente por uma diminuição quantitativa do patrimônio do contribuinte, através da transferência de valores nele contidos, para o patrimônio do Estado (in «Rev. de Dir. Públ.» volume 9, pág. 158). Daí, a incidência do imposto de renda, no caso, resultaria na diminuição da quantia indenizatória, de tal sorte que o *quantum* recebido já não corresponderia ao valor do bem expropriado.

Diante de tal situação, deixando de lado quaisquer considerações de ordem doutrinária sobre o resultado econômico da desapropriação, cabe indagar se o procedimento do fisco se ajusta à norma constitucional que exige a prévia e justa indenização, em dinheiro, do bem expropriado.

Na desapropriação, instituição fundada e justificada pelos próprios fins do Estado («uma instituição fundada e justificada en los fines mismos del Estado, uno de los cuales es procurar a la sociedad el mayor bienestar» — Bielsa, «Derecho Administrativo» — vol. IV, página 441), o expropriado sofre um desfalque em seu patrimônio, por ato de caráter unilateral e coativo. Para ressarcir esse desfalque, a Constituição assegura prévia e justa indenização em dinheiro, representando o *quantum* indenizatório, destarte, uma reparação ao dano patrimonial, resultante do desapossamento por via do ato administrativo. Constituída em dinheiro, traduz uma reposição patrimonial.

Assim, se a indenização corresponde ao valor do bem expropriado, diminuí-la, sob pretexto da incidência de tributo, não seria opor-se ao preceito constitucional?

Penso que sim. Ai, a indenização, desfalcada pela carga tributária, já não seria igual ao valor real do bem expropriado.

Quer, porém, a ilustrada autoridade impetrada, que, para os efeitos da incidência tributária, na espécie, compra e venda e desapropriação são instituições idênticas, porque a lei regente do imposto «não distingue entre atos nascidos do concurso das partes (ex.: contrato de compra e venda) ou da imposição do Poder Público (desapropriação).

*Data venia*, não merece acolhida tal entendimento.

O legislador não precisava distinguir o que por si já é distinto. Cabe aqui lembrar, «en passant», que a lei não contém palavras inúteis e ao intérprete não é lícito dar, ao seu talante, inteligência diversa da que resulta dos termos e do espírito do texto, para restringir ou ampliar o seu alcance. Se a norma legal se refere à venda, a incidência do imposto reduz-se, necessariamente, àquelas operações em que o elemento volitivo, o *consensus*, é a base de sua realização. Não há, portanto, como equiparar a desapropriação à venda, para colocá-la ao alcance da norma legal regente, fazendo-se tábula rasa dos preceitos de direito que regulam e distinguem cada um desses institutos. A desapropriação, já foi acentuado, é ato administrativo unilateral de desapossamento da propriedade privada. «Por lhe faltar o elemento volitivo, básico, a consensualidade ou acordo bilateral — escreve Roberto Barcelos Magalhães, respaldo na autoridade de Cino Vitta, Francesco D'Allesio e outros — não pode ser considerada uma venda, tampouco se equipara a outros contratos típicos de direito privado ou público» («Teoria e Prática da Desapropriação», pág. 13).

Também a indenização no processo expropriatório não constitui lucro, ainda que, eventualmente, se apresente superior ao valor escritural do bem expropriado. Há, como se disse, uma reposição patrimonial, decorrente do princípio cogente da equivalência de valores. Como ensina com propriedade Marcelo Caetano, «A indenização deve corresponder à reposição no patrimônio do expropriado do valor dos bens de que foi privado, por meio de pagamento do seu justo preço em dinheiro. Por isso, se diz que a expropriação vem a resolver-se numa «conversão» de valores patrimoniais: no patrimônio onde estavam os imóveis, a entidade expropriante põe o seu valor pecuniário» («Manual de Direito Administrativo», Tomo II, página 960, Ed. Forense).

Reportando-me, na oportunidade, a essas razões de decidir, acompanho o eminente Relator.

#### VOTO

O SR. MINISTRO GERALDO FONTELES: Adiro, inteiramente, ao voto do Sr. Ministro Relator.

#### EXTRATO DA MINUTA

Arg. Inconst. AC nº 88.472 — SP — (Reg. nº 4.733.886) — Rel.: Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Remetente *Ex Officio*: Juízo Federal da 8ª Vara-SP. Suscitante do Incidente: Egrégia 4ª Turma do TFR. Apelante: União Federal. Apelada: Constrular Barbieri S/A Indústria e Comércio. Advogado: Dr. Eduardo Carvalho de Vasconcellos.

Decisão: A Turma, por unanimidade, acolheu a arguição de inconstitucionalidade, para declarar a inconstitucionalidade da expressão «inclusive por desapropriação», constante do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26-12-77, e, em consequência, negou provimento à apelação. (Em 9-10-86 — Pleno).

Os Senhores Ministros Costa Lima, Costa Leite, Nilson Naves, Eduardo Ribeiro, Ilmar Galvão, Dias Trindade, José de Jesus, Geraldo Fonteles, Armando Rollemberg, José Dantas, Gueiros Leite, Washington Bolívar, Torreão Braz, Carlos Velloso, Otto Rocha, William Patterson, Sebastião Reis, Miguel Ferrante, José Cândido, Américo Luz e Lauro Leitão votaram de acordo com o Sr. Ministro Relator. Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Bueno de Souza, Pedro Acioli, Flaquer Scartezini, Geraldo Sobral e Carlos Thibau. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro LAURO LEITÃO.