

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



53

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

53

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(FEVEREIRO - 2000)



Marola Omartem
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0XX11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- ICMS - limites à vedação de créditos - Aires F. Barreto 10588 7
- Processo administrativo fiscal - a notificação como condicionante da validade do lançamento - Antonio Ghizzi e José Etuley Barbosa Gonçalves 10589 13
- Leilão judicial via internet - Carlos Henrique Abrão 23
- ICMS e radiodifusão sonora e de imagens - Cesar A. Guimarães Pereira 28
- Considerações sobre a imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social - Fábio Zambitte Ibrahim 10590 34
- Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais - Gabriel Lacerda Troianelli 43
- Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência - Marcos Donizeti Sampaio 10591 52
- A constitucionalidade das alterações introduzidas na Cofins pela Lei nº 9.718/98 - Ricardo Lodi Ribeiro 10592 67
- Contribuição previdenciária: a Medida Provisória nº 63/89 e a Lei nº 7.787/89 e o termo inicial para o cômputo da anterioridade nonagesimal - Ricarlos Almagro V. Cunha 77
- A utilização de títulos da dívida pública na seara tributária - Roberto F. S. Malta Filho 86
- Exceção de pré-executividade e Fazenda Pública: pode alguém ser submetido a processo executivo sem pressupostos ou condições de constituição ou desenvolvimento regular? - Rodrigo Cesar Caldas de Sá 95

Pareceres

- Âmbito constitucional e fato gerador do tributo. Imposto de renda, contribuição sobre o lucro e Cofins. Indenização por perdas e danos materiais. Hipótese de não-incidência - Hugo de Brito Machado 10593 105
- Serviços de construção civil prestados em territórios da União ou dos Estados não estão sujeitos ao ISS - Ives Gandra da Silva Martins 119
- Empréstimo compulsório à Eletrobrás. O direito de resistir ao pagamento, se a finalidade se torna difusa ou se o pagamento se destina a financiar a manutenção da empresa estatal - Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Côelho 10594 130
- Contribuição social - variação na percentagem de participação no capital - Sidney Saraiva Apocalypse 156

PARECERES

Âmbito Constitucional e Fato Gerador do Tributo. Imposto de Renda, Contribuição sobre o Lucro e Cofins. Indenização por Perdas e Danos Materiais. Hipótese de Não-Incidência

Hugo de Brito Machado

- A supremacia constitucional constitui a única defesa que o Direito pode oferecer contra o arbítrio quando este é praticado pelo legislador.

- O imposto de renda tem o seu âmbito definido no art. 153, inciso III, da vigente Constituição, que atribui à União competência para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*.

- Recepcionado como lei complementar, o CTN, com fundamento no art. 146, III, "a", da CF/88, estabelece como fato gerador desse imposto a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, definidos como *acrêscimos patrimoniais*.

- A contribuição social sobre o lucro e a Cofins têm os seus âmbitos definidos pelo art. 195, inciso I, da CF/88 como o lucro, e o faturamento, respectivamente. A palavra *lucro* designa a renda auferida pela pessoa jurídica, que é *acrêscimo patrimonial* decorrente do capital, ou da combinação deste com o trabalho, e a palavra *faturamento* designa, em sentido amplo, o somatório dos valores recebidos em decorrência de vendas de mercadorias e prestação de serviços.

- Indenização não é *acrêscimo*, mas recuperação patrimonial, configurando, portanto, hipótese de não incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Também não é *faturamento*, configurando hipótese de não-incidência da Cofins.

Consulta

Consulta-me a ..., por intermédio de seu ilustre Advogado, o Dr. ..., a respeito do regime tributário da indenização por perdas e danos decorrentes do Decreto nº ... de ..., que declarou perempta a concessão que lhe fora outorgada pelo Governo Federal para explorar serviços de televisão.

Oferecendo-me para exame cópias da consulta formulada pela Abert à Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, e da resposta correspondente, em que a autoridade competente da Administração Tributária afirma ser aquela indenização tributável, e ainda, da inicial do mandado de segurança que acaba de impetrar, e das informações prestadas pela autoridade de impetrada, pergunto-me:



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

a) Tendo em vista ser a cassação imotivada da concessão de serviços públicos verdadeira desapropriação, são devidos o imposto de renda, a contribuição social sobre lucros e a Cofins, sobre o valor da indenização pelos danos daquele ato decorrentes?

b) Na hipótese de não ser o ato causador dos danos qualificável como desapropriação, o regime tributário da indenização seria diferente?

c) Seria constitucional uma lei prevendo a cobrança de tributo sobre o valor recebido por uma empresa a título de indenização?

Examinei os documentos que me foram fornecidos pela consultante, bem como a legislação aplicável ao caso, e passo a emitir o meu

Parecer

1. Âmbito Constitucional e Fato Gerador dos Tributos

1.1. Supremacia constitucional

Todos falam em supremacia da Constituição. Nos tratados e nas escolas de Direito todos ensinam, e todos aprendem, que a Constituição é *Lei das Leis*. A *Lei Suprema*. A *Carta*

Magna. Na prática, todavia, a situação é outra. Poucos são os que extraem e respeitam as consequências dessa idéia força tão importante para a organização sócio-política das nações.

Inúmeros exemplos podem ser citados, nos quais se nega a supremacia constitucional, seja pela simples desconsideração da norma da Constituição, seja pelo argumento de que tal norma está a depender de regulamentação, de que a norma da Constituição é meramente programática, ou ainda que pelo emprego de interpretação canhestra, que amesquinha seu alcance. Em muitos casos resta evidente que, na prática, valem muito mais as leis, e até as normas infralegis, do que a Constituição. A supremacia desta, portanto, infelizmente, tem sido simplesmente retórica.

É importante, porém, que se modifique essa mentalidade, porque a supremacia constitucional é o mais adequado caminho para a realização dos princípios fundamentais do Direito, e para a preservação da própria unidade do sistema jurídico, impondo-se, assim, ao intérprete de qualquer norma jurídica, como diretriz fundamental que é, e como tal vem sendo reconhecida pelo constitucionalismo das mais expressivas nações do mundo. Neste sentido é a magistral lição de Enterría:

“La supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación - por operadores públicos o por operadores privados, por Tribunales o por órganos legislativos o administrativos - en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales como los específicos a la materia de que se trate.

Este principio es una consecuencia derivada del carácter normativo de la Constitución y de su rango supremo y está reconocido en los sistemas que hacen de ese carácter un postulado básico. Así, en Estados Unidos, todas las Leyes y los actos de la Administración han de interpretarse *in harmony with the Constitution*; en Alemania el mismo principio impone *die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, la interpretación de las Leyes conforme a la Constitución. Em ambos casos, como prácticamente en todos los países con justicia constitucional, el principio es de formulación jurisprudencial.”¹

Outra não tem sido a postura dos mais notáveis juristas brasileiros, para os quais, ainda quando a norma da Constituição seja simplesmente programática, tem-se de considerá-la como elemento valioso na interpretação. Os valores incorporados nas normas da Constituição devem servir como balizas para o intérprete de toda e qualquer norma

¹ Eduardo García de Enterría, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1991, p. 95.

do sistema jurídico. "Mesmo quando genérica ou programática, a norma constitucional possui, em algum grau, eficácia e operatividade".²

Por outro lado, a supremacia constitucional é a única garantia que o Direito pode oferecer contra o arbítrio do Estado, especialmente quando este se expressa através de lei. Com inteira propriedade assevera o eminente constitucionalista José Celso de Mello Filho, Presidente do Supremo Tribunal Federal:

"O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica - dos Tribunais, especialmente - porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. - A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada."³

Não se deve, outrossim, deixar de aplicar a norma da Constituição ao argumento

de ser a mesma carente de regulamentação. Como ensina Zavascki, com inteira propriedade, "deixar de observar a norma constitucional ao argumento de que não é auto-aplicável, porque carece de regulamentação infraconstitucional, implica atribuir ao Poder Legislativo a pecha de inconstitucionalidade por omissão".⁴

Irreprochável, portanto, a doutrina de Carlos Maximiliano, a sustentar "que todas as presunções militam a favor da constitucionalidade da 'omissão', vale dizer, a favor da auto-aplicabilidade dos preceitos constitucionais. Se a falta de condições de imediata aplicabilidade não estiver acima de toda a dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela desnecessidade da ação legislativa. Entre duas exegeses possíveis, opta-se pela auto-aplicabilidade. O STF só declarará a inconstitucionalidade por omissão quando for evidente, sem margem de dúvida séria, a necessidade de norma regulamentar do preceito maior. Entre duas interpretações razoáveis, opta-se pela que afirme a ausência de inconstitucionalidade por omissão. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os poderes, o Judiciário só proclamará a omissão do Legislativo quando esta implicar claramente falta de cumprimento de sua missão constitucional".⁵

Atento, pois, à supremacia constitucional, temos entendido que o legislador ordinário não é inteiramente livre para formular o conceito tributário de renda, nem pode livremente determinar quais os elementos materiais devem ser considerados, ou desconSIDERADOS, na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Na verdade, não pode o legislador ordinário alterar nenhum dos conceitos que a Constituição utiliza para definir ou limitar as competências tributárias. Nos anos sessenta,

² Teori Albino Zavascki, "O Ministério Público e a Defesa de Direitos Individuais Homogêneos", *Revista Jurídica* nº 189, p. 28.

³ Da Ementa do Ac. un. do STF Pleno - ADIn 293-7600-DF - medida liminar - Rel. Min. Celso de Mello - julgada em 06.06.90, *DJU* de 16.04.93, p. 6.429 e *IOB* nº 10/93, p. 193, texto 1/6203.

⁴ Teori Albino Zavascki, "O Ministério Público e a Defesa de Direitos Individuais Homogêneos", em *Revista Jurídica* nº 189, Síntese, Porto Alegre, p. 28.

⁵ Teori Albino Zavascki, "O Ministério Público e a Defesa de Direitos Individuais Homogêneos", em *Revista Jurídica* nº 189, Síntese, Porto Alegre, p. 29.

a comissão de juristas que elaborou o anteprojeto do atual Código Tributário Nacional considerou necessário que esse importante diploma legal o dissesse expressamente, porque a cultura jurídica nacional ainda não tinha disto firme consciência. Hoje, porém, conforme temos ensinado, o art. 110 do Código Tributário Nacional, no qual cristalizou-se aquela importante lição de doutrina jurídica, tem na verdade sentido apenas didático, meramente explicitante. E não pode ser de outro modo, porque admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei ordinária modifique a Constituição.⁶

Assim, todos os tributos, aos quais se refere a Constituição, têm nesta definido o seu âmbito de incidência, vale dizer, os fatos dos quais se pode valer o legislador para descrever a *hipótese de incidência tributária*. Hipótese que, se e quando concretizada, ter-se-á configurado o *fato gerador* do tributo, ou seja, o fato do qual decorre o dever jurídico de pagar o tributo.

O imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro, e a Cofins, têm os seus âmbitos de incidência definidos pela Constituição, e dentro destes é que o legislador pode definir as respectivas hipóteses de incidências, que serão a seguir examinadas.

1.2. O imposto de renda

A Constituição Federal de 1988 atribui à União competência para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*.⁷ Tem-se então definida a matéria de que dispõe o legislador ordinário para instituir o imposto de que se cuida, que não poderá incidir sobre o que não seja *renda*, ou *proventos*.

A doutrina, especialmente elaborada pelos economistas e financistas, posto que se trata de um conceito da Ciência Econômica, tem apontado diversos significados para a palavra *renda*. As diversas teorias foram resumidas por Fonrouge e Navarrine em três grupos, a saber, a) teorias da fonte e da renda-produto; b) teoria do incremento patrimonial e da renda-ingresso, e finalmente, c) a teoria do conceito legalista de renda.⁸

O notável Mestre Rubens Gomes de Sousa é citado freqüentemente, no Brasil e no estrangeiro, como um dos expoentes da doutrina que atribui ao legislador inteira liberdade para definir o significado da palavra *renda*.⁹

Essa doutrina, produzida em momento de rara infelicidade pelo Mestre e pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil, tem exercido influência no Judiciário, como se pode ver do decisório do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, proferido na AMS nº 114.287-RJ, da qual foi relator o eminente Ministro Ilmar Galvão¹⁰, está, todavia, definitivamente superada, em face da supremacia constitucional.

O conceito jurídico tributário de renda há de ser buscado no Direito Positivo, não se podendo admitir que o legislador *ordinário* desfrute de inteira liberdade para considerar renda tudo quanto pretenda tratar como tal para fins tributários. Desde que a Constituição Federal estabeleceu um sistema rígido de discriminação de competências tributárias, admitir tal liberdade para o legislador ordinário seria conceder a este atribuição para modificar aquela discriminação de competências.

O fato de haver na Constituição vigente um dispositivo atribuindo à União competência para instituir e cobrar imposto so-

⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 82.

⁷ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso III.

⁸ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine, *Impuesto a la renta*, Depalma, Buenos Aires, 1973, pp. 23/27.

⁹ Cf. Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 312; Marilene Talarico Martins Rodrigues, "Imposto de Renda-Pessoa Física", em *Curso de Direito Tributário*, coordenação geral de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1982, p. 237; Fonrouge-Navarrine, obra cit., pp. 26/27; Horácio A. Garcia Belsunce, *El Concepto de Crédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1967, pp. 186/188.

¹⁰ *Revista do Tribunal Federal de Recursos* nº 147, pp. 303/305.

bre *renda e proventos de qualquer natureza*, é bastante para autorizar a conclusão de que o legislador não desfruta de inteira liberdade para definir o conteúdo dessa expressão. Renda e proventos de qualquer natureza é expressão que limita o âmbito de incidência de imposto federal. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuisse competência à União para instituir e cobrar imposto sobre *qualquer fato, a critério do legislador...* E isto evidentemente na Constituição não está escrito.

É indubitoso que, em qualquer caso, se as palavras empregadas nas normas da Constituição pudessem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da Constituição não seria mais que simples ornamento da literatura jurídica. Através de definições legais, todos os dispositivos da *lei maior* poderiam ser alterados pelo legislador ordinário.

Como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, que é um intérprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qualquer de seus dispositivos. Desta forma, goza dessa liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, um conceito de *renda*, ou de *proventos de qualquer natureza*.

Nem se diga que o legislador pode estabelecer um conceito de *renda por ficção legal*. Como assevera Valdir de Oliveira Rocha, "Esse fazer de conta não pode subsistir".¹¹ É da maior evidência que se assim não fosse ruiria inteiramente todo o sistema jurídico-constitucional.

É evidente, portanto, que a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza* não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma

das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição. E como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, está sujeita ao controle de constitucionalidade.

Além disto, é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como *o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qualquer natureza como *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda* (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda *acrécimo*. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos.

Como se vê, o Código Tributário Nacional estreitou o âmbito de liberdade do legislador ordinário, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um *acrécimo patrimonial*.

Resta saber, agora, o que é um *acrécimo patrimonial*, e mais uma vez pode ser colocada a questão de saber se o legislador ordinário pode definir livremente o que como tal se deva entender. A solução, aqui, há de ser também negativa, pelas mesmas razões. Se o legislador *ordinário* tivesse total liberdade para definir os conceitos utilizados pelo legislador *complementar* desapareceria, para efeitos práticos, a distinção entre lei complementar e lei ordinária, distinção relevante em nosso sistema jurídico.

É certo que alguns doutrinadores, na linha traçada por Ataliba, têm sustentado que a lei complementar somente como tal se considera quando trata das matérias a ela reservadas pela Constituição. Já demonstramos o equívoco dessa tese,¹² mas ainda que a mesma seja correta, verdade é que não se aplica

¹¹ *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 7/88, p. 100.

¹² "A Posição Hierárquica da Lei Complementar", em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, Dialética, São Paulo, pp. 19/22.

em se tratando da definição do âmbito dos tributos, que é indubitavelmente matéria constitucionalmente reservada à lei complementar.¹³

Não se diga, a pretexto de justificar a liberdade do legislador ordinário na definição do significado da expressão *acréscimo patrimonial*, que se trata de expressão de sentido vago, ou ambíguo. "Afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas e imprecisas não quer dizer porém que não tenham elas significado determinável".¹⁴ Por isto mesmo, a afirmação da vaguidade, ou ambiguidade, de uma palavra, ou expressão, utilizada em uma norma jurídica, não se presta como fundamento para justificar a inteira liberdade de seu intérprete, ou aplicador.

No dizer de Genaro Carrió, "Los lenguajes naturales contienen palabras vagas. Con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa da inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente excluidos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos".¹⁵

Seguindo-se esse raciocínio, tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de *acréscimo patrimonial*. Outros fatos, dele podem ser seguramente excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles fatos cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa, e deva ser, por isto mesmo, objeto de uma decisão política.

É admissível, outrossim, a liberdade do legislador para estabelecer normas regulado-

ras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato *renda*, vale dizer, *acréscimo patrimonial*.

Em conclusão, podemos afirmar que, no sistema jurídico brasileiro, a) a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* só abrange os fatos que possam ser considerados como *acréscimo patrimonial*; e b) o legislador ordinário não pode definir como *acréscimo patrimonial* aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum, e finalmente, c) cabe ao Poder Judiciário, e em última instância ao Supremo Tribunal Federal, dizer o que se há de entender como *acréscimo patrimonial*, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que estabelecer conceito diverso.¹⁶

1.3. A contribuição social sobre o lucro

Estabelece a Constituição que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, e indica como fontes diretas de seu financiamento as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o *faturamento* e o *lucro*.

Tem-se, assim, o âmbito constitucional da contribuição social sobre o lucro, bem definido: o *lucro*. Assim, nem se pode estabelecer, relativamente a essa contribuição, a polêmica que se trava na doutrina a respeito do conceito de renda. Como asseveram Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Jr., a Constituição Federal, utilizando-se diretamente da noção de lucro, como núcleo da hipótese de incidência da contribuição social, afastou as controvérsias:

"Aí, a expressão lucro é inequívoca, porque incorpora uma clássica noção, longa-mente trabalhada no direito comercial,

¹³ Constituição Federal, art. 146, inciso III, alínea "a".

¹⁴ Eros Roberto Grau, *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*, RT, São Paulo, 1988, p. 60.

¹⁵ *Algunas Palabras sobre las Palabras de la Ley*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 18.

¹⁶ Hugo de Brito Machado, "O Conceito Jurídico de Renda", em *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 15/88, 1ª quinzena - ago/88.

característica dos acréscimos ao patrimônio líquido, advindos da exploração do patrimônio empresarial".¹⁷

Cuida-se na verdade de um conceito pacífico, em economia, na contabilidade e no Direito Comercial, envolvendo sempre o acréscimo patrimonial, de sorte que se afasta definitivamente qualquer questionamento:

"Lucro (da sociedade) - é o acréscimo de bens que, relativamente ao fundo comum, constituído com as contribuições aportadas pelos sócios, se obtém em resultado da actividade económica a que a sociedade se dedica (Pinto Furtado, Cod. Com. Anot. 2º, 649). É, em suma, o enriquecimento produzido pela actividade económica realizada (ob. citada. 650)".¹⁸

Além de ser incontroverso o conceito de lucro, temos norma específica a dizer:

"Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto sobre a Renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido, monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período base."¹⁹

Seja como for, é indubitoso que a lei ordinária não pode estabelecer como base de cálculo da contribuição em tela, nenhum valor que não seja o acréscimo patrimonial obtido pela sociedade no exercício de suas atividades.

1.4. A Cofins

Define a Constituição Federal o âmbito dessa contribuição social, também em seu art. 195, inciso I, ao referir-se a *faturamento*.

A rigor, em sentido literal, faturamento é a atividade de emitir faturas, e fatura é termo que vem do latim e indica, não apenas no Brasil, mas em todos os países de línguas com a mesma origem da nossa, o documento, ou instrumento do contrato de compra e venda de mercadorias. "Ecrit obligatoire par lequel le vendeur fait connaître à l'acheteur le détail des marchandises ou des services et y précis les conditions de livraison et de règlement du prix".²⁰

No Direito Comercial tradicional, fatura era o instrumento do contrato de compra e venda mercantil. O documento no qual o comerciante, nas vendas por atacado feitas a outro comerciante, fazia constar os elementos essenciais do contrato de compra e venda mercantil.

É o que consta do velho, mais que centenário Código Comercial:

¹⁷ Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Abreu Machado Derzi e Humberto Theodoro Jr., *Direito Tributário Contemporâneo*, RT, São Paulo, 1997, p. 106.

¹⁸ João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*, Almedina, Coimbra, 1988, p. 524.

¹⁹ Lei nº 7.689, de 15.12.88, alterada, no ponto, pela Lei nº 8.034, de 12.04.90.

²⁰ Raymond Barraine, *Nouveau Dictionnaire de Droit et de Sciences Economiques*, LGDJ, Paris, 1974, p. 214.

"Art. 219. Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não declarado o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi a vista (art. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (art. 135), presumem-se contas líquidas."

A emissão da fatura, vale dizer, o faturamento, só era obrigatório nas vendas por atacado entre comerciantes. Assim, ficava fora do conceito de faturamento, toda a gama de vendas a varejo, ou vendas a consumidor.

Com o advento da obrigação de emitir notas fiscais, estabelecida pela legislação tributária, a fatura caiu em quase total desuso, até que a Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968, estabeleceu:

"Art. 1º. Em todo contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.

...

Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta Lei, emitir fatura e duplicata."

A lei já não se refere a vendas a grosso, ou no atacado, entre comerciante, pelo que o faturamento passou a ser obrigatório também nas vendas a consumidor, desde que para pagamento a prazo não inferior a trinta

dias. A partir de então podia-se entender por faturamento o somatório das *vendas de mercadorias para pagamento a prazo não inferior a trinta dias*, em relação às quais o comerciante era obrigado a emitir faturas. Nesse somatório não se incluíam nem as vendas a vista, ou com prazo inferior a trinta dias, nem as prestações de serviço, posto que em tais casos a emissão da fatura não é obrigatória.

Ocorre que muitas empresas emitiam faturas mesmo nas vendas a vista, inclusive por comodidade, posto que adotavam comportamento padronizado para toda e qualquer venda, e se valiam da permissão legal de ter no mesmo documento a nota fiscal, que a lei tributária exigia, e a fatura. Também nas prestações de serviço, embora não obrigatório, o documento muita vez era, e ainda é, emitido. Daí generalizou-se o significado da palavra *faturamento*, a significar o somatório dos valores das vendas de mercadorias e de prestação de serviços, fosse a vista, ou a prazo.

Este foi o conceito colhido pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Cofins, para definir sua base de cálculo, e com isto a sua hipótese de incidência:

"Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza".

Conhecidas as hipóteses de incidência do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro e da Cofins, vejamos agora se é razoável a pretensão da Receita Federal, de cobrar esses tributos da consulente, sobre o valor da indenização que recebeu da União Federal. Ou se, pelo contrário, a indenização recebida configura hipótese de não-incidência tributária, como se passa a demonstrar.

2. Natureza Jurídica da Indenização e Não-Incidência Tributária

2.1. Indenização

A palavra indenização é daquelas, raras até, cujo significado não enseja divergên-

cias, até porque é o mesmo, seja na linguagem comum, como na linguagem jurídica, de sorte que nem seria necessário dissertar a esse respeito. De todo modo, para que fique extrema de dúvida a não-incidência dos tributos em questão, sobre o valor a título de indenização recebido, vamos fazê-lo.

Indenizar é tornar inteiro. *Indene* é o que não sofreu dano. Vem do latim, *indenis*. Derivou de *in+damnum, sem dano*. Indenização é a ação de tornar inteiro, vale dizer, de tornar sem dano.²¹

Da linguagem comum à linguagem técnica, jurídica, o sentido é pacífico. Indenização é "ressarcimento, reparação, compensação".²² É "a reparação do prejuízo de uma pessoa, em razão da inexecução ou da deficiente execução de uma obrigação ou da violação de um direito absoluto".²³ A indenização, em última análise, "consiste em o ofensor colocar materialmente o patrimônio do ofendido no estado em que se encontrava se não fora a lesão".²⁴

2.2. Desapropriação e dano. Jurisprudência

A desapropriação é apenas uma das causas do dever jurídico de indenização. Retira do patrimônio de alguém um elemento, e quem a pratica tem, por isto mesmo, o dever de repor o patrimônio do qual retirou aquele elemento no estado em que antes se encontrava.

No Judiciário tornaram-se comuns os casos de indenização por desapropriação. Tanto aqueles nos quais se discutia o valor da indenização, como aqueles outros, nos quais era questionada a cobrança indevida de imposto de renda. Daí porque alguns, menos atentos, terminaram associando a idéia de que o imposto de renda não incide sobre as indenizações por desapropriação, mais ao

fato da desapropriação, do que ao fato de tratar-se de indenização que, como visto acima e de todos é sabido, nada acrescenta ao patrimônio.

É claro, absolutamente indubitado, que a não-incidência do imposto de renda sobre as indenizações por desapropriação nada tem a ver com a especificidade da causa da indenização, mas com a natureza mesma da indenização, seja qual tenha sido a causa da redução patrimonial que está sendo pela indenização compensada. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal tem afirmado, em julgados relativos a desapropriações, que

"O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo preço do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social."²⁵

Certo que, em se tratando de desapropriação, a idéia de que a indenização deve restabelecer por inteiro o patrimônio, restou realçada pela norma da Constituição, que garante prévia e justa indenização ao proprietário do bem desapropriado. Na formação da jurisprudência sobre o assunto tornou-se lugar comum o argumento segundo o qual o imposto de renda não incide porque, se incidisse, a indenização não seria completa, e assim não seria justa. É evidente, porém, que toda indenização há de ser completa, e justa. O direito à indenização é sempre o mesmo, quer se trate de uma desapropriação, quer se trate de um prejuízo, ou outro dano qualquer. A diferença reside apenas em que, para garantir o direito de propriedade mesmo contra o legislador, a Constituição garantiu expressamente *prévia* e justa indenização, nos casos de desapropriação. Isto, porém, não quer dizer que indenizações que

²¹ Antônio Geraldo da Cunha, *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1982, p. 433.

²² Silveira Bueno, *Minidicionário da Língua Portuguesa*, FTD, São Paulo, 1996, p. 361; Deocleciano Terrieri Guimarães, *Dicionário Técnico Jurídico*, RIDEEL, São Paulo, 1995, p. 361.

²³ Ana Prata, *Dicionário Jurídico*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 1990, p. 316.

²⁴ João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*, Almedina, Coimbra, 1988, p. 467.

²⁵ STF, Pleno, Representação nº1260/DF, Rel. Min. Neri da Silveira, DJU de 18/11/88, p. 30.023.

tenham outras causas possam ser incompletas, ou injustas.

Em qualquer caso de indenização, esta há de ser integral, e há de ser justa. De todo modo, isto não tem muita importância no exame da questão de saber se incidem, ou não incidem, os tributos de que se cuida, sobre o valor das indenizações.

Vejamos

2.3. Incidência e não-incidência tributária

Os tributaristas gostam muito das expressões *fato gerador* e *hipótese de incidência*, que se tornaram de uso muito freqüente no Direito Tributário, e de grande utilidade na compreensão de diversas questões suscitadas pelo fenômeno jurídico tributário. Na verdade, porém, nelas não há qualquer especificidade própria dessa área do Direito. A expressão *fato gerador* corresponde à palavra *fato jurídico*, enquanto a expressão *hipótese de incidência* corresponde à palavra *norma*, no âmbito da Teoria Geral do Direito. Todo direito subjetivo decorre da incidência de uma norma sobre um fato, nela descrito como *gerador* daquele direito. *Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador*.²⁶

Diz-se que ocorre *incidência tributária* quando no mundo fenomênico se dá a concretização da hipótese descrita na norma de tributação. Diz-se que *não incidência tributária* quando a hipótese descrita na norma de tributação não se realiza.

Da maior importância, portanto, para resolver-se a questão de saber se um tributo é, ou não é, devido em determinada situação, é a verificação da adequação do fato que se pretende tributar à hipótese de incidência tributária respectiva. A norma somente incide se e quando acontece o fato nela descrito como sua hipótese de incidência. Em outras palavras, para que a norma incida, e produza os efeitos que lhe são próprios, é preciso que aconteça o fato, tal como nela descrito. O nascimento do dever jurídico de pagar um tributo, repita-se, é um efeito próprio da nor-

ma de tributação. "O tributo só é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação".²⁷

Vejamos, então, se o recebimento da indenização, pela consulente, constitui hipótese de incidência tributária, ou se constitui, como sustentamos, hipótese de não-incidência tributária, relativamente aos tributos que a Receita Federal lhe está cobrando.

2.4. O recebimento de indenização como hipótese de não-incidência

2.4.1. Do imposto de renda.

Jurisprudência

Em norma recepcionada pelo art. 146, inciso III, alínea "a", da vigente Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, estabelece:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais do inciso anterior."

Atentos ao que foi exposto acima, especialmente no item 2.1., vê-se claramente que, em face desse artigo do Código Tributário Nacional, a lei ordinária, que define as situações de fato nas quais se torna devido o imposto de renda, não pode descrever como tal nenhuma situação que não seja um acréscimo patrimonial.

Tudo o que está fora do alcance da expressão *acréscimo patrimonial*, constituirá, inexoravelmente, hipótese de *não-incidência* do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Se o legislador faz de modo diverso está agredindo a Constituição, que a ele somente reservou, para a instituição do imposto em tela, o campo dos acréscimos patrimoniais.

²⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 93.

²⁷ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 97.

O intérprete e aplicador da lei, por seu turno, deve preferir o significado desta que a coloque em harmonia com a Constituição. No caso de que se cuida, portanto, as normas de leis ordinárias não podem ser interpretadas como autorizativas da cobrança de imposto de renda sobre o valor de indenização, posto que a não ser assim estaria sendo cobrado o imposto de renda sem a ocorrência de acréscimo patrimonial.

Realmente, como ficou sobejamente demonstrado, a indenização apenas repõe. Nada acrescenta ao patrimônio. Seu recebimento, portanto, configura clara e indubitavelmente hipótese de não-incidência tributária.

A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região é torrencial, mansa e pacífica no sentido da não-incidência do imposto de renda sobre indenizações. Entre os mais expressivos desse entendimento podem ser citados alguns acórdãos da lavra do eminente Juiz Petrucio Ferreira, que asseveram:

“A natureza jurídica da indenização não se confunde com a de rendimento, naquela inexistente riqueza nova, portanto falta de capacidade contributiva, escapando assim a incidência do imposto de renda, enquanto neste há um acréscimo patrimonial e portanto tributável.”²⁸

Entre os julgados de outros Regionais sobre o tema, é muito elucidativo e por isto mesmo merece destaque o proferido pelo TRF da 3ª Região, cuja ementa assim se expressa:

“(6) Em sede de imposto de renda, salvo comprovação de fraude a acionistas ou de distribuição disfarçada de lucros, toda e qualquer indenização realiza hipótese de não incidência, à luz da definição de renda insculpida no art. 43, incs. I e II, do Código Tributário Nacional.

7) Ao legislador ordinário nessa matéria falta poder, seja para tributar seja para

*isentar, sendo inoperante a pretensa normatividade isentiva contida no inciso V do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22/12/88.”*²⁹

No Superior Tribunal de Justiça a jurisprudência é hoje absolutamente tranqüila no sentido da não-incidência do imposto de renda sobre o valor de indenizações. Os julgados a seguir transcritos, proferidos por unanimidade, tanto pela Primeira, como pela Segunda Turma, bem o demonstram, inclusive pela referência feita no primeiro deles à *multiplicidade de precedentes jurisprudenciais*:

“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.”³⁰

“Tributário. Imposto de Renda. Verba Paga como ‘Indenização Especial’ pela Dispensa de Trabalhador. Ausência de Hipótese de Incidência Prevista no art. 43 do CTN.

1. A não-incidência do ‘IR’ sobre as denominadas verbas indenizatórias a título de incentivo a impropriamente denominada ‘demissão voluntária’, com ressalva

²⁸ AMS de que tratam os processos nº 558829-CE, julgado em 13.11.97, *DJU* de 30.01.98; nº 559019-PE, julgado em 16.12.97, *DJU* de 13.02.98, p. 514 e nº 558756-PE, julgado em 16.12.97, *DJU* de 13.02.98, p. 514. Todos relatados pelo eminente Juiz Petrucio Ferreira.

²⁹ TRF da 3ª Região, na REO e AMS 263.249, *DJU* de 25/02/97, p. 9332, citado por Alberto Tebechrani e outros, em *Regulamento do Imposto de Renda para 1998*, Resenha, São Paulo, 1998, p. 105.

³⁰ STJ, 1ª Turma, REsp nº 118534/RS, unânime, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU* de 19/12/97, p. 67.455.

do entendimento do relator (REsp nº 125.791-SP, Voto-Vista, julgado em 14/12/97), decorre da constatação de não constituírem acréscimos patrimoniais subsumidos na hipótese do art. 43 do CTN.

2. Recurso Especial conhecido, mas improvido.”³¹

Também no Colendo *Supremo Tribunal Federal* a jurisprudência é pacífica no sentido de que indenização não consubstancia acréscimo patrimonial e, portanto, não se submete à incidência do imposto de renda:

“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 a 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 preço do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal sentido da ‘justa indenização’ prevista na Constituição (art. 153, par. 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, parágrafo 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.641/78.”³²

“Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Renda - Conceito. Lei nº 4.506,

de 30.XI.64, art. 38, CF/46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV; CTN, art. 43

I - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. CF, 1946, art.15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV; CTN, art. 43

II - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III - R.E. conhecido e provido.”³³

Como se vê, a jurisprudência é realmente tranqüila no sentido de que sem acréscimo patrimonial não se pode falar de renda ou proventos de qualquer natureza, e em consequência não se pode cogitar da incidência de imposto de renda.

2.4.2. Da contribuição social sobre o lucro

Restou igualmente demonstrado que a contribuição de que se cuida tem por fato gerador *o lucro*. Indenização, isto é evidentiíssimo, jamais pode ser considerada um lucro, porque na verdade ela é apenas uma recuperação, uma reposição daquilo que no patrimônio foi diminuído pela ocorrência da causa que a final motivou o seu pagamento.

Viu-se, aliás, de julgado do Supremo Tribunal Federal, acima transcrito, que a Corte Maior também considera *lucro* como sinônimo de *renda*, o que torna aquele entendimento isento de controvérsias práticas no campo jurídico.

2.4.3. Da Cofins

A indenização devida em razão de danos materiais, indiscutivelmente, não é acréscimo patrimonial. É simplesmente um meio de reparação de prejuízos. É uma forma de recomposição do patrimônio lesionado. Por isto mesmo a jurisprudência tem se

³¹ STJ, 2ª Turma, REsp nº 163011/SC, unânime, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJU de 25/05/98, p. 88.

³² STF, Pleno, unânime, Representação nº 1260/DF, Rel. Min. Neri da Silveira, DJU de 18/11/88, p. 30.023.

³³ STF, Pleno, unânime, RE nº 117.887/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 23/04/93, p. 6.923.

firmado no sentido de que não incide o imposto de renda sobre indenizações.

Na verdade a indenização por qualquer dano material, por qualquer decréscimo de elementos materiais do patrimônio, configura claramente hipótese de não-incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, porque não é *renda*, nem *lucro*.

O recebimento de indenização, por outro lado, não é *faturamento*, por mais amplo que seja o sentido em que o termo seja tomado. Não decorre de venda de mercadorias, seja no atacado, a outro comerciante, ou no varejo, a consumidor, nem decorre de prestação de serviços. Nem decorre, ainda, de qualquer atividade da empresa, que pudesse ser considerada uma *receita*.

3. Indenização e Confisco

Finalmente, não se pode deixar de levar em conta que a tributação de uma indenização terminaria por ser tributação do patrimônio, sem permissivo constitucional, e por configurar puro e definitivo confisco, vedado pela Constituição, que não admite o tributo com efeito de confisco.³⁴ Realmente, sendo a indenização uma parcela do patrimônio, que a este é reintegrada, tributá-la é tributar o patrimônio sem autorização constitucional, e na medida em que se subtrai parte dela a título de tributo tem-se um tributo com evidente efeito de confisco.

Basta que se imagine um patrimônio a sofrer sucessivos danos, e receber sucessivas indenizações. Em cada uma delas, se incide tributos, o valor da indenização não será capaz de reparar integralmente o dano, de sorte que ao cabo de algumas repetições da mesma situação o patrimônio restará inteiramente confiscado.

Mais perigosa será a situação quando o dano tenha sido provocado pela União Federal, vale dizer, o titular do poder de tributar. Se admitida a tributação de verbas indenizatórias, terá a União em suas mãos o pleno poder de confiscar, pela via do tributo. Basta que produza danos. Nem precisa resistir

à cobrança de indenizações. Pode fazer o pagamento destas com toda a presteza possível. Receberá, em cada pagamento, a título de tributo, parte do que pagou. Ao final de não muitos atos danosos, ainda que tenha reparado os danos por ela causados, terá apropriado inteiramente o patrimônio perseguido.

Isto, evidentemente, não se pode admitir em um Estado de Direito. Muito menos quando na Constituição está expressamente proibido o uso do tributo com efeito de confisco.

4. As Respostas

Com fundamento no que foi acima exposto, passo a oferecer respostas às questões que me foram colocadas, a saber:

a) Tendo em vista ser a cassação imotivada da concessão de serviços públicos verdadeira desapropriação, são devidos o imposto de renda, a contribuição social sobre lucros e a Cofins, sobre o valor da indenização pelos danos daquele ato decorrentes?

Respondo: *É razoável equiparar-se a cassação imotivada de uma concessão de serviço público a uma desapropriação, mas isto não tem nenhuma relevância no deslinde da questão de saber se incidem tributos sobre a indenização respectiva. Na verdade sobre a indenização não incidem os tributos em referência porque o recebimento de indenização não configura fato gerador de nenhum deles.*

Com efeito, indenização não é renda ou provento de qualquer natureza, e por isto não configura o fato gerador do imposto de renda. Não é lucro, e por isto não configura o fato gerador do dever de pagar a contribuição social sobre o lucro. Nem é faturamento, e por isto não configura o fato gerador do dever jurídico de pagar a Cofins.

b) Na hipótese de não ser o ato causador dos danos qualificável como desapro-

³⁴ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.

priação, o regime tributário da indenização seria diferente?

Respondo: *Não. O que define o regime jurídico da indenização não é o fato que lhe deu causa, vale dizer, a desapropriação, o ato ilícito, ou outro qualquer. O que define o regime jurídico tributário da indenização é a sua própria natureza econômica.*

c) Seria constitucional uma lei prevendo a cobrança de tributo sobre o valor rece-

bido por uma empresa a título de indenização?

Respondo: *Evidentemente não. Nem cobrança de imposto de renda, de contribuição social sobre o lucro, ou Cofins, porque a indenização não configura fato gerador de nenhum desses tributos, nem de um tributo cuja hipótese de incidência fosse o próprio recebimento de indenização - que se coloca apenas para efeito de argumentação - porque esse tributo teria evidente efeito confiscatório.*