

## Desapropriação - Tratamento Fiscal

Gilberto de Castro Moreira Jr.

*Doutorando em Direito Tributário pela USP. Advogado em São Paulo.*

1. Conforme preceitua o artigo 31 do Decreto-lei nº 1.598/77 (norma esta reproduzida pelo artigo 418 do RIR/99), “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”.

2. Contudo, o § 4º do mesmo artigo 31 do Decreto-lei nº 1.598/77 estabeleceu a faculdade de a pessoa jurídica diferir a tributação do ganho de capital decorrente da desapropriação de bens do ativo permanente, desde que observadas determinadas condições. Esta norma continua em vigor e fundamenta o artigo 422 do RIR/99, segundo o qual:

“Art. 422. O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital obtido na desapropriação de bens, desde que (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 4º):

I - transfira o ganho de capital para reserva especial de lucros;

II - aplique, no prazo máximo de dois anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao do ganho de capital;

III - discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata o inciso anterior, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período de apuração.

§ 1º A reserva será computada na determinação do lucro real nos termos do art. 435, ou quando for utilizada para distribuição de dividendos (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 5º).

§ 2º Será mantido controle, no Lalur, do ganho de capital diferido nos termos deste artigo.”

3. Portanto, conforme estabelecido na norma legal de diferimento, a tributação do lucro diferido deve ocorrer na medida da realização, isto é, quando utilizada a reserva para o pagamento de dividendos ou conforme estabelecido no artigo 435 do RIR/99, segundo o qual:

“Art. 435. O valor da reserva referido no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;
- b) depreciação, amortização ou exaustão;
- c) baixa por perecimento.”

4. Ocorre, entretanto, que a jurisprudência de nossos tribunais, antes mesmo da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, já vinha contestando a tributação das indenizações recebidas por desapropriações. São exemplos desta jurisprudência os recursos extraordinários nºs 72.014 (*DJ* 25/04/75 e *RTJ* 74/783) e 77.431 (*RTJ* 73/500), do Plenário do Supremo Tribunal Federal, e o recurso extraordinário nº 92.253-9-SP (*DJ* 30.05.80 e *RTJ* 95/1354), decidido em 29.04.80 pela Primeira Turma daquele Tribunal, a Súmula nº 39 do antigo Tribunal Federal de Recursos (“Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial”), e até recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, cabendo destacar o seguinte excerto da ementa do Recurso Especial nº 94.224/SP:

“... 2. O imposto incidente sobre ‘renda e proventos de qualquer natureza’, alcança a ‘disponibilidade nova’, inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela perda de direitos (de 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 é ilegal a retenção na fonte de parcelas correspondentes aos juros compensatórios e moratórios integrativos do ‘justo preço’ do bem expropriado...” (*DJ* de 30.09.1996, p. 36.600)

5. No mesmo sentido são as seguintes decisões do 1º Conselho de Contribuintes:

“Desapropriação de Imóvel - Tratando-se de simples recomposição patrimonial, que não se caracteriza como venda a par de ensejar a ocorrência do fato jurídico tributável, o valor correspondente às desapropriações de imóveis não está sujeito à tributação pelo imposto de renda, ainda que resulte ganho.” (Ac. 1º CC 107-2.614/96 - *DO* 22.01.97)

“Inexistência de Ganho de Capital - A indenização decorrente de desapropriação imposta pelo poder público e sem qualquer margem de negociação prévia ao desapropriado não constitui renda nem acréscimo ao patrimônio do expropriado e como tal inexistente ganho a ser tributado.” (Ac. 1º CC 101-90.689/97 - *DO* 09.04.97)

6. Os fundamentos utilizados na maioria desses julgados eram a falta de dispositivo expresso na legislação ordinária prevendo a tributação do lucro na desapropriação e a inexistência de lucro ou ganho de capital nas desapropriações, na medida em que a indenização é mera reposição de patrimônio e, portanto, não resulta em acréscimo patrimonial.

7. O primeiro argumento perdeu efeito após a edição do Decreto-lei nº 1.598/77. Todavia, o segundo argumento continua sendo aceito por diversos tribunais, inclusive no âmbito administrativo, visto que a indenização pela desapropriação é considerada mera e justa reposição do patrimônio (art. 5º, XXIV, da Constituição Federal), não constituindo fato gerador do imposto de renda, conforme definido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional, já que a desapropriação não daria ensejo à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento de qualquer natureza.

8. Não se trata, entretanto, de posição pacífica. Há julgados contrários ao entendimento supra, como por exemplo a seguinte decisão do 1º Conselho de Contribuintes:

“Desapropriação de Imóveis - Os lucros decorrentes da alienação por desapropriação de imóveis são tributáveis e somente se isentam se realizados na vigência de legislação que os beneficie com o favor fiscal; ainda assim, a isenção, assim como o diferimento da tributação, só se aplicam se forem obedecidas as condições legais necessárias ao reconhecimento da isenção ou do diferimento.” (Ac. 1º CC 101-73.902/82 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 31/83, p. 877)

9. Em conclusão, é a própria Constituição Federal que estabelece que os valores recebidos em virtude de desapropriação constituem indenização prévia e justa, ou seja, em mera reposição do patrimônio expropriado, o que não constitui acréscimo patrimonial. E, se não há acréscimo patrimonial, não deve haver tributação pelo imposto de renda. Portanto, a indenização recebida pela pessoa jurídica, destinada a recompor o patrimônio reduzido pela desapropriação, não poderia ser considerada como renda tributável.

10. Entretanto, o entendimento do Fisco (aliás, de acordo com as disposições legais mencionadas nos itens 1 a 3 acima) é distinto, no sentido de que, se da referida desapropriação resultar efetivo acréscimo patrimonial, este deve ser objeto de tributação (ainda que diferida). O acréscimo patrimonial corresponderia à diferença entre o valor do imóvel expropriado e o custo de aquisição dos novos bens, na medida em que essa diferença representa um acréscimo ao custo original do bem desapropriado, custo este que será considerado como despesa dedutível ao longo do tempo (através da depreciação, amortização ou baixa do bem). Este entendimento, no entanto, a par de não levar em consideração os ditames constitucionais, ignora o fato de que o ex-

propriado é obrigado a se desfazer do bem e realizar o “ganho”, e ninguém pode ser obrigado a realizar um fato gerador de imposto.

11. Diante do exposto, e principalmente diante da jurisprudência dominante de nossos tribunais, entendemos que os valores de indenização por desapropriação, incluindo os juros respectivos, não passíveis de tributação pelo imposto de renda.