



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DIREITO
DEPARTAMENTO DE ATIVIDADES COMPLEMENTARES
CURSO DE DIREITO

TICIANA DOTH RODRIGUES ALVES

IMPOSTO DE RENDA E DESAPROPRIAÇÃO: ASPECTOS POLÊMICOS

FORTALEZA

2013

TICIANA DOTH RODRIGUES ALVES

IMPOSTO DE RENDA E DESAPROPRIAÇÃO: ASPECTOS POLÊMICOS

Monografia apresentada ao Curso de Direito,
da Faculdade de Direito, da Universidade
Federal do Ceará como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa
Cintra.

FORTALEZA

2013

TICIANA DOTH RODRIGUES ALVES

IMPOSTO DE RENDA E DESAPROPRIAÇÃO: ASPECTOS POLÊMICOS

Monografia apresentada ao Curso de Direito,
da Faculdade de Direito, da Universidade
Federal do Ceará como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestrando Edvaldo de Aguiar Portela Moita
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus, por ser a medida de todas as coisas.

Ao meu amor Felipe Medeiros, pelo apoio,
pelo incentivo, pela paciência e pelo
companheirismo de sempre.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo apoio material e emocional que possibilitaram a concretização deste trabalho e de todas as conquistas por mim já alcançadas.

A minha irmã, pela confiança e carinho de sempre.

Aos meus queridos amigos, por serem uma verdadeira família.

Ao meu orientador, professor Carlos César Sousa Cintra, pela disponibilidade e solicitude imprescindíveis à realização deste trabalho e por despertar em mim, juntamente com o professor Macedo e com professor Hugo Segundo, o interesse pelo Direito Tributário.

Aos demais componentes da banca examinadora, professor Francisco de Araújo Macedo Filho e mestrando Edvaldo de Aguiar Portela Moita, pela pronta disponibilidade e gentileza ao aceitarem este mister.

RESUMO

O Imposto de Renda é um dos impostos de maior arrecadação no Brasil, sendo a sua incidência, em alguns casos, tema de grande repercussão e relevância. Em razão disso, o presente trabalho monográfico trata da discussão relacionada à necessidade de recolhimento desse tributo sobre valores decorrentes de indenização por desapropriação e tem como objetivo geral investigar a possibilidade de o recebimento da justa indenização por desapropriação fazer surgir, no mundo fenomênico, o fato jurídico tributário previsto abstratamente na hipótese tributária do Imposto de Renda. A metodologia utilizada é a bibliográfica, envolvendo pesquisa na jurisprudência e na legislação pátria. O procedimento expropriatório exige que o expropriado seja indenizado, de forma justa, pelo dano que sofreu, de maneira que não experimente nenhum decréscimo ou acréscimo patrimonial em decorrência da desapropriação. Por esse motivo, a doutrina é firme ao defender que essa indenização não representa riqueza nova, mas simples substituição de patrimônio preexistente lesado, não havendo que se falar, assim, em renda ou em proventos, elementos essenciais à caracterização do critério material da regra-matriz do Imposto de Renda. Já o Fisco Federal, amparado, principalmente, no Regulamento do Imposto de Renda, orienta os contribuintes a declararem, como ganho de capital sujeito à incidência do Imposto de Renda, a diferença entre o valor indenizatório e o custo de aquisição do bem expropriado. A jurisprudência dos tribunais e as decisões do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adotam o entendimento segundo o qual a redução do valor da indenização por desapropriação, pela incidência do Imposto de Renda, ofende o princípio constitucional da justa indenização, razão pela qual essa dedução não pode ocorrer. Pela análise da fenomenologia da incidência tributária, conclui-se que não há perfeita identidade entre o recebimento da justa indenização por desapropriação e a hipótese tributária do Imposto de Renda, não ocorrendo a subsunção necessária ao surgimento da relação jurídica tributária e, conseqüentemente, da obrigação de pagar o imposto.

Palavras-chave: Desapropriação. Justa indenização. Imposto de Renda. Acréscimo patrimonial.

ABSTRACT

The Income Tax is one of the most money collecting taxes in Brazil. Its incidence is thus a matter of great relevance and repercussion. On account of this, the present monograph discusses the need for collecting this tax over compensation for expropriation. Its goal is to evaluate whether the fair compensation for expropriation reception may bring, on the phenomenal world, the legal tributary fact abstractedly anticipated by the tributary hypothesis of the Income Tax. Bibliographic methodology was employed, by jurisprudence and country legislation research. The expropriation procedure demands a compensation to the expropriated subject, in a fair way, for the monetary damage, so that the subject do not experience any net assets value decrease or increase caused by the expropriation. For that reason, law doctrine fiercely defends the notion that this compensation do not bring new assets, but simple replacement of previously existing property. Thus, one shall not call this an income, which is the essential material criteria for Income Tax definition. Brazillian federal tax authorities, however, based on the Income Tax Ordinance, instruct the tax payers to declare, as property increase and subject to Income Tax incidence, the monetary difference between the expropriation value and the original price paid for the expropriated asset. Jurisprudence from Law Courts and the former Tax Payers Council and the current Administrative Tax Appeals Council decisions adopt the idea that reducing the compensation for expropriation value, by the Income Tax incidence, goes against the fair compensation Constitutional principle and so this loss must not happen. By evaluating the tax incidence phenomology, one would infer that there is no perfect identity between the fair compensation for expropriation and the tributary hypothesis of the Income Tax. The needed event for the legal tax relation to ensue does not exist and so does not the obligation to pay the tax.

Keywords: Expropriation. Fair compensation. Income Tax. Equity increase.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	ASPECTOS GERAIS DA DESAPROPRIAÇÃO	10
2.1	Fundamentos políticos e jurídicos.....	11
2.2	Conceito	13
2.3	Fundamentos normativos	15
2.4	Justa indenização.....	18
3	A DISCIPLINA DO IMPOSTO DE RENDA FRENTE À DESAPROPRIAÇÃO	23
3.1	Matriz constitucional do Imposto de Renda	23
3.2	Conceito de renda e de proventos de qualquer natureza.....	27
3.3	Da possibilidade de incidir Imposto de Renda sobre indenizações decorrentes de desapropriação	30
3.4	O entendimento da Receita Federal acerca da incidência do Imposto de Renda na desapropriação	36
4	A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS E AS DECISÕES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS E DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA.....	41
4.1	A jurisprudência dos tribunais.....	42
4.2	As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda	48
5	CONCLUSÃO.....	54
	REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

A escolha do tema deste trabalho monográfico se deu em função da constatação de persistente polêmica acerca da necessidade de recolhimento de Imposto de Renda sobre valores decorrentes de indenizações.

Com a proximidade da Copa do Mundo de 2014, a ser realizada no Brasil, os assuntos relacionados à desapropriação ganham grande destaque, pois, para a realização das várias obras de infraestrutura necessárias à adequação do País à grandiosidade desse evento, ocorrerão inúmeras intervenções supressivas do Estado na propriedade privada.

A Constituição Federal de 1988, ao prever o poder expropriatório do Estado, garante, em contrapartida, o pagamento de indenização justa ao expropriado pelos danos gerados pela desapropriação.

Surge, então, a dúvida acerca da possibilidade de essa justa indenização assegurada ao expropriado em razão de desapropriação ter seu valor reduzido em decorrência de tributação, via Imposto de Renda, sendo essa questão objeto, inclusive, de matérias de jornal.

O tema escolhido versa, assim, sobre a possibilidade de o recebimento da justa indenização por desapropriação fazer surgir, no mundo fenomênico, o fato jurídico tributário previsto abstratamente na hipótese tributária do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, mais conhecido apenas como Imposto de Renda (IR).

A metodologia utilizada é a bibliográfica, envolvendo pesquisa na jurisprudência e na legislação pátria.

O trabalho encontra-se estruturado em três capítulos. No primeiro capítulo, abordam-se os aspectos gerais da desapropriação, como o seu conceito, os seus fundamentos jurídicos e políticos, os seus fundamentos normativos, bem como o sentido e o alcance da justa indenização garantida ao expropriado.

O segundo capítulo dedica-se à busca do conteúdo mínimo constitucional do Imposto de Renda, bem como do conceito de renda e de proventos de qualquer natureza (elementos componentes do critério material da hipótese tributária do IR). Já nesse capítulo, será investigada a possibilidade de o recebimento da justa indenização por desapropriação fazer surgir a obrigação de recolher o Imposto de Renda, explicando-se, de forma sucinta, a fenomenologia da incidência tributária. O entendimento da Receita Federal do Brasil acerca da relação entre o Imposto de Renda e o recebimento de indenização por desapropriação também ganha destaque no segundo capítulo.

O terceiro capítulo, por seu turno, apresenta o posicionamento da jurisprudência, do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca do tema principal deste trabalho.

Destaque-se, por fim, que o Imposto de Renda é um dos impostos de maior arrecadação no Brasil, sendo a sua incidência, em alguns casos, tema de grande repercussão e relevância, justamente pelo expressivo valor envolvido e pelo grande alcance da hipótese tributária dessa exação.

Cabe, no entanto, aos administrados a compreensão dos limites dessa hipótese tributária, para que não aceitem, passivamente, a incidência do IR em qualquer situação, residindo, neste ponto, a importância do presente trabalho.

2 ASPECTOS GERAIS DA DESAPROPRIAÇÃO

Antes mesmo da outorga da primeira constituição brasileira, já havia a preocupação legal em conciliar o direito de propriedade do administrado com o direito de desapropriar do Estado. Um Decreto de 21 de maio de 1821 já tratava do tema.

A ressalva da possibilidade de desapropriação frente ao direito de propriedade ganhou “status” constitucional com Constituição do Império do Brasil de 1824, que, ao tratar dos direitos dos cidadãos brasileiros, em seu artigo 179, inciso XXII, assim dispôs:

Art. 179. [...]

XXII. E'garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. Se o bem publico legalmente verificado exigir o uso, e emprego da Propriedade do Cidadão, será elle préviamente indenmisado do valor della. A Lei marcará os casos, em que terá logar esta unica excepção, e dará as regras para se determinar a indemnisação.¹

Percebe-se que, mesmo garantindo o direito de propriedade “em toda sua plenitude”, o inciso acima citado reservava ao Estado a faculdade de intervir na propriedade privada, assegurando ao cidadão, no entanto, prévia indenização.

A Constituição de 1891, por seu turno, explicitou a exigência de necessidade pública ou de utilidade pública para a relativização do direito de propriedade. Já na Constituição de 1934, destacou-se que, além de prévia, a indenização por desapropriação deveria ser justa, expressão, posteriormente, suprimida pela Constituição de 1937. A Constituição de 1946, por sua vez, exigiu que a indenização por desapropriação fosse justa, prévia e em dinheiro, bem como acrescentou o interesse social com fundamento normativo da desapropriação. A Carta Magna de 1967, praticamente, reproduziu a redação da Constituição de 1946 acerca da expropriação, tendo, no entanto, a exigência de ser prévia a indenização nos casos de desapropriação de propriedade territorial rural, para fins de realizar a justiça social, sido suprimida pelo Ato Institucional nº 9.²

As constituições brasileiras que se sucederam, portanto, continuaram a garantir tanto o direito de propriedade dos administrados, quanto o direito de desapropriar do Estado, registrando, porém, algumas inovações no conceito de propriedade, que passou a estar associado à função social, e nos elementos característicos da desapropriação.

¹ BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil** (de 25 de março de 1824). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 9 dez. 2012.

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 158.

Na Constituição de 1988, o direito de propriedade e a faculdade expropriatória estão previstos nos incisos XXII e XXIV, do artigo 5º, respectivamente, que trata dos direitos e garantias fundamentais. Eis a redação desses incisos:

Art. 5º [...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;³

A desapropriação, porém, não deve ser compreendida apenas como uma restrição ao direito de propriedade, como um sacrifício ao particular em benefício da coletividade. Como bem observou Wilton Luis da Silva Gomes, em sua dissertação de mestrado, a desapropriação é também uma garantia do direito fundamental de propriedade, como se depreende da seguinte passagem:

Na medida em que a desapropriação somente pode se aperfeiçoar naquelas estritas situações e nos moldes impostos pela lei, vem-se apenas consolidar ainda mais o direito de propriedade já garantido nas Cartas Políticas. Fora das hipóteses legalmente previstas, não poderá a autoridade desapropriar e, portanto, atingir a esfera jurídica do cidadão. Portanto, tem-se a desapropriação como garantia do direito de propriedade.⁴

Empós essas breves considerações, passa-se a análise dos fundamentos jurídicos e políticos da expropriação, termo que, no presente trabalho, será empregado como sinônimo de desapropriação.

2.1 Fundamentos políticos e jurídicos

A competência expropriatória é um reflexo da própria soberania interna estatal. O Estado soberano, em razão de seu poder de império, exerce domínio eminente sobre todos os bens situados dentro de seu território. Esse domínio eminente, porém não é capaz de, isoladamente, fundamentar a intervenção supressiva do Estado na propriedade privada.

A visão medieval da propriedade exclusivamente como um direito absoluto e subjetivo do proprietário foi, paulatinamente, cedendo lugar a uma concepção de propriedade condicionada à promoção do bem-estar social. Hely Lopes Meirelles, inclusive, esclarece que

³ BRASIL. **Constituição da República do Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 dez. 2012.

⁴ GOMES, Wilton Luis da Silva. **Inovações no regime jurídico das desapropriações**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-16042010-093843/>>. Acesso em: 3 dez. 2012.

o direito de propriedade “é um direito individual, mas um direito individual condicionado ao bem-estar da comunidade.”⁵

O Estado liberal, inerte diante da conduta individual e adepto da ampla liberdade privada, foi substituído pelo Estado do bem-estar social, não limitando sua atuação na defesa da segurança nacional, mas, principalmente, buscando a consecução do bem comum, voltado à proteção dos interesses e anseios da comunidade como um todo, e não individualmente considerada.

Para atingir seus objetivos sociais, o Estado teve de abandonar sua inércia, passando a relativizar o direito de propriedade, condicionando a propriedade ao atendimento de uma função social, que gere benefícios não só para o proprietário, mas também para a coletividade.

Quando uma propriedade está dissociada de sua função social, o Estado deve, portanto, intervir, por meio de atos de império, para ajustá-la às exigências coletivas, afastando a conduta egoísta do administrado. Essa intervenção, no entanto, não é arbitrária, estando pautada, sim, no respeito à Constituição e às leis que disciplinam o tema. Em razão disso, José dos Santos Carvalho Filho afirma que “é, portanto, a função social o outro fundamento político e jurídico da intervenção do Estado na propriedade.”⁶

Existe ainda mais um fundamento que legitima a supressão compulsória da propriedade privada: o supraprincípio da supremacia do interesse público sobre o privado, considerado como um postulado fundamental no direito moderno.

O Estado ocupa posição privilegiada em relação ao particular. Para garantir a prevalência dos interesses da coletividade o Estado necessita dispor de instrumentos para assegurar a prevalência desses interesses quando eles venham a colidir com um interesse privado.

Quando o interesse individual é contrário ao público, é natural que o indivíduo se oponha a atuação estatal. Nesses casos, o Estado intervém de forma vertical, para garantir a supremacia do interesse da coletividade e os reclamos sociais.

Sintetizando muito bem a relação entre o Estado e o indivíduo, José dos Santos Carvalho Filho ensina que:

O dilema moderno se situa na relação entre o Estado e o indivíduo. Para que possa atender aos reclamos globais da sociedade e captar as exigências do interesse público, é preciso que o Estado atinja alguns interesses individuais. E a regra que

⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 604.

⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 845.

atualmente guia essa relação é a da supremacia do interesse público sobre o particular. É, na verdade, esse postulado que constitui um dos fundamentos políticos da intervenção do Estado na propriedade.⁷

O mecanismo encontrado para satisfazer as exigências coletivas foi a intervenção estatal na propriedade privada e na ordem econômica. Sendo a desapropriação o mais sério e radical instrumento de intervenção do Estado na propriedade privada⁸, patente está a sua fundamentação na supremacia do interesse público sobre o privado.

Depreende-se, assim, que a competência expropriatória encontra respaldo no domínio eminente, na função social da propriedade e na supremacia do interesse público sobre o privado.

2.2 Conceito

Não existe, na doutrina brasileira, um conceito uniforme de desapropriação, embora alguns elementos conceituais se façam presentes em boa parte das conceituações propostas.

Mais importante que conceituar a expropriação, porém, é atentar para as características desse instituto, pois são elas as responsáveis por identificá-lo e diferenciá-lo das demais formas de intervenção do Estado na propriedade.

A palavra “desapropriação” significa ato ou efeito de privar alguém da propriedade.⁹ Juridicamente, no entanto, essa palavra ganha significado bem mais complexo, com a agregação de novos elementos conceituais.

Na acepção de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a desapropriação é “[...] o **procedimento administrativo** pelo qual o Poder Público ou seus delegados, mediante prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, impõe ao proprietário a perda de um bem, substituindo-o em seu patrimônio por justa indenização.”¹⁰ (grifos da autora).

Por meio desse conceito, percebe-se que a desapropriação é um procedimento que tem como sujeito ativo o Poder Público ou os seus delegados, que, motivados por necessidade

⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 840.

⁸ Outras modalidades de intervenção estatal na propriedade são: a servidão administrativa, a requisição, a ocupação temporária, as limitações administrativas e o tombamento.

⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 545.

¹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 159.

pública, utilidade pública ou interesse social, impõem ao proprietário a perda de um bem, mas que, em compensação, garantem ao expropriado uma justa indenização.

A desapropriação é conceituada como um procedimento justamente por ser uma sequência ordenada e lógica de atos, que deve seguir, rigorosamente, as normas de direito público que tratam acerca do tema, para evitar a desvirtuação da expropriação.

José dos Santos Carvalho Filho entende que a desapropriação é “[...] o procedimento de direito público pelo qual o Poder Público transfere para si a propriedade de terceiro, por razões de utilidade pública ou de interesse social, normalmente mediante o pagamento de indenização.”¹¹

Essa segunda conceituação não enfatiza o caráter compulsório da transferência da propriedade, nem menciona os delegados do Poder Público como sujeitos ativos da desapropriação. Destaca, porém, que o pagamento de indenização, embora seja a regra, comporta exceção¹².

Esse segundo conceito ainda reduz os pressupostos da desapropriação apenas à utilidade pública e ao interesse social, mas essa redução é apenas aparente, pois, para o autor, a necessidade pública está incluída na utilidade pública, dispensando, assim, qualquer menção.

Diogenes Gasparini, por seu turno, apresenta um conceito de desapropriação bem mais analítico, afirmando que a expropriação é:

[...] o procedimento administrativo pelo qual o Estado, compulsoriamente, retira de alguém certo bem, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social e o adquire, originariamente, para si ou para outrem, mediante prévia e justa indenização, paga em dinheiro, salvo os casos que a própria Constituição enumera, em que o pagamento é feito com títulos da dívida pública (art. 182, § 4º, III) ou da dívida agrária (art.184).¹³

O conceito de Gasparini enfatiza o caráter compulsório da desapropriação, posto que a perda da propriedade privada é imposta ao indivíduo, não dependendo da manifestação de sua vontade, razão pela qual a expropriação não pode ser confundida com compra e venda, negócio jurídico que depende da manifestação de vontade das partes.

Percebe-se, também, por meio desse terceiro conceito, que a desapropriação é uma forma originária de aquisição da propriedade, que pode passar a integrar o patrimônio do

¹¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 886.

¹² A exceção mencionada trata-se da expropriação prevista no artigo 243 da Constituição Federal de 1988, que trata de casos de localização de culturas ilegais de plantas psicotrópicas em glebas de qualquer região do Brasil, prevendo, nessas situações, a imediata expropriação das glebas sem qualquer indenização ao expropriado.

¹³ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 816.

Estado ou não¹⁴. É forma originária de aquisição porque não está vinculada a nenhuma situação jurídica anterior, passando o bem ao novo proprietário sem qualquer ônus ou gravame.

Outro elemento conceitual apresentado por Diogenes Gasparini é a prévia e justa indenização, paga, como regra, em dinheiro, mas que, excepcionalmente, pode ser paga em títulos da dívida pública ou da dívida agrária. Dessa forma, tem-se que a expropriação não tem caráter confiscatório, exigindo a compensação do expropriado.

Por fim, cumpre mencionar que o conceito de desapropriação apresentado por Celso Antônio Bandeira de Mello assemelha-se bastante ao de Diogenes Gasparini, sendo rico na exposição das características dessa forma de intervenção do Estado na propriedade privada. Eis a definição apresentada por Bandeira de Mello:

À luz do Direito Positivo brasileiro, desapropriação se define como o procedimento através do qual o Poder Público, fundado em necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, compulsoriamente despoja alguém de um bem certo, normalmente adquirindo-o para si, em caráter originário, mediante indenização prévia, justa e pagável em dinheiro, salvo no caso de certos imóveis urbanos ou rurais, em que, por estarem em desacordo com a função social legalmente caracterizada para eles, a indenização far-se-á em títulos da dívida pública, resgatáveis em parcelas anuais e sucessivas, preservado seu valor real.¹⁵

Mediante análise comparativa dos conceitos apresentados, fácil perceber que alguns elementos se repetem, residindo neles as principais características que diferenciam a desapropriação das demais formas de intervenção estatal.

Eis, portanto, os principais elementos conceituais da desapropriação: é um procedimento; é compulsório, pois impõe a perda de um bem; é forma originária de aquisição da propriedade; exige, normalmente, compensação, por meio de justa indenização; e tem como pressupostos normativos a necessidade pública, a utilidade pública ou o interesse social.

2.3 Fundamentos normativos

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso XXIV, estabelece os três possíveis pressupostos da desapropriação, quais sejam: a necessidade pública, a utilidade pública e o interesse social. Para que uma expropriação seja considerada legítima, portanto, deve estar pautada em um desses três fundamentos normativos.

¹⁴ Em algumas hipóteses, como ocorre nas desapropriações para urbanização, para a construção de casas populares, para fins de reforma agrária, os bens expropriados destinam-se a particulares e não ao Poder Público.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 865-866.

Cumpra, desde logo, destacar que as expressões “necessidade pública”, “utilidade pública” e “interesse social” retratam conceitos jurídicos indeterminados, fato que torna a exata compreensão do alcance e da delimitação desses pressupostos uma tarefa muito delicada.

José dos Santos Carvalho Filho, por exemplo, defende a existência de apenas dois pressupostos da desapropriação: a utilidade pública e o interesse social. Para esse autor, a utilidade pública abarca a necessidade pública, posto ser aquela mais abrangente, implicando na premissa de que todo caso de necessidade pública, obrigatoriamente, será caso de utilidade pública, mas que nem toda desapropriação útil será também necessária.¹⁶

Reforça esse pensamento o fato de a legislação brasileira atual definir os casos de utilidade pública e de interesse social, quedando silente acerca das hipóteses de necessidade pública. Também o Decreto-lei nº 3.365/41, mais conhecido como Lei Geral de Desapropriações, em seu artigo 5º, reúne os casos de necessidade pública e de utilidade pública como se fossem todos casos de utilidade pública.

Essas evidências, porém, não impediram alguns autores de buscar características diferenciais entre os três pressupostos da desapropriação. Dirley da Cunha Júnior, de forma sucinta, ensina que:

Há necessidade pública quando é indispensável a desapropriação; há utilidade pública quando é conveniente a desapropriação e, finalmente, há interesse social quando a desapropriação visa atender às camadas mais pobres da população, objetivando a redistribuição de riqueza.¹⁷

Dessa forma, depreende-se que a necessidade pública está ligada a situações emergenciais, que extrapolem a normalidade, tornando urgente e indispensável a desapropriação. O Código Civil de 1916, inclusive, previa, em seu artigo 590, separadamente, as hipóteses de necessidade pública e de utilidade pública, elegendo como casos de necessidade pública, por exemplo, a defesa do território nacional e os socorros públicos nos casos de calamidade, o que mostra o caráter emergencial da desapropriação (mesmo tal artigo não tendo sido reproduzido no Código atual).¹⁸

A desapropriação por utilidade pública, por sua vez, embora seja conveniente, não é imprescindível, assim como a expropriação por necessidade pública. Diogenes Gasparini, discutindo sobre o tema, considera que:

¹⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 887- 888.

¹⁷ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 477.

¹⁸ O Código Civil de 2002 é silente sobre os casos de necessidade pública e de utilidade pública, não adentrando em suas hipóteses.

Diz-se de *utilidade pública* a desapropriação em que o Estado, para atender a situações normais, tem de adquirir o domínio e o uso de bens de outrem. É o que ensina Seabra Fagundes quando assegura que ocorre a utilidade pública sempre que “a utilização da propriedade é conveniente e vantajosa ao interesse público, mas não constitui um imperativo irremovível” (*Da desapropriação no direito brasileiro*, 2. ed., 1944, p. 23).¹⁹

Podem ser citadas como hipóteses de desapropriação por utilidade pública a abertura, conservação e melhoramento de vias ou logradouros públicos, a preservação e a conservação de monumentos históricos e artísticos e a construção de edifícios públicos. Os exemplos mencionados evidenciam claras situações não emergenciais em que a desapropriação é conveniente, mas não é fundamental e imprescindível.

O interesse social somente foi incluído como fundamento normativo da desapropriação a partir da Constituição brasileira de 1946, tendo surgido como um reclamo natural da evolução do conceito de propriedade vinculado a uma função social.

Segundo o artigo 1º, da Lei nº 4.132/62, “A desapropriação por interesse social será decretada para promover a justa distribuição da propriedade ou condicionar o seu uso ao bem estar social [...]”. Ante a redação desse artigo, fácil perceber que os casos de interesse social estão intimamente relacionados ao alcance da justiça social, com a formação de uma sociedade mais uniforme, com a redução das desigualdades sociais, com uma distribuição de renda mais igualitária.

A atual Constituição Federal previu duas hipóteses de desapropriação por interesse social. A primeira está inserta no seu artigo 182, § 4º, III, tratando da desapropriação de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. A segunda está disciplinada no artigo 184, que trata da expropriação para fins de reforma agrária. Esses dois casos de desapropriação têm caráter eminentemente sancionatório, pois só são cabíveis quando a propriedade urbana ou rural não está cumprindo sua função social.

A Lei nº 4.132/62 define outros casos de desapropriação por interesse social, como o estabelecimento e a manutenção de colônias ou cooperativas de povoamento e trabalho agrícola; a construção de casas populares; e a manutenção de posseiros em terrenos urbanos onde, com a tolerância expressa ou tácita do proprietário, tenham construído sua habitação, formando núcleos residenciais de mais de dez famílias.

Alexandre Mazza acrescenta ainda que “os bens desapropriados por interesse social **não são destinados à Administração Pública**, mas, sim, à coletividade ao a

¹⁹ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 824.

determinados destinatários legalmente definidos.” (grifos do autor).²⁰ Tal pensamento está em consonância com os objetivos já expostos da expropriação por interesse social.

As explanações acerca dos fundamentos normativos da desapropriação são apenas uma tentativa de compreensão do significado jurídico dos termos “necessidade pública”, “utilidade pública” e “interesse social”, pois a interpretação dada aos pressupostos supracitados é de grande relevância, principalmente, para os doutrinadores que defendem que o rol legal de casos de utilidade pública e de interesse social é, meramente, exemplificativo. Se assim entendermos, fundamental será a compreensão do alcance de tais expressões, pois, fora de seus limites, nenhuma desapropriação será legítima.

Coadunando com esse pensamento José Carlos de Moraes Salles defende que:

Entendemos, pois, que ocorrendo caso de necessidade ou utilidade pública, ou de interesse social, ainda que não previsto em lei, possível será a desapropriação do bem pretendido pelo Poder Público para atendimento daquela finalidade, porque a *previsão constitucional* dos pressupostos da expropriação é suficiente.²¹ (grifos do autor)

Dessa forma, patente está a importância da análise da tripartição constitucional dos fundamentos normativos da desapropriação.

2.4 Justa indenização

Conforme já explicitado, um dos elementos conceituais da desapropriação é a justa indenização. Essa característica da expropriação é imposta pelo próprio texto constitucional, em seu artigo 5º, inciso XXIV. Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, indenizar significa compensar, reparar, ressarcir.²²

Há, porém, uma hipótese de desapropriação sem indenização, disciplinada no artigo 243 da Constituição de 1988, prevista como sanção para o proprietário de glebas onde sejam localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas. Tal hipótese é, na realidade, uma modalidade de confisco ou de perdimento de bens, posto que não há qualquer indenização a ser paga.

Nos demais casos de desapropriação, no entanto, a Constituição Federal de 1988 não se limitou a assegurar apenas a indenização pela perda definitiva da propriedade, mas

²⁰ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 543.

²¹ SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 85.

²² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 936.

ênfatizou também que essa indenização deve ser justa, devendo recompor, integralmente, o patrimônio do expropriado tomado pelo expropriante.

Em relação à compreensão do significado de indenização justa, José Carlos de Moraes Salles entende que:

Destarte, para que haja justeza e justiça na indenização, é preciso que se recomponha o patrimônio do expropriado com quantia que corresponda, exatamente, ao desfalque por ele sofrido em decorrência da expropriação. Não se deverá atribuir ao desapropriado nem mais nem menos do que se lhe subtraiu, porque a expropriação não deve ser instrumento de enriquecimento nem de empobrecimento do expropriante ou do expropriado.²³

Depreende-se, assim, que, para a indenização ser justa, deve haver apenas uma substituição de bens por quantia equivalente, sem que haja qualquer acréscimo ou decréscimo patrimonial, nem mesmo benefícios ou prejuízos aos sujeitos da desapropriação.

O significado de “justa indenização” não está definido na legislação pátria, razão pela qual se mostra de suma importância o significado proposto pela doutrina. Nesse contexto, Diogenes Gasparini defende que:

Justa é a indenização paga ao expropriado e que mantém inalterável seu patrimônio. Antes e depois da expropriação tem-se, em valor, o mesmo montante, idêntico patrimônio. Com a desapropriação esse montante não se altera. A quantidade patrimonial é a mesma, embora tenha variado a composição dos bens.²⁴

Coadunando com esse pensamento, Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a indenização justa:

[...] é aquela que corresponde real e efetivamente ao valor do bem expropriado, ou seja, aquela cuja importância deixe o proprietário absolutamente indene, sem prejuízo algum em seu patrimônio. Indenização justa é a que se consubstancia em importância que habilita o proprietário a adquirir outro bem perfeitamente equivalente e o exime de qualquer detrimento.²⁵

A indenização justa, portanto, é aquela que garante ao expropriado subsídios para que ele adquira bem equivalente ao que lhe foi compulsoriamente suprimido. O “quantum” indenizatório, portanto, deve corresponder ao exato valor do desfalque imposto pela desapropriação.

²³ SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 442.

²⁴ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 827.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 884.

Atentando para o imperativo da indenização justa, Hely Lopes Meirelles aprofunda a reflexão acerca do tema, expondo, além do significado dessa expressão, as parcelas que a compõe. Na acepção desse administrativista, indenização justa:

[...] é a que cobre não só o valor real e atual dos bens expropriados, à data do pagamento, como, também, os danos emergentes e os lucros cessantes do proprietário, decorrentes do despojamento do seu patrimônio. Se o bem produzia renda, essa renda há de ser computada no preço, porque não será *justa* a indenização que deixe qualquer desfalque na economia do expropriado. Tudo que compunha seu patrimônio e integrava sua receita há de ser reposto em pecúnia no momento da indenização; [...] A justa indenização inclui, portanto, o valor do bem, suas rendas, danos emergentes e lucros cessantes, além dos juros compensatórios e moratórios, despesas judiciais, honorários de advogado e correção monetária.²⁶

Percebe-se que os elementos componentes da indenização por desapropriação são os mais amplos possíveis, justamente, para assegurar ao expropriado a plena compensação pelos danos sofridos no processo expropriatório.

O valor da justa indenização deve, assim, incluir as seguintes parcelas: o valor do bem expropriado; os danos emergentes; os lucros cessantes; os juros compensatórios; os juros moratórios; os honorários advocatícios; as custas e as despesas judiciais; a correção monetária; e, também, a despesa com desmonte e transporte de mecanismos instalados e em funcionamento.²⁷ Passa-se, agora, à análise simplificada de cada uma dessas parcelas.

Quanto ao valor do bem expropriado, nele se incluem as benfeitorias já existentes no bem antes do ato expropriatório. Em relação às benfeitorias feitas após esse ato, reza o artigo 26, § 1º, do Decreto-lei nº 3.365/41, que serão indenizadas as necessárias, mas as benfeitorias úteis só serão indenizadas quando feitas com autorização do expropriante.

Em relação às perdas e danos, o artigo 402, do Código Civil de 2002, ensina que abrangem o que o credor efetivamente perdeu e o que razoavelmente deixou de ganhar. Essa redação se refere, assim, tanto ao dano emergente (quando menciona o que o credor efetivamente perdeu) quanto aos lucros cessantes (o que ele deixou razoavelmente de ganhar).

O imperativo da indenização justa nos casos de desapropriação proíbe que haja qualquer desfalque na economia do expropriado, razão pela qual deve ser ressarcido do que efetivamente perdeu e, também, do que razoavelmente deixou de ganhar, pois tudo que fazia parte de seu patrimônio e que integrava sua receita deve ser computado no valor da indenização, justamente para garantir o equilíbrio entre o que se tinha antes da expropriação e o que se passou a ter depois dela.

²⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 623.

²⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 173-175.

Os juros compensatórios, por seu turno, estão previstos no artigo 15-A, do Decreto-lei 3.365/41, sendo devidos ao expropriado nos casos de perda antecipada da posse do bem objeto de desapropriação. Esses juros, segundo Súmula nº 69 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), são devidos, nos casos de desapropriação direta, desde a imissão antecipada na posse e, nas hipóteses de desapropriação indireta, desde a efetiva ocupação do imóvel.

Os juros compensatórios têm como base de cálculo o saldo resultante da diferença entre o “quantum” indenizatório e o valor ofertado inicialmente pelo expropriante. Antes do cálculo dos juros moratórios devidos, faz-se necessária a atualização monetária dos valores mencionados, como é possível depreender da Súmula nº 113 do STJ.

Refletindo acerca dos juros compensatórios, José Carlos de Moraes Salles ensina que “Tais juros são, pois, a compensação devida ao expropriado pela perda antecipada da posse do imóvel, substituindo, assim, os frutos que deixou de perceber ou que poderia vir a receber.”²⁸

Além dos juros compensatórios, integram também o cálculo da justa indenização os juros moratórios, que são devidos em razão do atraso do expropriante em cumprir sua obrigação de indenizar o expropriado, colocando, assim, em mora o devedor. Têm a mesma base de cálculo dos juros compensatórios.

Conforme explicações apresentadas, fácil perceber que os juros moratórios e os compensatórios não se confundem, tendo causas diversas; pois estes correspondem a uma compensação do expropriado pela perda antecipada da posse do bem expropriado, enquanto aqueles são devidos pela demora no pagamento da indenização, razão pela qual é perfeitamente possível que tais juros sejam cumulados, conforme orientação da Súmula nº 12 do STJ.

Os honorários advocatícios, por sua vez, também integram a justa indenização, pois o expropriado não tem capacidade postulatória, necessitando contratar os préstimos de um advogado para que possa defender seu patrimônio em juízo. Dessa forma, quando o valor da indenização for superior ao preço oferecido inicialmente pelo expropriante, caberá sua condenação em pagar os honorários do advogado do expropriado, pois, se assim não fosse, o desapropriado permaneceria com um desfalque em seu patrimônio, não sendo justa a indenização.

²⁸ SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 498.

As despesas judiciais, tais como remuneração do assistente técnico, diária de testemunha e custas dos atos do processo de desapropriação, arcadas pelo expropriado também devem ser ressarcidas por meio da justa indenização.

É sabido que as ações expropriatórias são bastante morosas, tornando indispensável a correção monetária do “quantum” indenizatório, calculada a partir do laudo de avaliação. A Súmula nº 561 do Supremo Tribunal Federal (STF), tratando acerca da correção monetária na desapropriação, estabelece que ela é devida até a data do efetivo pagamento da indenização, devendo a atualização do cálculo ser feita ainda que mais de uma vez.

Tem-se, por fim, como parcela integrante da justa indenização a despesa com desmonte e transporte de mecanismos instalados e em funcionamento, conforme previsto no artigo 25, parágrafo único, do Decreto-lei nº 3.365/41.

Existindo as causas autorizadas previstas na legislação e expostas anteriormente, todas essas parcelas farão parte do cálculo da justa indenização, para que, assim, seja atendido o princípio constitucional da plena compensação.

3 A DISCIPLINA DO IMPOSTO DE RENDA FRENTE À DESAPROPRIAÇÃO

Vários são os fins almejados pelo Estado, como propiciar segurança e saúde ao seu povo. Para atingir esses fins, ele necessita de recursos, que podem ser obtidos de várias maneiras, sendo a tributação um dos mais significativos meios de obter os subsídios necessários à consecução desses objetivos que justificam a própria existência de um Estado.

Os tributos, porém, nem sempre objetivam, precipuamente, arrecadar recursos para os cofres públicos. Muitos, por exemplo, buscam, principalmente, intervir numa situação econômica ou social.

Um dos tributos com caráter, marcadamente, arrecadatário é o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, comumente chamado, de forma mais simplificada, apenas de Imposto de Renda (IR).

Nos termos do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), compete à União instituir o imposto supracitado, tendo os contornos de sua hipótese tributária sido traçados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Para que seja legítima a cobrança de um imposto, é preciso, antes de tudo, averiguar a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato abstratamente previsto como gerador da obrigação tributária. Em razão disso, busca-se, neste capítulo, especialmente, investigar se o recebimento de indenização por desapropriação faz surgir o fato gerador do Imposto de Renda.

3.1 Matriz constitucional do Imposto de Renda

A tributação, conforme já abordado, é uma das mais importantes maneiras de o Estado angariar recursos para manter-se e para atender suas finalidades. Mesmo sendo uma decorrência da própria soberania estatal, a cobrança de tributos não pode ser feita de forma indiscriminada, devendo obediência a normas que representam verdadeiras garantias dos contribuintes.

O Estado brasileiro, em sua Constituição Federal, estabeleceu uma série de regras e princípios que delimitam a competência tributária das pessoas políticas. Assim, ao editar normas jurídicas tributárias, o legislador deve seguir, rigorosamente, os ditames constitucionais.

A Magna Carta, ao atribuir competência para que os entes políticos criem “in abstracto” tributos, não os deixou completamente livres, pois, já em seu texto, traçou um

arcabouço, um molde que, necessariamente, deve guiar a criação de cada exação. Dessa forma, cabe ao legislador buscar, logo de início, o arquétipo constitucional do tributo que pretende criar, pois apenas dentro dos limites dessa norma-padrão constitucional essa instituição será legítima. Esse pensamento foi externado por Roque Antonio Carrazza ao ensinar que:

Destacamos que o legislador, ao exercitar qualquer das competências tributárias reservadas à *sua* pessoa política, deverá ser fiel à *regra-matriz de incidência* do tributo, pré-traçada na Carta Magna. Absolutamente não pode extravasar este verdadeiro *molde constitucional*.

Como vemos, o constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras das várias exações. Eles formam o *domínio necessário à tributação* – ou seja, o ponto de partida inafastável do processo de gênese dos tributos.²⁹ (grifos do autor).

O legislador, portanto, não pode extrapolar os padrões constitucionais estabelecidos para cada exação, não cabendo a ele inovar, mas apenas externar o que se encontra implícito no texto constitucional. Refletindo acerca desses limites constitucionais, Carrazza acrescenta que:

[...] o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo de inconstitucionalidade [...] ³⁰ (grifos do autor).

Partindo dessas premissas, para que seja possível a compreensão do alcance e dos limites do Imposto de Renda, faz-se necessário, primeiramente, investigar o que a CF/88 estabelece acerca dessa exação.

A Carta Magna, embora não defina o que seja renda e proventos de qualquer natureza, ela traz uma noção mínima acerca dessas expressões. Defendendo esse posicionamento, Eduardo Gomes Philippsen afirma que “não há dúvidas de que, da leitura da Constituição Federal, podemos extrair um conceito (no sentido adotado de concepção geral) sobre ‘renda e proventos de qualquer natureza’”.³¹

Por meio de uma interpretação sistemática das normas constitucionais, é possível identificar noções genéricas acerca da base econômica do IR. O texto constitucional descreve

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32-33.

³⁰ *Ibid.*, p. 32.

³¹ PHILIPPSSEN, Eduardo Gomes. **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Disponível em: <http://www.esmafe.org.br/web/revista/rev02/04_ir_sobre_indenizacoes_revista_ajufergs.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2012.

as realidades fático-econômicas de cada imposto, justamente para não onerar em demasia o contribuinte, para assegurar que ele não será tributado por fatos não compreendidos no alcance de cada exação e para evitar disputas entre os entes tributantes.

Cada imposto, portanto, possui sua materialidade, razão pela qual é possível afirmar que renda não é, por exemplo, propriedade territorial rural, exportação, propriedade predial e territorial urbana, importação, patrimônio. Os impostos estão associados ao patrimônio (como o Imposto Territorial Rural), à circulação de bens e serviços (como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), a operações financeiras (caso do Imposto previsto no artigo 153, V, CF/88) ou à renda e proventos de qualquer natureza. Dessa forma, renda não se confunde com operações financeiras, com circulação de bens e serviços, nem, muito menos, com patrimônio, embora a renda possa resultar deles.

A regra-matriz constitucional do IR, assim, impede que “renda” e “proventos de qualquer natureza” sejam definidos de forma a invadir a base econômica de outras exações. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

[...] auferir renda é juridicamente diferente de importar bens, de industrializar produtos, de transmitir gratuitamente direitos, de vender mercadorias etc. Usando outra voz, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não pode incidir sobre sucessos tributáveis pelos Estados-membros, pelos Municípios e pelo Distrito Federal ou, mesmo, pela própria União, no exercício de sua competência residual.³² (grifos do autor)

Assim, embora não seja ainda possível definir “renda e proventos de qualquer natureza”, é fácil perceber um conteúdo semântico mínimo que permite identificar como esses termos não podem ser conceituados. Além disso, é inegável que as palavras carregam um significado básico, não podendo o legislador ignorá-lo.

Reforçando o quanto já exposto, Eduardo Gomes Philippsen, de forma bastante elucidativa, assim resume o conteúdo semântico mínimo de “renda e proventos de qualquer natureza”:

A doutrina mais balizada entende que a Constituição Federal, ao se referir à “renda e proventos de qualquer natureza” autoriza a instituição de um imposto com as seguintes características: a) é um imposto que onera o patrimônio sobre uma perspectiva “dinâmica”, isto é, incide sobre as alterações positivas do patrimônio, mas não incide sobre o patrimônio em si mesmo (considerado sobre uma perspectiva “estática”; b) as alterações positivas do patrimônio devem ser observadas em “um

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

intervalo de tempo suficiente a que se proceda o efetivo cotejo entre determinados ingressos e desembolsos, entradas e certas saídas”.³³

Ao afirmar que o IR tem como característica constitucional o fato de onerar o patrimônio sobre uma perspectiva dinâmica, Philippsen não está dizendo que “renda” ou “proventos de qualquer natureza” se confundem com “patrimônio”, pois, como observado, essa exação não incide sobre o patrimônio em si, mas apenas sobre as pessoas que registraram uma mutação positiva em seu patrimônio. Tributa-se o que se acrescenta e não o que já existia, servindo o patrimônio anterior e o atual apenas para possibilitar a constatação do surgimento de renda ou de proventos de qualquer natureza, dentro de um intervalo de tempo.

Como bem assevera Hugo de Brito Machado, não pode o legislador alterar ao seu bel prazer o conceito de renda, pois, com isso, estaria sacrificando a supremacia constitucional. Eis suas precisas palavras:

Entender que o legislador pode alterar o conceito de renda é o mesmo que entender que o legislador pode alterar a norma da Constituição, na qual o mesmo está colocado. Se o legislador pudesse alterar o conceito de renda, sem violar a Constituição, teríamos que fazer uma outra leitura de seu art. 153, inciso I. Teríamos de ler esse dispositivo da Constituição assim: ‘III – tudo o que o legislador entender cabível’.³⁴

Assim, ao tratar da hipótese de incidência do IR, o legislador deve respeitar a conceituação mínima de “renda e proventos de qualquer natureza” inserida na Constituição Federal, como bem assentou Eduardo Gomes Philippsen ao afirmar que:

A lei, assim, não pode estabelecer como fato gerador do imposto de renda qualquer fato que não represente alteração patrimonial positiva, sob pena de inconstitucionalidade; mas, dentro das inúmeras formas possíveis de acréscimo patrimonial, e sob os vários ângulos pelo qual esse fenômeno pode ser analisado, o legislador tem uma margem de escolha para estabelecer a definição legal do fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, de acordo com as opções políticas prevalecentes no parlamento.³⁵

Depreende-se, portanto, que já pelo texto constitucional “rendas e proventos de qualquer natureza” devem ser entendidos como acréscimos patrimoniais, como excedente de riqueza em certo período de tempo.

³³ PHILIPPSSEN, Eduardo Gomes. **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Disponível em: <http://www.esmafe.org.br/web/revista/rev02/04_ir_sobre_indenizacoes_revista_ajufergs.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2012.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. v. I, p. 441.

³⁵ PHILIPPSSEN, Eduardo Gomes. **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Disponível em: <http://www.esmafe.org.br/web/revista/rev02/04_ir_sobre_indenizacoes_revista_ajufergs.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2012.

3.2 Conceito de renda e de proventos de qualquer natureza

A Constituição Federal, mesmo fornecendo uma noção mínima de “renda e proventos de qualquer natureza”, não chegou a definir a hipótese tributária do Imposto de Renda, pois tal tarefa cabe à lei complementar, segundo exigência contida no artigo 146, III, “a”, CF/88.

O Código Tributário Nacional (CTN), embora seja, formalmente, lei ordinária, foi recepcionado pela nova ordem constitucional com “status” de lei complementar, sendo, atualmente, o responsável pela definição tanto de “renda” como de “proventos de qualquer natureza”.

Pela leitura do artigo 43 do CTN, depreende-se que o critério material da hipótese tributária do Imposto de Renda é auferir renda ou proventos de qualquer natureza. Esse mesmo artigo define “renda” como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e “proventos de qualquer natureza” como todo acréscimo patrimonial não compreendido no alcance da definição de renda.

Percebe-se, assim, que o legislador utilizou sua liberdade limitada para definir “renda e proventos de qualquer natureza”, mas não descuidou do conteúdo mínimo constitucional dessa expressão, pois não alterou a ideia de vinculação a um acréscimo patrimonial.

A “renda” tem sua definição ligada à fonte de produção, pois só se pode originar do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Quando se diz que a renda é o produto dessas fontes, faz-se clara vinculação de renda com riqueza nova, não existente em um primeiro momento.

Os “proventos de qualquer natureza”, por seu turno, foram expressamente ligados à ideia de acréscimo patrimonial pelo CTN, tendo sua definição contribuído para confirmar que “renda” se trata, também, de acréscimo patrimonial.

Tem-se, assim, que o legislador restringiu o conceito de “renda” (prendendo-o ao trabalho ou ao capital), mas deu a “proventos de qualquer natureza” uma definição ampla (abrangendo todo acréscimo patrimonial não resultante do trabalho ou do capital).

Roque Antonio Carrazza, levando em consideração a matriz constitucional do Imposto de renda, ensina que:

[...] renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, caso preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos

temporais, e por *subtraendo* o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.³⁶ (grifos do autor).

Esse mesmo autor, observando também o disposto no CTN, entende que “[...] temos que *renda* é o *acréscimo patrimonial* decorrente diretamente do capital e do trabalho; e *proventos*, o advindo de outras fontes (v.g., de pensões e aposentadorias).”³⁷

Percebe-se, portanto, que tanto a “renda” quanto os “proventos de qualquer natureza” representam acréscimos patrimoniais, mas provenientes de fontes diferentes, sendo isso que diferencia um do outro.

Importante observar que o CTN não fez nenhuma exigência quanto à necessidade de que a fonte produtora da riqueza nova seja duradoura ou periódica, razão pela qual os prêmios de loterias e os sorteios podem fazer incidir o IR.

O patrimônio não é o foco do IR, mas é usado como referência, como ponto de partida e de chegada, para a compreensão do complemento (“renda” e “proventos de qualquer natureza”) do critério material da hipótese tributária da norma-padrão de incidência do Imposto de Renda. Nos ensinamentos de Carraza, “[...] ‘patrimônio’, na esteira do art. 91 do CC, é a universalidade jurídica (*universitas iuris*) de direitos e obrigações da pessoa, com valor econômico.”³⁸

Aliomar Baleeiro entende que renda “[...] *é o produto, fluxo, ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação* [...]”³⁹ (grifos do autor). Vê-se, dessa forma, que o autor destacou a distinção entre a renda e a sua fonte produtora.

Aliomar Baleeiro, amparado nas lições de Modesto Carvalhosa, ensina que provento é:

[...] *forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é “fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, são todos aqueles de “origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável” (cf. Modesto Carvalhosa, op. cit., p. 194);*⁴⁰ (grifos do autor).

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

³⁷ *Ibid.*, p. 53.

³⁸ *Ibid.*, p. 41.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 291.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar, *loc. cit.*

Percebe-se, novamente, que tanto a renda quanto os proventos representam acréscimo patrimonial, manifestação de riqueza nova, reveladora de capacidade contributiva, em um dado intervalo de tempo. Aliás, a capacidade contributiva é um importante princípio a ser observado pelo legislador ao tratar da base econômica do IR. Assim, aquele que não registrou um aumento do patrimônio preexistente, também não revelou aptidão para contribuir com o sustento do Estado por meio de Imposto de Renda. Tratando acerca do princípio da capacidade contributiva e do IR, Henry Tilbery assevera que:

Também deve ser considerado, no conceito do fato gerador do imposto de renda contido na Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva inserto no § 1º do art. 145 da Lei Maior, segundo o qual deve sempre no fato tributável haver potencialidade de riqueza a ser considerada de forma a, mesmo sendo transferida parcialmente ao Erário, preservar-se a possibilidade de ser novamente gerada, afastando-se, por consequência, o confisco, ou o seu efeito, conforme expressamente determinado no inciso IV do art. 150 da Carta Magna.⁴¹

Ao tratar da capacidade contributiva, o autor supracitado acaba por mencionar também a proibição constitucional de que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, destacando que, se o princípio da capacidade contributiva for respeitado, o princípio da proibição do confisco também será.

Luís César Souza de Queiroz, citado por Roque Antonio Carrazza, defende a seguinte definição para renda e proventos de qualquer natureza:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou *renda* em sentido amplo ou simplesmente *Renda*) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decréscimos).⁴² (grifos do autor).

Assim, o autor acima citado utiliza dois elementos para a definição de renda e de proventos de qualquer natureza, quais sejam os fatos-acréscimos e os fatos-decréscimos. Os fatos-acréscimos são aqueles que aumentam o patrimônio do administrado. Já os fatos-decréscimos são os que, estando ligados à manutenção do indivíduo ou da atividade produtiva da pessoa jurídica, resultam em diminuição do patrimônio.

⁴¹ TILBERY, Henry. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1: arts. 1º a 95, p. 344.

⁴² QUEIROZ, Luís César Souza de *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

Importante, por fim, apenas lembrar que os acréscimos patrimoniais devem ser analisados num intervalo de tempo, sendo a noção de lapso temporal indispensável para a compreensão do conceito de “renda” e de “proventos”.

3.3 Da possibilidade de incidir Imposto de Renda sobre indenizações decorrentes de desapropriação

O IR é um dos impostos de maior arrecadação do Estado. Sua incidência, em algumas situações, é bastante polêmica, gerando intensa discussão na doutrina e na jurisprudência. Um dos casos de grande repercussão diz respeito à possibilidade ou não de os valores recebidos pelo expropriado em razão da desapropriação fazerem surgir o fato jurídico tributário do Imposto de Renda.

Para afirmar que o acontecimento desse fato faz nascer a relação jurídica tributária, é preciso, antes de tudo, averiguar se há perfeita identidade entre esse fato e a hipótese tributária do IR, pois, se não houver, não ocorrerá a necessária subsunção e, consequentemente, não existirá obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho, em relação à fenomenologia da incidência da norma tributária, assim dispõe:

[...] diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). [...] esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. [...] Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.⁴³

No enunciado hipotético, é possível encontrar três critérios identificadores do fato: o critério material, o espacial e o temporal.⁴⁴ O critério material do IR, conforme já explicado anteriormente, é auferir renda ou proventos de qualquer natureza. Dessa forma, para que uma verba recebida tenha o condão de fazer surgir o fato jurídico tributário do Imposto de Renda, é necessário, logo de início, que esse valor se enquadre no conceito de renda ou de proventos.

O elemento comum ao conceito de “renda” e de “proventos” é o acréscimo patrimonial, assim entendido como a riqueza nova experimentada em um determinado

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 323.

intervalo de tempo. Percebe-se, então, que nem tudo que ingressa no patrimônio do indivíduo se encaixa no critério material da hipótese tributária do IR. Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin, em parecer conjunto, afirmam que:

Ingressos ou receitas que não traduzem acréscimos patrimoniais não configuram renda ou proventos de qualquer natureza. Ingressos sem incremento patrimonial põem-se a salvo do exercício da competência do legislador ordinário prevista no permissivo constitucional mencionado.⁴⁵

Partindo dessas premissas, cumpre investigar se o ingresso ou a receita decorrente de valor recebido em desapropriação traduz ou não acréscimo patrimonial, pois, se não houver incremento patrimonial, impossível será a incidência do IR, em razão de incompatibilidade entre o fato concreto e a hipótese tributária.

O “quantum” recebido a título de desapropriação pelo expropriado corresponde, segundo o próprio texto constitucional, a uma indenização pela perda da propriedade de um bem. O Estado, mesmo diante de seu poder expropriatório, garante ao expropriado uma compensação pela retirada compulsória de sua propriedade.

As indenizações, em geral, visam à reparação de um dano. Objetivam recompor o patrimônio do indenizado, deixando-o em situação equivalente a que se encontrava antes de ser lesionado. Assim, a indenização por desapropriação deve equivaler exatamente à perda sofrida pelo expropriado.

A indenização busca ressarcir o indenizado pelos danos sofridos, de modo que ele reestabeleça o equilíbrio de seu patrimônio. Percebe-se, portanto, que, em se tratando de indenização, não há elevação patrimonial, mas apenas compensação, substituição da parcela lesada do patrimônio, de modo que ele permaneça indene.

Ao tratar da indenização por desapropriação, a Constituição Federal ainda ressalta que ela deve ser justa, não deixando dúvidas de que nenhum prejuízo patrimonial deve acompanhar o expropriado, devendo ele receber valor capaz de preencher o vazio deixado pela desapropriação.

Conclui-se, assim, que a indenização, por sua própria natureza e definição, não comporta aumento de riqueza, não resultando em acréscimo patrimonial, em riqueza nova, razão pela qual não pode ter seu valor reduzido pelo IR.

Roque Antonio Carrazza chegou a essa mesma conclusão, *in verbis*:

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. **Imposto de renda** – não-incidência sobre indenizações por desapropriação. In: Revista de Direito Tributário 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 50.

Portanto, as indenizações não são fontes de enriquecimento, já que não proporcionam, a quem as recebe, vantagens pecuniárias. Nelas não há geração de acréscimos patrimoniais, de riquezas novas disponíveis. Há, de revés, reparações pecuniárias pelas lesões de direitos causadas, por isso que não podem integrar a base de cálculo do IR (que, como vimos, no caso das pessoas físicas é a renda líquida recebida; no das pessoas jurídicas, o lucro obtido).⁴⁶

Reza o artigo 44 do CTN que a base de cálculo do Imposto de Renda é “o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” A base de cálculo faz parte, junto com a alíquota, do critério quantitativo do consequente da norma tributária, servindo para mensurar aspectos da materialidade do fato jurídico tributário, determinando o “quantum” devido pelo sujeito passivo (no caso do IR, o sujeito passivo pode ser tanto pessoa física quanto pessoa jurídica).

Percebe-se, então, que também o cálculo do Imposto de Renda depende da existência de renda ou de proventos, não havendo sequer como calcular o montante devido nos casos em que não ocorra acréscimo patrimonial.

O critério quantitativo do consequente normativo do IR, no entanto, não será analisado profundamente, pois serve para dimensionar o fato jurídico tributário, fato esse que não acontece nos casos de recebimento de indenizações, não havendo razão para aprofundar reflexões acerca de uma hipótese que não se concretiza nas situações de desapropriação, que são o foco do presente trabalho monográfico.

Reforçando o posicionamento de que não há incremento patrimonial, quando se tem em vista o recebimento de indenizações, Maurício Bellucci, em sua dissertação de mestrado, assevera:

Ora, a reparação de danos causados ao *patrimônio jurídico* de uma pessoa física ou jurídica não atende, em termos jurídico-tributários, à nota mais característica exigida pela regra matriz de incidência tributária do IR: o acréscimo patrimonial – ou, se preferirmos, a riqueza nova. Como consequência lógica dessa conclusão, tem-se o não-preenchimento do critério material do imposto – e, como sabemos, se faltar um dos critérios estipulados pela regra-matriz, não se pode falar em sua incidência.⁴⁷

Em não havendo acréscimo patrimonial, não há que se falar em renda ou proventos, restando comprometida a compatibilidade entre o fato concretizado no mundo fenomênico e a hipótese tributária do IR.

O valor recebido em razão da desapropriação caracteriza-se como indenização pela perda de um bem, não havendo nele qualquer incremento patrimonial. A riqueza

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

⁴⁷ BELLUCCI, Maurício. **Imposto sobre a renda e indenizações**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: < http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=6966 >. Acesso em: 28 dez. 2012.

percebida pelo expropriado não é riqueza nova, mas simples substituição de bens. Assim, o valor que ingressa no patrimônio do desapropriado é apenas uma reposição do que dele foi desfalcado devido à desapropriação. Veja-se novo trecho da dissertação de mestrado de Maurício Bellucci em que ele destaca a incompatibilidade entre “indenização” e “renda”:

Como ingressos que, do ponto de vista jurídico-tributário não representam acréscimos patrimoniais nem conteúdo econômico real, os valores recebidos a título de indenização/compensação não configuram fato jurídico tributário conhecido como *renda*. São fatos meramente permutativos, ou seja, implicam câmbio, troca de grandezas que, para o direito, se equivalem.⁴⁸

Dessa forma, o conteúdo econômico envolvido na desapropriação é apenas aparente, não revelando nenhum ganho efetivo. A pessoa que não auferir renda ou proventos, portanto, não manifesta capacidade contributiva para o Imposto de Renda, não mostrando aptidão para suportar sua carga fiscal.

A Constituição Federal, ao tratar das competências tributárias, elegeu os signos presuntivos de riqueza, sobre os quais podem recair as tributações, por revelarem capacidade contributiva objetiva. Tributar, por via de IR, valores que não representam acréscimo patrimonial fere o princípio da capacidade contributiva, posto que o administrado não manifestou capacidade para contribuir com os gastos do Estado.

Além de ofender a capacidade contributiva objetiva, aceitar que o recebimento de indenização por desapropriação pode fazer surgir fato jurídico do IR ofenderia também o princípio que proíbe a utilização do imposto com efeito confiscatório. Caso o expropriado seja tributado pelo recebimento de indenização, estará ele sofrendo indevida interferência em seu patrimônio, pois o padrão constitucional do IR autoriza a tributação apenas do acréscimo patrimonial considerado em um intervalo de tempo predeterminado.

Ademais, em respeito ao princípio constitucional da justa indenização, nada pode ser deduzido do valor indenizatório decorrente da desapropriação, sob pena de sacrifício do patrimônio do expropriado e de indevida intervenção na propriedade privada.

Na desapropriação há apenas substituição compulsória de bens de valor equivalente, nada sendo acrescido ao patrimônio do expropriado, razão pela qual não há que se falar em renda ou proventos. Na desapropriação, segundo ensinamento de Geraldo Ataliba

⁴⁸ BELLUCCI, Maurício. **Imposto sobre a renda e indenizações**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: < http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=6966 >. Acesso em: 28 dez. 2012. P. 149.

e Agostinho Sartin, “[...] não pode haver, por definição e por exigência da própria ordem jurídica, pagamento excedente a exata restituição do capital expropriado.”⁴⁹

Assim, a indenização por desapropriação deve ser em valor suficiente para preencher a lacuna deixada pela intervenção supressiva do Estado na propriedade, não resultando em acréscimo nem decréscimo patrimonial. Se o Poder Público pagar ao expropriado quantia inferior, terá confiscado, de forma não autorizada, o patrimônio do particular; e, se pagar mais que o equivalente ao vazio deixado pela desapropriação, estará transferindo, de maneira irregular, valores pertencentes aos cofres públicos. Em ambas as hipóteses, haverá enriquecimento sem justa causa (seja do Estado ou do expropriado), fenômeno combatido pela ordem jurídica brasileira.

Admitir a existência de acréscimo patrimonial resultante de indenização por desapropriação significa aceitar a injusta transferência de patrimônio público a particulares, indo por água o princípio da justa indenização. Coadunando com esse pensamento, Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin destacam que:

Se o poder expropriante, com efeito, prestar menos do que vale o bem, está confiscando; se prestar mais, está ilicitamente destinando ao patrimônio particular o dinheiro público. Daí a absoluta impossibilidade jurídica de se pretender reconhecer na justa indenização **acrécimo patrimonial**.

Toda e qualquer lei ou ato administrativo que pretenda instituir ou lançar Imposto de Renda sobre a justa indenização prevista constitucionalmente, pressupõe válido o que a ordem constitucional veda: transferência de renda do Erário Público para o patrimônio particular, sem justo título. Na indenização de que se cogita é impossível a transferência de renda, precisamente porque tem ela de ser justa e exata, sem exceder ou permanecer aquém do exato valor do bem desapropriado.⁵⁰ (grifos do autor).

Conforme asseverado no capítulo anterior, a justa indenização por desapropriação deve incluir as seguintes parcelas: o valor do bem expropriado; os danos emergentes; os lucros cessantes; os juros compensatórios; os juros moratórios; os honorários advocatícios; as custas e as despesas judiciais; a correção monetária; e, também, a despesa com desmonte e transporte de mecanismos instalados e em funcionamento.

Percebe-se, então, que a justa indenização não é formada apenas pelo valor do bem expropriado, mas é composta também por todas as parcelas acima mencionadas, que, em conjunto, formam o total indenizatório. Depois que tais componentes são reunidos, passam a formar uma realidade única, de características e natureza necessariamente associadas ao todo. Dessa forma, assim como não se pode deduzir nada da justa indenização (como um todo),

⁴⁹ ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. **Imposto de renda** – não-incidência sobre indenizações por desapropriação. In: Revista de Direito Tributário 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 51.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 53.

também não cabe a redução do valor de suas parcelas, pois se fosse deduzido o Imposto de Renda de um de seus componentes, automaticamente, estar-se-ia a reduzir o valor da indenização, deixando ela de ser justa. Refletindo acerca desse assunto, José Carlos de Moraes Salles assentou que “[...] os juros compensatórios e os de mora integram a *justa* indenização derivada da desapropriação. Logo, a incidência de imposto de renda sobre os mesmos desfalcaria a *justa* indenização determinada por preceito constitucional [...]”⁵¹ (grifos do autor).

Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin, atentos à natureza unitária da indenização por desapropriação, asseveram que:

[...] quando se fala em **justa indenização**, está se falando numa **categoria jurídica unitária e incindível**, compreensiva do valor principal do bem desapropriado, juros de mora, juros compensatórios, honorários de advogado, correção monetária, lucros cessantes e outras verbas correlatas, sendo destarte insustentável, lógica e juridicamente, a pretensão de desmembrá-la em seus vários aspectos, para submeter cada um deles a regime e conseqüências jurídicas independentes do todo.⁵² (grifos do autor)

Mostra-se, portanto descabida a análise de cada parcela em separado, verificando se o recebimento de cada uma delas, isoladamente, pode fazer surgir o fato jurídico tributário do Imposto de Renda. Tais parcelas integram uma nova realidade jurídica, qual seja a justa indenização, que não comporta a ideia de acréscimo patrimonial, não se compatibilizando com a definição de “renda” ou de “proventos”.

Destarte, não há que se falar em acréscimo patrimonial nem em relação ao total da indenização por desapropriação nem em relação a cada uma de suas parcelas consideradas isoladamente, pois tais parcelas fazem parte de uma unidade juridicamente incindível, como ensinam Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin, *verbis*:

Ora, se a prévia e justa indenização, devida pelo Poder Público em decorrência de desapropriação, é uma unidade juridicamente incindível – e limita-se a substituir no patrimônio do expropriado o justo valor do bem dele subtraído – é de evidência solar que nela não se pode divisar acréscimo patrimonial ou riqueza nova disponível.⁵³

Ante o amplamente exposto, não restam dúvidas de que o recebimento da justa indenização por desapropriação não guarda perfeita identidade com a hipótese tributária do Imposto de Renda, razão pela qual não há a formação da relação jurídica tributária, nem mesmo qualquer obrigação de pagar o imposto.

⁵¹ SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 517.

⁵² ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de renda – não-incidência sobre indenizações por desapropriação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 36, p. 52, 1986.

⁵³ *Ibid.*, p. 53.

O posicionamento acima exposto, no entanto, não é compartilhado por todos, tendo o Fisco Federal entendimento diferente acerca do tema. Essa segunda visão será devidamente exposta a seguir.

3.4 O entendimento da Receita Federal acerca da incidência do Imposto de Renda na desapropriação

O artigo 39, inciso XXI, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999⁵⁴, mais conhecido com Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em consonância com o artigo 184, § 5º, da CF/88⁵⁵, estabeleceu que a indenização por desapropriação para fins de reforma agrária não entrará no cálculo do rendimento bruto. Tal artigo do RIR está inserido no capítulo dos rendimentos isentos ou não tributáveis.

O RIR, em seu capítulo VII, seção I, conta com uma subseção intitulada “Ganhos em Desapropriação”, mostrando claramente a possibilidade de ocorrer ganho de capital em desapropriação. No artigo 423 desse regulamento⁵⁶, novamente, é feita a ressalva da isenção de Imposto de Renda do ganho obtido nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Pela redação do artigo 120, do Decreto 3.000/99⁵⁷, depreende-se que, em relação às indenizações por desapropriação, apenas o valor indenizatório das desapropriações para fins de reforma agrária não são considerados ganho de capital.

Em razão da redação dos artigos supracitados, a Fazenda Nacional defende que a desapropriação pode gerar lucro ao expropriado, devendo ele ser tributado via Imposto de Renda, exceto quando o valor indenizatório é decorrente de desapropriação para fins de reforma agrária, pois, nesse caso, há previsão de isenção. Como a norma isentiva trata apenas

⁵⁴ Art. 39. Não entrarão no cálculo do rendimento bruto:

[...]

XXI - a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único);

⁵⁵ Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

[...]

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

⁵⁶ Art. 423. Está isento do imposto o ganho obtido nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (CF, art. 184, § 5º).

⁵⁷ Art. 120. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único):

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

das hipóteses de desapropriação para reforma agrária, em decorrência de determinação do artigo 111 do CTN⁵⁸, não caberia estender tal isenção aos demais casos de expropriação.

Ocorre que não há necessidade de lei concedendo isenção, simplesmente, porque todos os casos de desapropriação, independente do fundamento normativo apontado, representam situações de não incidência do Imposto de Renda, devido a não ocorrência de perfeita identidade entre o fato concreto e a hipótese tributária da exação.

Conforme ressaltado por Roque Antonio Carraza, “[...] as leis isentivas sempre prevêem hipóteses em que a tributação ocorreria, caso elas não existissem. Melhor dizendo, nunca se ocupam com hipóteses que não estão dentro da regra-matriz do tributo (constitucionalmente traçada).”⁵⁹

Conforme já explanado, o padrão constitucional do Imposto de Renda só autoriza a tributação de pessoas que tenham auferido renda ou proventos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais experimentados em dado intervalo de tempo. Fatos que não representem riqueza nova, portanto, não têm o condão de fazer surgir a obrigação de pagar esse tributo, posto que não comportam o signo presuntivo de riqueza sobre o qual repousa essa exação.

Por inteligência do próprio texto constitucional, o valor que não se enquadra no conceito de renda ou de proventos não está ao alcance do Imposto de Renda, sendo esse o caso das indenizações recebidas em decorrência de desapropriação, razão pela qual não há necessidade de lei isentando esses valores do IR. Coadunando com esse pensamento, Roque Antonio Carraza registra que “[...] a legislação do IR não prevê isenções de indenizações. A razão disto é patente, já que as indenizações não são rendimentos e, nesta medida, refogem à⁶⁰ tributação por via de imposto sobre a renda. Não há por que uma lei isentiva federal vir a ocupar-se com o assunto.”

Não faz qualquer sentido a edição de leis isentando de Imposto de Renda fatos que não estão abrangidos pela hipótese tributária dessa exação. É trabalho inútil legislar sobre o óbvio.

⁵⁸ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 951.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 952.

Kiyoshi Harada, em parecer acerca de indenização decorrente de desapropriação, entendeu que não cabe desconto de IR sobre esse valor, não por se tratar de caso de isenção, mas sim de não incidência por inoccorrência do fato gerador.⁶¹

Roque Antonio Carraza diferencia a “isenção” e da “não-incidência”, *verbis*:

[...] enquanto a isenção depende de lei (*lato sensu*) para validamente surgir, a não incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegético. Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar.⁶²

O recebimento de indenização por desapropriação é caso de não incidência de Imposto de Renda, justamente, por esse fato não se ajustar à regra-matriz constitucional dessa exação, estando fora do alcance desse imposto independentemente de existir lei isentiva.

Trata-se de caso de não incidência pelo simples fato de o princípio constitucional da justa indenização não se compatibilizar com a ideia de riqueza nova, de incremento patrimonial.

Para o Fisco Federal, no entanto, há a necessidade de edição de lei isentando de Imposto de Renda a indenização por desapropriação para que esses valores fiquem livres dessa exação. Esse equívoco resulta da errônea ideia de que a indenização por desapropriação pode resultar em ganho de capital.

Conforme já amplamente exposto, a justa indenização é apenas uma reposição do patrimônio desfalcado pelo expropriante, não gerando qualquer acréscimo patrimonial ao expropriado, sob pena de locupletamento. Aceitar a existência de lucro na desapropriação é admitir a transferência indevida de bens do Erário ao expropriado, desrespeitando, assim, o princípio da justa indenização.

Para justificar a possibilidade de ganho de capital em desapropriações, o RIR inclui a expropriação entre os tipos de alienação, colocando-a em situação igual a de negócios de direito privado, como a compra e venda e a dação em pagamento.

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **Parecer:** indenização decorrente de desapropriação. Incidência de tributos. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/644.pdf> >. Acesso em: 6 jan. 2013. P. 10.

⁶² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 954.

O artigo 117 do RIR⁶³ estabelece que a desapropriação é uma operação que importa em alienação, devendo ser apurado o ganho de capital daí decorrente, ficando sujeita a IR a pessoa física que auferir tais lucros.

Ocorre que o procedimento expropriatório em nada se assemelha a uma alienação. A desapropriação é procedimento de natureza pública, sendo a alienação negócio de direito privado. A alienação exige a manifestação de vontade das partes envolvidas, enquanto a desapropriação é a transferência compulsória de bens, sendo irrelevante para sua realização a concordância do expropriado.

O artigo 110 do CTN⁶⁴ limita o poder da lei tributária, estabelecendo que ela não pode, para definir ou limitar competências tributárias, 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.

Percebe-se, dessa forma, que o Decreto 3.000/99 não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos como a desapropriação e a alienação para fins de fazer incidir Imposto de Renda sobre fatos não compreendidos na hipótese tributária dessa exação.

Não pode a lei tributária alterar o conteúdo constitucional da justa indenização para nela vislumbrar ganho de capital. Se há acréscimo patrimonial, não há justiça e nem mesmo verdadeira indenização.

Posicionando-se acerca da inclusão da desapropriação entre as operações de alienação, Kiyoshi Harada asseverou:

Logo, a inclusão da desapropriação entre os atos de alienação não tem respaldo constitucional e legal. É um equívoco do legislador, que contraria a própria lei de regência da desapropriação, a qual, em seu art. 27, § 2º dispõe que não há incidência de imposto sobre o lucro imobiliário na transferência de propriedade decorrente de desapropriação, além de ofender o preceito constitucional da justa indenização. Não há um único doutrinador, nem jurisprudência que considere a desapropriação um ato

⁶³ Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...]

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

⁶⁴ Art. 110. 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.

de alienação, que pressupõe manifestação de **vontade do proprietário**.⁶⁵ (grifos do autor)

O artigo 418 do RIR⁶⁶, ao estabelecer que serão classificados como ganhos de capital os resultados na desapropriação padece de vício de inconstitucionalidade, posto que a Constituição Federal prescreve que a desapropriação ocorrerá mediante justa indenização, não comportando, assim, a ideia de lucro.

O Supremo Tribunal Federal (STF), inclusive, já declarou a inconstitucionalidade de norma do Decreto-lei nº 1.641/78 que incluía a desapropriação entre as modalidades de alienação capazes de gerar lucro, *verbis*:

Representação. Arguição de inconstitucionalidade parcial do inciso II, do parágrafo 2º, do art. 1º, do Decreto-lei federal nº 1641, 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 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). 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 nº 1641/78 (BRASIL. Órgão julgador: Tribunal Pleno, RP 1260/DF. Relator: Min. Néri da Silveira, julgamento: 13/08/1987, publicação DJ 18-11-1988)

A ementa sobredita faz menção a artigo 153, § 22, da Constituição de 1967, após a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que já trazia em seu bojo a exigência, em regra, de justa indenização nos casos de desapropriação.

Por todos os motivos exposto, não merece guarida o posicionamento da Receita Federal acerca da possibilidade de o recebimento de indenização por desapropriação fazer surgir o fato jurídico tributário do Imposto de Renda, merecendo, ainda, reforma o RIR nos artigos que equiparam a desapropriação a alienação e nos que consideram a existência de ganho na expropriação.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. **Parecer**: indenização decorrente de desapropriação. Incidência de tributos. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/644.pdf>>. Acesso em: 6 jan. 2013. P. 8.

⁶⁶ Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

4 A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS E AS DECISÕES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS E DO CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

Consultando o sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil⁶⁷, percebe-se a existência de uma página contendo algumas perguntas e respostas elaboradas para esclarecer as dúvidas dos contribuintes quanto à apresentação da declaração do Imposto de Renda da pessoa física.

As respostas foram elaboradas, principalmente, com base no Regulamento do Imposto de Renda e em Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal. Em razão desse fato, os contribuintes são orientados a declarar, como ganho de capital, os “acréscimos patrimoniais” decorrentes de indenização por desapropriação, ressalvando-se a isenção do ganho de capital proveniente de indenização para fins de reforma agrária, que não será apurado.

Esse posicionamento da Receita Federal do Brasil foi, inclusive, exposto por Gildo André Cebrian Rebeschini, que ao tratar das desapropriações realizadas pela Companhia Energética de São Paulo, assim dispôs:

A Receita Federal, todavia, em seu emaranhado ordenamento tributário entende que é devido o Imposto de Renda incidentes [sic] sobre os valores recebidos meramente como indenização provenientes das desapropriações realizadas pela Companhia Energética de São Paulo, em virtude das áreas afetadas pelo represamento da Usina Hidrelétrica Sérgio Motta. [...] Não obstante a cobrança do Imposto de Renda, ainda exigem do contribuinte desapropriado a multa de 75% do imposto devido, com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96, e juros de mora pela Taxa SELIC, fundamentado no artigo 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96.⁶⁸

Percebe-se, assim, que, caso o contribuinte não declare o “ganho de capital” experimentado com o recebimento de indenização por desapropriação, além de ser cobrado pelo Imposto de Renda devido, pode ainda ser surpreendido com a aplicação de multa, por prestar declaração inexata.

Por seu turno, a doutrina é forte ao afirmar e explicar que, em razão do princípio da justa indenização, não há ganho de capital na desapropriação, não devendo, portanto, o administrado sofrer a incidência de Imposto de Renda em relação ao valor indenizatório,

⁶⁷ Endereço eletrônico: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2012/perguntao/default.htm>>.

⁶⁸ REBESCHINI, Gildo André Cebrian. Análise sobre a inconstitucionalidade de cobrança de Imposto de Renda como lucro imobiliário na desapropriação. In: ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS DO INSTITUTO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DE LONDRINA, 1., 2006, Londrina. **Anais...** Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina, 2006. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/159.pdf>>. Acesso em: 9 jan. 2013.

posto não ter manifestado qualquer alteração em sua capacidade contributiva, já que não acresceu nada ao seu patrimônio.

Devido a essa divergência de entendimento da doutrina e da Receita Federal do Brasil, o contribuinte, muitas vezes, acaba buscando o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Poder Judiciário acerca do tema.

4.1 A jurisprudência dos tribunais

A impetração de Mandado de Segurança, tanto preventivo quanto repressivo, objetivando assegurar o direito líquido e certo do expropriado à justa indenização e, conseqüentemente, a não ser tributado, via Imposto de Renda, em razão do recebimento do valor indenizatório é bastante frequente. Traz-se à baila caso em que o expropriado buscou, por meio desse remédio constitucional, a ajuda do Poder Judiciário para solucionar o sobredito impasse:

TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. - Mandado de segurança impetrado com o objetivo de inibir a exigência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor da indenização expropriatória e o custo dos imóveis desapropriados. - A indenização decorrente de desapropriação não representa nenhum ganho ou acréscimo de capital. O proprietário é obrigado a transferir ao Poder Público o imóvel pelo preço determinado, recebendo, em troca, a indenização pelo valor de mercado. Não é uma venda e não existe lucro. - Súmula nº 39, do extinto Tribunal Federal de Recursos. - Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. - Recurso improvido, remessa não conhecida.⁶⁹

Percebe-se, pela ementa colacionada, a clara intenção da Fazenda Nacional de considerar, como ganho de capital, a eventual diferença entre o valor da indenização expropriatória e o valor de aquisição do imóvel. Ocorre que o preço declarado de aquisição do bem não é o único fator considerado para a determinação do valor do imóvel, não sendo razoável utilizá-lo como parâmetro único para aferir o possível ganho de capital⁷⁰. Tratando acerca desse tema, José Carlos de Moraes Salles asseverou que:

⁶⁹ BRASIL. Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Apelação em mandado de segurança (processo nº 98.02.43791-3). Apelante: União Federal/Fazenda Nacional. Apelado: Júlio Rafael de Aragão Bozano. Advogado: Cláudio Ramos e outros. Relator: Desembargador Federal Ricardo Regueira. Rio de Janeiro: 21 de maio de 2001. DJU - Data: 09/08/2001. Disponível em: <http://www2.trf2.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=base_jur:v_juris>. Acesso em: 10 jan. 2013.

⁷⁰ Segundo redação do artigo 27 do Decreto-lei 3.365/1941, também são elementos determinantes para a fixação do valor do bem: a estimação dos bens para efeitos fiscais; o preço de aquisição e interesse que deles auferir o proprietário; a sua situação, estado de conservação e segurança; o valor venal dos da mesma espécie, nos últimos cinco anos; e a valorização ou depreciação de área remanescente, pertencente ao réu.

No tocante às escrituras públicas, num passado não muito remoto, era notório o expediente usado pelos contraentes no sentido de atribuírem à compra e venda de imóveis valor simplesmente fictício, para efeitos fiscais. [...]

Do que acabamos de expor, deflui, claramente, a importância apenas relativa desse elemento, no que concerne à fixação do *quantum* indenizatório a ser pago ao expropriado. [...]

Não se perca de vista, ainda, que a aquisição do bem pelo expropriado pode ter-se dado dez, quinze, vinte anos antes da desapropriação.⁷¹

Cumpra ainda lembrar que o valor do bem expropriado não é a única parcela componente da justa indenização por desapropriação, integrando também o “quantum” indenizatório outras parcelas, como os juros compensatórios e os moratórios, razão pela qual se mostra totalmente descabida a afirmação que o acréscimo patrimonial na desapropriação corresponde à diferença entre o valor da indenização expropriatória e o custo dos imóveis desapropriados, posto que essa diferença também corresponde à reposição do patrimônio desfalcado pela expropriação, para que o desapropriado não sofra qualquer prejuízo.

A ementa transcrita faz também referência à Súmula nº 39, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), que expressamente colocava a salvo do IR a indenização por desapropriação recebida por pessoa jurídica. Essa Súmula, inclusive, continuou a ser bastante citada, mesmo depois da extinção do TFR⁷², conforme se pode notar pela seguinte jurisprudência (datada de 1996):

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - INCIDÊNCIA SOBRE INDENIZAÇÃO EXPROPRIATÓRIA - SÚMULA 39, TFR, DL 1.641/78. 1. A posição hoje sufragada pela doutrina e jurisprudência é a de que a desapropriação é ato de império, fato do príncipe, e não alienação forçada. 2. Por ter a indenização finalidade de substituição do bem tomado pelo Poder Público, não se pode falar em lucro. 3. Não incide sobre a indenização expropriatória Imposto de Renda. 4. Recurso e remessa oficial improvidos.⁷³

Decidiu-se, novamente, no sentido de rejeitar a ideia de que a desapropriação é uma alienação forçada. Trata-se, sim, de uma transferência compulsória da propriedade do bem, em razão de ato de império, sendo irrelevante o consentimento do expropriado. Sendo a indenização uma reposição do patrimônio desfalcado pela expropriação, não há falar em lucro, mas sim de simples substituição de bens (troca-se o bem desapropriado por seu valor equivalente em dinheiro).

⁷¹ SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 446.

⁷² O Tribunal Federal de Recursos foi extinto com a Constituição de 1988.

⁷³ BRASIL. Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação cível nº 95.01.31681-5/DF). Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Selma Bomfim Silva. Advogado: Sebastião Ribeiro Salomão. Relator: Juíza Eliana Calmon. Brasília: 8 de outubro de 1996. Data da publicação: DJ 24/10/1996. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=271705519954010000>>. Acesso em: 11 jan. 2013.

Outra ementa importante a ser colacionada, em decorrência da riqueza de explicações de seu texto, é da lavra do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja redação é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles. 2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação: "XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;" 3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado. 4. In casu, os ora recorridos perceberam verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual não pode ser objeto de incidência do imposto sobre a renda. 5. Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial. [...]10. Recurso especial a que se nega provimento.⁷⁴

Inicialmente, a ementa acima transcrita explicita a hipótese tributária do Imposto de Renda, qual seja o acréscimo patrimonial verificado num intervalo de tempo (considerando-se os fatos-acréscimos e os fatos-decréscimos). Para verificar se uma verba recebida representa riqueza nova ou se seu conteúdo econômico é apenas aparente, deve-se buscar sua natureza jurídica. Se a verba tem natureza indenizatória, ela não se compatibiliza com a definição de renda ou de proventos. Como a obtenção de renda ou de proventos de qualquer natureza representa o signo presuntivo revelador da capacidade econômica para contribuir com o IR, aquele que recebe indenização (recomposição de patrimônio lesado) não revela aptidão para arcar com essa exação, justamente por não demonstrar alteração em sua capacidade contributiva.

Destaque-se ainda que, na desapropriação, o bem é transferido ao Poder Público por valor justo, não resultando, daí, nenhum lucro, mas mera reposição do patrimônio

⁷⁴ BRASIL. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 960.407/RS (2007/0134965-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Remy Elias Ruaro e outros. Advogado: Valter Bianchi e outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília: 19 de agosto de 2008. Data de Publicação: DJe 15/09/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4194831&sReg=200701349650&sData=20080915&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 12 jan. 2013.

desfalcado pela expropriação. O direito de propriedade torna-se relativo, mas, em compensação, garante-se o integral ressarcimento do dano deixado pelo procedimento expropriatório. Por determinação constitucional, a indenização por desapropriação deve ser justa, não implicando acréscimo nem decréscimo patrimonial, sob pena de enriquecimento sem causa de uma das partes.

A ementa ressaltou, também, que o STJ firmou entendimento no sentido da não concretização da hipótese tributária do IR nos casos de recebimento de indenização advinda de desapropriação, seja qual for o seu fundamento normativo (necessidade pública, utilidade pública ou interesse social). Assim, o tratamento fiscal de verbas recebidas em decorrência de desapropriação por necessidade pública deve, por exemplo, ser o mesmo de valores indenizatórios percebidos em razão de desapropriação para fins de reforma agrária.

Outras ementas que evidenciam o posicionamento do STJ acerca da não ocorrência do fato jurídico tributário do IR quando do recebimento de indenização por desapropriação são:

TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. O entendimento desta Corte Superior orienta-se no sentido de que não incide imposto de renda sobre a indenização decorrente de desapropriação, uma vez que não apresenta nenhum ganho ou acréscimo patrimonial. Agravo regimental a que se nega provimento.⁷⁵

TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. LEI 7.713/88 (ARTS. 3º, § 2º, e 22, PAR. ÚNICO). 1. O imposto incidente sobre "renda e proventos de qualquer natureza" alcança a "disponibilidade nova", fato inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela diminuição patrimonial (propriedade), reparando ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. na desapropriação não ocorre a transferência de propriedade por qualquer forma de negócio jurídico amoldado ao direito privado e não se configura o aumento da capacidade contributiva. O imposto de renda não incide sobre o valor indenizatório. 2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso improvido.⁷⁶

⁷⁵ BRASIL. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no agravo de instrumento nº 934.006/SP (2007/0204699-1). Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Dorival Sortino e outros. Advogado: Antônio Luiz Bueno Barbosa e outros. Relator: Ministro Carlos Fernando Mathias (juiz convocado do TRF 1ª Região). Brasília: 19 de fevereiro de 2008. Data de Publicação: DJ 06/03/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3724523&sReg=200702046991&sData=20080306&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 13 jan. 2013.

⁷⁶ BRASIL. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 118.534/RS (97.0008786-7). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridos: Domingos Antônio Barros (Espólio) e outros. Advogado: Adelmir Pompílio Grendene e outros. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília: 20 de outubro de 1997. Data de Publicação: DJ 19/12/1997. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199700087867&dt_publicacao=19-12-1997&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 13 jan. 2013.

Fácil observar que em nenhuma das jurisprudências colacionadas a Fazenda Nacional obteve êxito em seu intento de confirmar e tornar legítimo o desconto do Imposto de Renda nas indenizações por desapropriação.

Empós levantamento jurisprudencial acerca do tema em tablado, Marcello Martins Motta Filho concluiu que “os tribunais pátrios vêm reiteradamente acolhendo o posicionamento doutrinário no sentido de que não incide o Imposto de Renda no recebimento das indenizações provenientes de ações expropriatórias.”⁷⁷

Outra tentativa da Fazenda Nacional foi defender a análise da incidência do IR sobre o recebimento de algumas parcelas da indenização por desapropriação. Segue, abaixo, ementa que apreciou a possibilidade de desconto, em razão de incidência de IR, do “quantum” recebido a título de juros moratórios e compensatórios decorrentes de expropriação:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS E COMPENSATÓRIOS. 1. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN). 2. As verbas de caráter indenizatório não estão sujeitas à incidência do imposto, porquanto a indenização não traduz a idéia de “acrécimo patrimonial” exigida pelo art. 43, do CTN. 3. O imposto de renda não incide sobre as verbas auferidas a título de indenização por desapropriação, porquanto não representam acréscimo patrimonial. 4. Os juros compensatórios e moratórios integram a indenização por desapropriação, e, conseqüentemente, não estão sujeitos à incidência do referido imposto. 5. Precedentes da Corte: REsp 156.772/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 04/05/98; REsp 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 19/12/1997; ROMS 11.392/RJ, Rel. Min. Paulo Medina, DJ 13/10/2003; REsp 208.477/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 25/06/2001. [...] 8. Recurso especial a que se nega provimento.⁷⁸

Percebe-se, assim, que a jurisprudência, novamente, acompanhou o entendimento doutrinário, segundo o qual, a indenização por desapropriação é uma unidade juridicamente incindível, não cabendo, então, que se destaque uma de suas parcelas para submetê-la à tributação. Se o todo (a justa indenização) não pode ser reduzido pela incidência de IR, suas parcelas também não podem, pois, se isso ocorresse, inevitavelmente, estar-se-ia a reduzir a indenização por expropriação como um todo, tornando-a injusta.

⁷⁷ MOTTA FILHO, Marcello Martins. A não-incidência do Imposto de Renda na indenização proveniente da ação de desapropriação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 57, p. 93, jul./ago. 2004.

⁷⁸ BRASIL. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 673.273/AL (2004/0106141-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Maurício Lenuel de Amorim Monteiro. Advogado: Célia Regina Narciso dos Santos. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília: 7 de abril de 2005. Data de Publicação: DJ 02/05/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1748853&sReg=200401061410&sData=20050502&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 13 jan. 2013.

Nesse mesmo sentido, mais uma vez, se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, “*verbis*”:

TRIBUTARIO. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS COMPENSATORIOS. NÃO INCIDENCIA DO IMPOSTO DE RENDA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGOS 153, III, 5., XXIV, E 182, PARAG. 3.. LEIS N.S 7.713/88 E 8.218/91. SUMULAS 12 E 102/STJ. 1. Os juros compensatórios não configuram, como os moratórios, a objetiva remuneração do capital, mas o valor indenizatório pecuniário, devido pela antecipada perda do uso e gozo decorrente do apossamento de bem expropriado pela administração pública. Integram, pois, a indenização pela perda da propriedade do bem expropriado. 2. O imposto incidente sobre "renda e os proventos de qualquer natureza", alcança a "disponibilidade nova", inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela perda de direitos (da propriedade), reparando ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Não ocorre a alteração da capacidade contributiva. Os juros moratórios, na desapropriação também integram a indenização. 3. A título de incidência do imposto de renda e ilegal a retenção na fonte de parcelas correspondentes aos juros compensatórios e moratórios integrativos do "justo preço" do bem expropriado. 4. Recurso improvido.⁷⁹

Os juros moratórios e os juros compensatórios integrantes da justa indenização por desapropriação, portanto, não representam rendimentos, contando, sim, com natureza indenizatória, razão pela qual não podem ter seus valores reduzidos pela incidência de Imposto de Renda, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da justa indenização.

Esse também deve ser o tratamento fiscal das demais partes integrantes da justa indenização, como é o caso da correção monetária, que, por sua natureza indenizatória, não representa renda ou proventos de qualquer natureza, mas simples atualização do valor indenizatório, para que ele não seja corroído pela inflação. A ementa abaixo explicita que a correção monetária não representa vantagem patrimonial:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. BALANÇO. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1- A correção monetária é a atualização do valor da moeda corroída pela inflação, logo não podia o balanço de 1989 deixar de ser corrigido, ou seja, não se podia deixar de aplicar o índice de 70,28%, correspondente ao mês de janeiro desse ano. 2- Se a inflação a todos atinge - cidadão, empresa e o próprio Governo -, não se pode admitir que só para o Fisco ela seja considerada, a fim de beneficiá-lo. A inflação a ser considerada é a real e não a criada artificialmente pelo Governo. 3- O produto decorrente da correção monetária não é renda, não é vantagem patrimonial, é mera atualização do valor da moeda corroído pela inflação. 4- O critério de lucro real não pode ser jurídico, e sim, tão somente, econômico. A lei não pode ir contra a realidade dos fatos.⁸⁰

⁷⁹ BRASIL. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 94.877/SP (96.0027689-7). Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Deonilia Lemos de Carvalho. Advogado: Edgar de Novaes Franca Neto e outros. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília: 25 de junho de 1996. Data de Publicação: DJ 26/08/1996. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600276897&dt_publicacao=26-08-1996&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 13 jan. 2013.

⁸⁰ BRASIL. Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação em mandado de segurança nº 91.01.04295-5/MG). Apelante: EMH – Eletromecânica e Hidráulica Ltda. Advogado: José Carlos Lopes Motta e outros. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Juiz Tourinho Neto. Brasília: 28 de agosto de

Empós a exposição do posicionamento jurisprudencial acerca da possibilidade de o recebimento de indenização por desapropriação fazer surgir o fato jurídico tributário do Imposto de Renda, passa-se a análise das decisões do CARF a respeito do tema.

4.2 As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi criado, no ano de 2008, pela Medida Provisória nº 449, posteriormente, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

O CARF é um órgão colegiado e paritário, que integra a estrutura do Ministério da Fazenda, tendo como atribuição precípua julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. Ele é formado tanto por representantes da Fazenda Nacional quanto por representantes dos contribuintes, em uma clara intenção de assegurar a imparcialidade na solução dos litígios tributários. O recurso ao CARF representa mais uma tentativa de resolver, administrativamente, impasses tributários.

O fato de o Fisco Federal orientar os contribuintes a declararem, como rendimento tributável pelo Imposto de Renda, os valores recebidos a título de indenização por desapropriação fez com que muitos administrados buscassem, ainda na via administrativa, o reconhecimento de seu direito de não serem tributados por fatos fora do alcance da hipótese tributário do IR.

Um dos casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca dessa temática resultou na seguinte ementa:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. Exercício: 2005. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. Não incide o imposto de renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação. (Súmula CARF Nº 42). Recurso Voluntário Provido em Parte.⁸¹

1995. Data da publicação: DJ 14/09/1995. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=37575219914010000>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

⁸¹ BRASIL. Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso voluntário nº 914.939 (acórdão nº 2801-002.831). Recorrente: Célia Maria de Souza Abud. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheira Tânia Mara Paschoalin. Brasília: 22 de novembro de 2012. Data da publicação: 07/01/2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 14 jan. 2013.

Essa recente decisão, datada de 22 de novembro de 2012, evidencia que o próprio CARF adota o entendimento segundo o qual o recebimento da justa indenização por desapropriação não surge o fato jurídico tributário do IR, não havendo, consequentemente, que se falar no nascimento da relação jurídica tributária, nem da obrigação de pagar essa exação.

A ementa acima colacionada faz menção à Súmula nº 42 do CARF, que conta com a seguinte redação: “não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação”⁸². Sendo assunto sumulado, fica claro que a ementa exposta não se trata de exceção, mas, sim, de decisão reiterada pelo Conselho, mostrando também a existência de vários recursos tratando acerca do tema.

A discussão acerca da incidência do Imposto de Renda sobre o valor indenizatório decorrente de desapropriação não é recente, tendo surgido antes mesmo da criação do CARF.

Até a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, eram responsáveis pelo contencioso administrativo federal os três Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Com a criação do CARF, unificou-se a estrutura desses quatro órgãos de julgamento então existentes.

Vários casos de incidência indevida de Imposto de Renda sobre pessoas que receberam indenização por desapropriação foram analisados e julgados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Um dos casos apreciados resultou na seguinte ementa:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - DESAPROPRIAÇÃO - INDENIZAÇÃO - NÃO INCIDÊNCIA - Os valores recebidos do Poder Público em decorrência de desapropriação, não se sujeitam à tributação, por tratar-se de indenização, não representando acréscimo patrimonial, constituindo-se tão somente em reposição do patrimônio desfalcado pela desapropriação. A incidência do imposto de renda desnaturaria o conceito de justa indenização, pela redução do valor a ser incorporado no patrimônio do desapropriado. Recurso parcialmente provido.⁸³

Conforme já explanado, o “quantum” percebido em decorrência de desapropriação tem caráter indenizatório, visando, assim, a recompor o dano patrimonial

⁸² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula nº 42. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em: 14 jan. 2013.

⁸³ BRASIL. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 131.448 (acórdão nº 102-45.909). Recorrente: Raimundo Nonato Prado de Aguiar. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Fortaleza/CE. Relator: César Benedito Santa Rita Pitanga. Brasília: 28 de janeiro de 2003. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 14 jan. 2013.

experimentado pelo expropriado. A natureza indenizatória dessa verba é imposta pela própria Constituição Federal, tendo o Conselho de Contribuintes apenas reconhecido, na ementa acima exposta, que esse valor não gera nenhum acréscimo patrimonial, motivo pelo qual seu recebimento não pode ser alcançado pela hipótese tributária do IR. Ademais, a decisão também destacou que a incidência do Imposto de Renda reduziria o valor da indenização, deixando ela de ser justa, entrando em desacordo com mandamento constitucional.

As ementas citadas, bem como a súmula do CARF exposta, tratam de casos relacionados ao Imposto de Renda de pessoas físicas, mas o entendimento nelas evidenciado se estende também ao Imposto de Renda de pessoas jurídicas. Tal fato pode ser constatado pela ementa a seguir:

IRPJ e OUTROS – GANHO DE CAPITAL – DESAPROPRIAÇÃO – A desapropriação é ato coativo do Estado, que, na satisfação do interesse público, retira a propriedade de bem integrante do patrimônio do particular, mediante justa e prévia indenização. Nos termos do art. 5º, XXIV da CF, o valor recebido tem natureza indenizatória, portanto, não se sujeita a incidência de imposto de renda e conseqüentemente apuração de ganho de capital. Recurso Provido.⁸⁴

Essa decisão ressalta uma das características da desapropriação: a compulsoriedade. O Estado, com fundamento em necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, retira a propriedade do particular, independentemente, do consentimento do administrado, não podendo, em decorrência disso, a transferência compulsória do bem ser considerada uma alienação, que envolve manifestação de vontade.

Defender a incidência de Imposto de Renda sobre pessoas que receberam indenização por desapropriação significa aceitar a ideia de que o Estado pode obrigar seus administrados a realizarem o fato jurídico tributário do IR, pois a expropriação é imposta ao desapropriado e qualquer ganho de capital porventura daí decorrente (ressalte-se que essa possibilidade não se enquadra na noção de indenização) também seria fruto de uma imposição estatal.

Tal pensamento, no entanto, mostra-se absurdo. A compulsoriedade que envolve o conceito de tributo⁸⁵ está relacionada à obrigatoriedade de o contribuinte pagar a exação se realizar o fato jurídico tributário previsto abstratamente na hipótese tributária. Não se trata, portanto, de obrigatoriedade de realizar o fato jurídico tributário em si, pois a realização desse

⁸⁴ BRASIL. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 155.163 (acórdão nº 101-96.431). Recorrente: JNL Participações e Administradora Ltda. Recorrida: Quarta Turma /DRJ em São Paulo/SP. Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Brasília: 8 de novembro de 2007. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

⁸⁵ Artigo 3º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

fato depende da vontade do administrado, que, se não desejar pagar o tributo, pode optar por não concretizar situações alcançadas pela hipótese tributária da exação.

Ademais, conforme já analisado, o valor percebido a título de desapropriação tem caráter indenizatório, não resultando, assim, em acréscimo patrimonial. Se não há riqueza nova, também não há renda ou proventos. Sem um desses dois elementos, não há que se falar em Imposto de Renda, pois o critério material da hipótese tributária desse imposto, necessariamente, exige a presença de renda ou de proventos.

O recebimento da justa indenização por desapropriação, dessa forma, não guarda absoluta identidade com a hipótese tributária do IR, não havendo, portanto, subsunção, representando esse fato um típico caso de não incidência dessa exação.

Reconhecendo que essa situação está fora do alcance da hipótese tributária do Imposto de Renda, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda assim decidiu:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 1999 DESAPROPRIAÇÃO - NÃO-INCIDÊNCIA - Os valores recebidos em decorrência de desapropriações são meras indenizações, não acrescentando ao patrimônio, caracterizando, portanto, hipótese de não-incidência do imposto. A incidência do imposto, na espécie, acarretaria indevida redução no valor recebido, ferindo o princípio constitucional da justa indenização. Recurso provido.⁸⁶

O recurso mencionado nessa ementa foi interposto em razão de inconformismo por ter sido lavrado auto de infração em decorrência de omissão de “ganhos de capital” obtidos na “alienação” (desapropriação) de imóveis rurais, exigindo-se do contribuinte o pagamento do Imposto de Renda, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

Segundo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria/RS (recorrida), apenas o ganho de capital resultante da desapropriação para fins de reforma agrária estaria isento de Imposto de Renda. Ocorre que os valores recebidos a título de desapropriação, seja qual for seu fundamento normativo, são hipóteses de não incidência do IR, não havendo que se falar em isenção ou ausência de lei isentiva. Antonio Lopo Martinez, relator do caso por hora examinado, ressaltou que:

[...] a exigência do imposto de renda, na espécie, não pode ser analisada sob o enfoque das isenções. O que se deve ter em mente é a hipótese de não incidência do

⁸⁶ BRASIL. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 154.859 (acórdão nº 104-23.033). Recorrente: Dulce Antonia Azenha Pereira. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Santa Maria/RS. Relator: Antonio Lopo Martinez. Brasília: 5 de março de 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

imposto, visto que as indenizações apenas recompõem o patrimônio, em nada o acrescem.⁸⁷

Cumpre, por fim, colacionar mais uma ementa do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF - GANHO DE CAPITAL - DESAPROPRIAÇÃO PELO PODER PÚBLICO – NATUREZA INDENIZATÓRIA - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - o Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre ganho de capital no caso de desapropriação pelo poder público, por entender que essa incidência desnatura a "justa indenização", exigida pela Carta Magna como requisito para a relativização do direito à propriedade. Recurso provido.⁸⁸

A importância dessa última ementa está na preocupação do Conselho de Contribuintes em investigar e seguir o posicionamento da jurisprudência acerca do tema. Essa atitude é bastante acertada, pois evita os desgastes que envolvem os litígios judiciais, bem como ocupar o valioso tempo do judiciário com temas já pacificados. Se não há argumentos fortes e consistentes para modificar o entendimento consolidado na jurisprudência, decidir o Conselho de Contribuintes no sentido de considerar como ganho de capital a diferença entre o valor da desapropriação e o custo de aquisição do bem expropriado, para fins de fazer incidir o IR, é estimular a proliferação de ações judiciais que apenas servirão para modificar o teor da decisão administrativa e para reafirmar o entendimento já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Para reforçar essa conclusão, transcreve-se trecho do entendimento da Consultoria Geral da República, atualmente Advocacia Geral da União, inserto em uma das decisões do Conselho de Contribuintes:

Teimar a administração em aberta oposição à norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, pois sem dúvida, fazê-lo, será alimentar ou crescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à justiça tempo utilizado nas tarefas ingentes que lhe cabem como instrumento de realização do bem coletivo. (L.C.M. Filho, Parecer CGR-15 de 13.12.60).
Nem teria sentido, quer do ponto de vista jurídico, quer do ponto de vista pragmático, insistir e resistir em posição enquistada que não responde ao bom e harmonioso relacionamento dos Poderes, constituindo-se em fomento de demandas

⁸⁷ BRASIL. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 154.859 (acórdão nº 104-23.033). Recorrente: Dulce Antonia Azenha Pereira. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Santa Maria/RS. Relator: Antonio Lopo Martinez. Brasília: 5 de março de 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

⁸⁸ BRASIL. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 154.033 (acórdão nº 102-49.283). Recorrente: Luiz Carlos Azenha Pereira. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Santa Maria/RS. Relator: Silvana Mancini Karam. Brasília: 11 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

judiciais e insegurança e procrastinação das soluções administrativas. (Luiz Roberto Mayer, parecer CGR 1-12 de 04.10.798).⁸⁹

Percebe-se, assim, que até mesmo na via administrativa o contribuinte pode ter garantido o seu direito de não ser tributado pelo Imposto de Renda em razão do recebimento de indenização por desapropriação. A orientação da Fazenda Nacional em sentido contrário, porém, causa grande insegurança nos contribuintes, devendo esse posicionamento do Fisco Federal ser modificado, para garantir tranquilidade aos administrados.

Cabe, finalmente, apontar que Marcello Martins Motta Filho, analisando as decisões do Conselho de Contribuintes, concluiu que:

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é firme no sentido de que não há ganho de capital na ação expropriatória e, por conseguinte, não incide o Imposto de Renda sobre a verba indenizatória, pois do contrário estaria desnaturado o conceito da justa indenização prevista na Constituição Federal.⁹⁰

Assim, objetivando a proteção ao princípio constitucional da justa indenização, o antigo Conselho de Contribuintes e o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais fixaram o entendimento segundo o qual a indenização por desapropriação não pode ser reduzida pela incidência do IR.

⁸⁹ BRASIL. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 131.448 (acórdão nº 102-45.909). Recorrente: Raimundo Nonato Prado de Aguiar. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Fortaleza/CE. Relator: César Benedito Santa Rita Pitanga. Brasília: 28 de janeiro de 2003. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

⁹⁰ MOTTA FILHO, Marcello Martins. A não-incidência do Imposto de Renda na indenização proveniente da ação de desapropriação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 57, p. 92, jul./ago. 2004.

5 CONCLUSÃO

Pela análise do conteúdo exposto, é possível chegar a algumas conclusões. Inicialmente, cabe lembrar que a Constituição Federal atribuiu competência para que os entes políticos criem “in abstracto” tributos, mas não os deixou completamente livres, pois, já em seu texto, traçou um arcabouço, um molde que, necessariamente, deve guiar a criação de cada exação. Dessa forma, cabe ao legislador buscar, logo de início, o arquétipo constitucional do tributo que pretende criar, pois apenas dentro dos limites dessa norma-padrão constitucional essa instituição será legítima.

A renda e os proventos de qualquer natureza são os elementos que, segundo o texto constitucional, compõem a base econômica do Imposto de Renda, sendo essa manifestação de riqueza que revela alteração na capacidade contributiva do administrado, tornando-o capaz, em tese, de suportar a incidência do IR. A conceituação mínima de “renda e proventos de qualquer natureza” identifica-os como acréscimos patrimoniais, como excedente de riqueza em certo período de tempo, devendo o legislador respeitar essa noção quando for legislar acerca da hipótese tributária dessa exação.

O Código Tributário Nacional foi o diploma encarregado de disciplinar a hipótese tributária do Imposto de Renda, tendo definido “renda” como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e “proventos de qualquer natureza” como os acréscimos patrimoniais não compreendidos na definição de “renda”.

Partindo, especificamente, para o tema central do presente trabalho monográfico, qual seja a análise da possibilidade de redução, pela incidência do IR, do valor recebido a título de indenização por desapropriação, chega-se à conclusão que isso não é possível, pois esse fato está fora do alcance da hipótese tributária desse imposto.

Segundo o princípio constitucional da justa indenização, a indenização recebida pelo expropriado deve ser na exata proporção do dano sofrido, de maneira que ele não experimente nenhum decréscimo ou acréscimo patrimonial em decorrência da desapropriação. Por esse motivo, a doutrina é firme ao defender que essa indenização não representa riqueza nova, mas simples substituição de patrimônio preexistente lesado, não havendo que se falar, assim, em renda ou em proventos, elementos essenciais à caracterização do critério material da regra-matriz do Imposto de Renda.

Já o Fisco Federal, amparado, principalmente, no Regulamento do Imposto de Renda, orienta os contribuintes a declararem, como ganho de capital sujeito à incidência do Imposto de Renda, a diferença entre o valor indenizatório e o custo de aquisição do bem

expropriado. Ocorre que qualquer lei ou ato administrativo que eleja o recebimento da justa indenização por desapropriação como fato capaz de fazer incidir o IR padece de inconstitucionalidade, pois aceita como válida a transferência de valores, sem justo título, do Erário para o patrimônio particular. Na indenização por expropriação, portanto, é inaceitável a ideia de transferência de renda, justamente porque tem ela de ser justa e exata, sem ir além ou ficar aquém do exato valor do bem desapropriado.

A jurisprudência dos tribunais e as decisões do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adotam o entendimento segundo o qual a redução do valor da indenização por desapropriação, pela incidência do Imposto de Renda, ofende o princípio constitucional da justa indenização, razão pela qual essa dedução não pode ocorrer. Admitir a existência de acréscimo patrimonial resultante de indenização por desapropriação significa aceitar a injusta transferência de patrimônio público a particulares, indo por água o princípio da justa indenização.

Dessa forma, o conteúdo econômico envolvido na desapropriação é apenas aparente, não revelando nenhum ganho efetivo. Ademais, tributar, via IR, valores que não representam acréscimo patrimonial fere o princípio da capacidade contributiva, posto que o administrado não manifestou aptidão para contribuir com os gastos do Estado.

Pela análise da fenomenologia da incidência tributária, conclui-se que não há perfeita identidade entre o recebimento da justa indenização por desapropriação e a hipótese tributária do Imposto de Renda, não ocorrendo a subsunção necessária ao surgimento da relação jurídica tributária e, conseqüentemente, da obrigação de pagar o imposto. Trata-se, portanto, de hipótese de não incidência tributária, razão pela qual não há necessidade de lei isentiva tratando do tema.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de renda – não-incidência sobre indenizações por desapropriação. In: **Revista de Direito Tributário** 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BELLUCCI, Maurício. **Imposto sobre a renda e indenizações**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=6966>. Acesso em: 28 dez. 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula nº 42. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em: 14 jan. 2013.

_____. Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 9 dez. 2012.

_____. Constituição da República do Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 dez. 2012.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 6 jan. 2013.

_____. Decreto-lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941. Dispõe sobre desapropriação por utilidade pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3365.htm>. Acesso em: 15 dez. 2012.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 6 jan. 2013.

_____. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 155.163 (acórdão nº 101-96.431). Recorrente: JNL Participações e Administradora Ltda. Recorrida: Quarta Turma /DRJ em São Paulo/SP. Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Brasília: 8 de novembro de 2007. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 94.877/SP (96.0027689-7). Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Deonília Lemos de Carvalho. Advogado: Edgar de Novaes Franca Neto e outros. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília: 25 de junho de 1996. Data de Publicação: DJ 26/08/1996. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600276897&dt_publicacao=26-08-1996&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 13 jan. 2013.

_____. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 118.534/RS (97.0008786-7). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridos: Domingos Antônio Barros (Espólio) e outros. Advogado: Adelmir Pompílio Grendene e outros. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília: 20 de outubro de 1997. Data de Publicação: DJ 19/12/1997. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199700087867&dt_publicacao=19-12-1997&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 13 jan. 2013.

_____. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 673.273/AL (2004/0106141-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Maurício Lenuel de Amorim Monteiro. Advogado: Célia Regina Narciso dos Santos. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília: 7 de abril de 2005. Data de Publicação: DJ 02/05/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1748853&sReg=200401061410&sData=20050502&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 13 jan. 2013.

_____. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 960.407/RS (2007/0134965-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Remy Elias Ruaro e outros. Advogado: Valter Bianchi e outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília: 19 de agosto de 2008. Data de Publicação: DJe 15/09/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4194831&sReg=200701349650&sData=20080915&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 12 jan. 2013.

_____. Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Apelação em mandado de segurança (processo nº 98.02.43791-3). Apelante: União Federal/Fazenda Nacional. Apelado: Júlio Rafael de Aragão Bozano. Advogado: Cláudio Ramos e outros. Relator: Desembargador Federal Ricardo Regueira. Rio de Janeiro: 21 de maio de 2001. DJU Data: 09/08/2001. Disponível em: <http://www2.trf2.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=base_jur:v_juris>. Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 154.859 (acórdão nº 104-23.033). Recorrente: Dulce Antonia Azenha Pereira. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Santa Maria/RS. Relator: Antonio Lopo Martinez. Brasília: 5 de março de 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

_____. Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação cível nº 95.01.31681-5/DF). Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Selma Bomfim Silva. Advogado: Sebastião Ribeiro Salomão. Relator: Juíza Eliana Calmon. Brasília: 8 de outubro de 1996. Data da publicação: DJ 24/10/1996. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=271705519954010000>>. Acesso em: 11 jan. 2013.

BRASIL. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 131.448 (acórdão nº 102-45.909). Recorrente: Raimundo Nonato Prado de Aguiar. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Fortaleza/CE. Relator: César Benedito Santa Rita Pitanga. Brasília: 28 de janeiro de 2003. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

_____. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso voluntário nº 154.033 (acórdão nº 102-49.283). Recorrente: Luiz Carlos Azenha Pereira. Recorrida: Primeira Turma /DRJ em Santa Maria/RS. Relator: Silvana Mancini Karam. Brasília: 11 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

_____. Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso voluntário nº 914.939 (acórdão nº 2801-002.831). Recorrente: Célio Maria de Souza Abud. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheira Tânia Mara Paschoalin. Brasília: 22 de novembro de 2012. Data da publicação: 07/01/2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 14 jan. 2013.

_____. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no agravo de instrumento nº 934.006/SP (2007/0204699-1). Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Dorival Sortino e outros. Advogado: Antônio Luiz Bueno Barbosa e outros. Relator: Ministro Carlos Fernando Mathias (juiz convocado do TRF 1ª Região). Brasília: 19 de fevereiro de 2008. Data de Publicação: DJ 06/03/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3724523&sReg=200702046991&sData=20080306&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 13 jan. 2013.

_____. Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação em mandado de segurança nº 91.01.04295-5/MG). Apelante: EMH – Eletromecânica e Hidráulica Ltda. Advogado: José Carlos Lopes Motta e outros. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Juiz Tourinho Neto. Brasília: 28 de agosto de 1995. Data da publicação: DJ 14/09/1995. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=37575219914010000>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GOMES, Wilton Luis da Silva. **Inovações no regime jurídico das desapropriações**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-16042010-093843/>>. Acesso em: 3 dez. 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Parecer**: indenização decorrente de desapropriação. Incidência de tributos. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/644.pdf>>. Acesso em: 6 jan. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. v. I.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. A não-incidência do Imposto de Renda na indenização proveniente da ação de desapropriação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 57, p. 93, jul./ago. 2004.

PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Disponível em: <http://www.esmafe.org.br/web/revista/rev02/04_ir_sobre_indenizacoes_revista_ajufergs.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2012.

REBESCHINI, Gildo André Cebrian. Análise sobre a inconstitucionalidade de cobrança de Imposto de Renda como lucro imobiliário na desapropriação. In: ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS DO INSTITUTO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DE LONDRINA, 1., 2006, Londrina. **Anais...** Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina, 2006. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/159.pdf>>. Acesso em: 9 jan. 2013.

SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

TILBERY, Henry. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1: arts. 1º a 95.