

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA INDENIZAÇÃO DECORRENTE DA DESAPROPRIAÇÃO POR UTILIDADE PÚBLICA*

Camila Cristina Magrille Molle**

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo o estudo do tratamento tributário conferido às indenizações pagas pelo Poder Público ao particular - mais precisamente, pessoa jurídica - em decorrência de desapropriação por utilidade pública. Para este fim, serão analisados os principais aspectos do instituto da desapropriação - em especial, por utilidade pública - no texto da Constituição Federal de 1988 (CF88) e na legislação ordinária, as condições que devem estar satisfeitas para que ela se perpetre legitimamente e o sentido e as características da indenização devida em virtude da referida desapropriação. Em seguida, será focalizada a discussão sobre a tributação das verbas indenizatórias recebidas pelo contribuinte desapropriado (e dos juros decorrentes do atraso no pagamento destas) pelo imposto de renda, pela Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e pelas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o financiamento da seguridade social, o que será feito com base nos ditames constitucionais e legais, bem como na opinião dos principais estudiosos do assunto e no comportamento de todas as esferas jurisprudenciais.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Indenização. Utilidade pública.

Introdução

O presente artigo procurará examinar o embate entre o direito de propriedade dos particulares e o direito de desapropriar, conferido ao Poder Público - o qual, quando exercido (dentro de determinadas condições constitucionalmente estabelecidas), enseja o direito à indenização.

A referida questão será tratada sob o ponto de vista do Direito Tributário, aprofundando, o quanto pertinente for, a discussão acerca da tributação incidente ou não sobre os valores recebidos pela pessoa jurídica desapropriada.

O Dicionário Michaelis da Língua Portuguesa (2009) assim define o ato de indenizar: "1 Dar indenização ou reparação a; compensar, ressarcir. [...] Indenizar alguém de (ou por) prejuízos. [...] 2 Ser indenizado, ressarcido; receber indenização ou compensação".

Com efeito, o sentido da indenização é proporcionar a reposição de algo que, de qualquer forma, tenha sido perdido - o que, automaticamente, exclui a ideia de riqueza.

Ocorre que essa conclusão, que parece lógica, nem sempre é refletida no pensamento dos órgãos julgadores, acarretando, muitas vezes, a oneração do patrimônio dos particulares indenizados.

Foi justamente essa polêmica que ensejou a escolha do tema objeto do presente estudo, que se justifica pelo fato de a tributação das indenizações se encontrar sob especial enfoque nas discussões tributárias mais recentes.

* Enviado em 15/2, aprovado em 18/3, aceito em 7/4/2014.

** Bacharel em Direito - UFRJ; especialista em Direito Tributário - UCAM-RJ; advogada. Faculdade de Direito, Graduação. Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil. E-mail: c0358861@vale.com.

Quanto a esse ponto, vale mencionar, a título exemplificativo, o recente julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.227.133/RS, em cujos autos foi apreciada, especificamente, a incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios incidentes por ocasião da demora no pagamento de reparação de natureza trabalhista pela Fazenda Pública a uma pessoa física.

No mesmo sentido, é de suma importância mencionar a Súmula nº 498, editada em 2012 pelo STJ, segundo a qual “não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”.

Assim, o presente estudo buscará examinar, para fins de necessária contextualização do tema, o instituto da desapropriação segundo a Constituição Federal de 1988 e a legislação em geral; para, em seguida, expor o tratamento tributário conferido às indenizações recebidas em decorrência das desapropriações levadas a efeito pelo Poder Público. Estudam-se, sob esse prisma, o imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro líquido (CSSL), a contribuição para o programa de integração social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins).

Serão tecidas, ainda, considerações acerca da tributação de eventuais juros moratórios incidentes em virtude do atraso no pagamento das indenizações, para, ao final, serem esclarecidas questões ainda controversas no meio tributário quanto à matéria em comento.

É importante registrar que este artigo não tem a pretensão de esgotar o tema da tributação das indenizações; pelo contrário, seu conteúdo estará limitado à análise do tratamento tributário conferido às reparações exclusivamente decorrentes da desapropriação por utilidade pública. Todavia, para além da simples exposição dos pontos controvertidos referentes à problemática, adotar-se-á posicionamento definido diante dos aspectos sobre os quais ainda há divergência nos âmbitos jurisprudencial e doutrinário.

Com esse intuito, foram selecionados os precedentes judiciais e administrativos considerados mais relevantes e esclarecedores acerca da questão, os quais pretenderão representar a discussão em torno da qual gravita o presente artigo, bem como as opiniões de operadores do Direito que contribuirão para o enriquecimento da colocação do problema.

1 O instituto da desapropriação segundo a Constituição Federal e a lei

A desapropriação foi concebida pelo Constituinte de 1988 como um instrumento jurídico manejado com vistas à consecução dos ideais de justiça social e do interesse público. Traduz-se no procedimento administrativo pelo qual o Poder Público (ou seus delegados) impõe ao proprietário a perda de um bem.

O referido instituto encontra-se contemplado nos artigos 5º, inciso XXIV, 182, § 4º, inciso III e 184, *caput*, do texto constitucional,¹ segundo os quais dois requisitos básicos devem estar configurados para que a desapropriação possa ser efetivada, quais sejam: a) prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social por parte do Poder Público e b) justa e prévia indenização (salvo raras exceções) paga em dinheiro pelo Poder Público àquele que perdeu o bem.

O legislador infraconstitucional, seguindo a diretriz constitucional, cuidou de regulamentar o referido instituto por meio da publicação do Decreto-Lei nº 3.365/41, vigente até a presente data, com suas alterações.

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 153), 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”.

Por sua vez, segundo José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 726), a desapropriação pode ser assim definida como “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”.

A utilidade pública, hipótese ensejadora de desapropriação tratada no presente artigo, está presente “quando a utilização da propriedade é conveniente e vantajosa ao interesse coletivo, mas não constitui um imperativo irremovível” (FAGUNDES, 1984, p. 287).

Para José dos Santos Carvalho Filho (2008), a desapropriação por utilidade pública se verifica quando a transferência do bem é conveniente para a Administração.

Quanto à imprescindibilidade do pagamento de indenização, por seu turno, importa lembrar que se trata da necessária reposição patrimonial do desapropriado, não representando lucro ou acréscimo patrimonial.

Sobre a necessidade de a indenização ser justa, confirmam-se as anotações desse mesmo administrativista:

Para que se configure a justiça no pagamento da indenização, deve esta abranger não só o valor real do bem expropriado, como também os danos emergentes e os lucros cessantes decorrentes da perda da propriedade. Incluem-se também os juros moratórios e compensatórios, a atualização monetária, as despesas judiciais e os honorários advocatícios. (CARVALHO FILHO, 2008, p. 756)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também já consolidou o entendimento segundo o qual a justiça da indenização pressupõe que ela abranja precisamente o valor correspondente à área do patrimônio que foi incorporado à Administração. Assim se confere no julgado abaixo, particularmente didático e esclarecedor quanto à questão:

ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO POR UTILIDADE PÚBLICA. INDENIZAÇÃO. [...] 1 *O valor da indenização fixada na ação expropriatória não se confunde, necessariamente, com o montante a ser levantado pela parte expropriada. O primeiro deve abranger a totalidade da área incorporada ao patrimônio público, sob pena de enriquecimento sem causa do expropriante. O segundo deve limitar-se à área efetivamente registrada, sob risco de autorizar-se o pagamento de indenização a non domino. [...]* 5 Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 596.300/SP, Rel.: Min. Castro Meira, 2ª Turma, DOU 22/4/2008, grifo nosso)

Como se vê, todos os conceitos até aqui tratados não deixam dúvidas de que a contrapartida prestada pelo Poder Público ao desapropriado mantém seu patrimônio

inalterado, na medida em que ele deverá receber valor que, precisamente, corresponda ao bem que ele perdeu: não há que se falar, dessa forma, em riqueza adquirida pelo administrado nesse ato.

2 Tratamento tributário da indenização recebida em decorrência da desapropriação por utilidade pública

Tecidas as breves considerações acima, passaremos a examinar o tratamento tributário da indenização percebida pelo contribuinte em decorrência da desapropriação por utilidade pública perpetrada pelo Poder Público.

2.1 Imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ)

Dispõe a CF88, art. 153, inciso III,² que compete à União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os quais o Código Tributário Nacional (CTN, com *status* de lei complementar) veio a definir, respectivamente, como o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos e os acréscimos patrimoniais em geral.³

Pela simples leitura dos dispositivos acima mencionados, não restam dúvidas de que o imposto sobre a renda somente encontra sua hipótese de incidência aperfeiçoada nos casos em que houver riqueza nova por parte do contribuinte, isto é, a adição de algo - que não existia antes - ao seu patrimônio.

Acerca do conceito constitucional da renda e dos proventos de qualquer natureza, o qual refletiu diretamente nos preceitos das leis complementar e ordinária a respeito do tributo, pode-se afirmar, sinteticamente, o seguinte:

Renda e proventos de qualquer natureza (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, informado pela obtenção de produto, pela ocorrência de fluxo de riqueza ou pelo 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 ao patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à apresentação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos). (QUEIROZ, 2010, p. 481)

Em consequência lógica do raciocínio acima, a doutrina, da mesma forma, entende que as indenizações, inevitavelmente, escapam à incidência do Imposto de Renda:

[...] há uma noção constitucional de renda, que não pode ser desconsiderada pelo legislador infraconstitucional (seja o complementar nacional, seja o ordinário federal) [...] se admitirmos que o legislador federal é livre para colocar na hipótese de incidência da regra que cria *in abstracto* o IR um fato qualquer (p. ex., o recebimento de indenizações), estaremos, por igual modo, admitindo que o Congresso Nacional pode alargar a competência tributária da União definida na Carta Suprema. Isto é juridicamente um absurdo, em face da rigidez do sistema constitucional brasileiro. (CARRAZA, 2011, p. 581-582)

Apesar disso, a legislação não retira expressamente do campo de incidência do imposto de renda todas as espécies de indenizações decorrentes de desapropriação,⁴ sendo certo que a CF88 limitou-se a fazê-lo exclusivamente quanto à indenização para o fim específico de reforma agrária,⁵ deixando de dispor, assim, quanto às hipóteses de desapropriação por necessidade pública, utilidade pública ou interesse social.

Em consonância com o comando constitucional acima, o Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), bem como a Lei nº 7.713/88,⁶ estabelecem que não entra no cômputo do rendimento bruto a indenização por ocasião de desapropriação com a finalidade de reforma agrária,⁷ omitindo-se quanto às demais modalidades do instituto ora em referência. Além disso, somente exime da tributação as pessoas físicas, nada determinando quanto às jurídicas.

O Decreto-Lei nº 3.365/41, por sua vez, esteve adstrito a determinar a não sujeição da transmissão da propriedade ao imposto de lucro imobiliário.⁸

Diante disso, a Receita Federal do Brasil já entendeu, em diferentes oportunidades, que, caso não haja lei prevendo especificamente a isenção destas indenizações, elas estão sujeitas à tributação pelo imposto de renda (tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica). Senão vejamos, a título exemplificativo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - INDENIZAÇÃO - DESAPROPRIAÇÃO

O valor recebido pelo pagamento de área de terras expropriadas por órgão federal para fins de construção de estrada deve ser objeto de apuração de ganho de capital. [...] O valor auferido a título de indenização por prejuízos sofridos, relativamente a utilização de parte de imóvel, é tributável e se sujeita à tabela de ajuste anual devendo ser declarado o seu valor. [...] (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, *Decisão nº 3.600, 4ª Turma, DOU 22/4/2004*)

Como se vê, a Receita Federal entende que o recebimento da indenização pode gerar o chamado *ganho de capital*, o qual se verifica sempre que determinado bem é alienado por um valor maior do que aquele pelo qual foi adquirido, de modo a ensejar o recolhimento do imposto de renda.

Ocorre que, por força da própria legislação referente ao imposto,⁹ o ganho de capital só se caracteriza quando há alienação, a qual, por seu turno, pressupõe a vontade do proprietário de se desfazer de sua propriedade.

Com efeito, não é isso o que ocorre nas hipóteses de desapropriação, já que, nesses casos, a perda do bem se dá por ato unilateral do Poder Público.

Nesse sentido, a CF88 só legitima a desapropriação fundada em utilidade pública se esta se concretizar mediante uma indenização prévia, justa e em dinheiro. Quanto à necessidade de o pagamento se dar em valor justo, por óbvio, justa é a indenização paga ao expropriado de modo a manter-se inalterável o seu patrimônio - conseqüentemente, inexistindo qualquer sorte de acréscimo patrimonial, em qualquer grau que seja.

Assim, entende-se que, não obstante as disposições da Lei nº 7.713/88 e do RIR/99, não há de se falar em ganho de capital em decorrência de desapropriações e,

por conseguinte, não encontra fundamento a cobrança do imposto. O Supremo Tribunal Federal já se ocupou de examinar a questão, conforme será visto mais detidamente.

Nessa direção, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) adotou entendimento diverso da Receita Federal e passou a reformar sistematicamente as decisões proferidas nesse sentido pelos auditores, inclusive quanto às indenizações não decorrentes de desapropriações para reforma agrária (campo no qual a legislação tributária, como já visto, é silente), por reconhecer a inexistência de acréscimo patrimonial no recebimento dos referidos valores, como se verifica da ementa abaixo:

IRPF. INDENIZAÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. UTILIDADE E/OU NECESSIDADE PÚBLICA. AUSÊNCIA ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA
De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, *as verbas pagas a título de indenização em virtude de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, a exemplo do que ocorre com a reforma agrária, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda (ganho de capital), sobretudo por não representar acréscimo ou ganho de capital, mas tão somente recomposição de prejuízos em face de bem que já era de sua propriedade e foi transferido ao Estado, com base na vontade exclusiva deste.* Recurso especial conhecido e negado. (CARF, *RV nº 152.918*, Conselheiro: Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, CSRF, DOU 11/5/2010, grifo nosso)

A adoção reiterada deste posicionamento pelo Carf acabou por culminar na edição da Súmula nº 42, publicada em 17/8/2010, pelo referido órgão, a saber: “Súmula nº 42. Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação”.

Quanto a esse ponto, é importante destacar que, embora a súmula em comento refira-se exclusivamente ao imposto de renda da pessoa física, o próprio conselho administrativo reconhece, de forma pacífica, que sua aplicação se estende às pessoas jurídicas,¹⁰ como se pode conferir abaixo:

Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ano calendário: 2002, 2004, 2005.
Ementa: INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO
O aparente lucro decorrente da indenização (principal mais juros) proveniente de ação de desapropriação não se sujeita à tributação, pois o objetivo do comando constitucional é resguardar ao desapropriado o pleno direito da justa indenização, conforme explicitado no parágrafo 2º do artigo 27 do Decreto Lei nº 3.365, de 21/6/1941. Portanto, *é de se estender às pessoas jurídicas o entendimento expresso na Súmula CARF nº 42:* Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação. LANÇAMENTO REFLEXO: CSSL *Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.* [...] (CARF, *Acórdão nº 180.200.887*, Conselheira: Rel. Ester Marques Lins de Sousa, 1ª Seção, 2ª Turma Especial, DOU 13/10/2011, grifo nosso)

Ainda no que se refere ao julgado acima transcrito, importa observar que os conselheiros aplicaram o mesmo entendimento quanto à CSSL (que será melhor examinada no item seguinte), reconhecendo sua não incidência em razão de, no caso específico, o

lançamento do referido tributo ter se dado sob a mesma fundamentação daquela adotada para a exigência do IRPJ.

Ao sedimentar tal posicionamento, o Carf alinhou-se à orientação uniforme da esfera judicial, sendo certo que o STF declarou, em 13/8/1987, a inconstitucionalidade da pretensão de exigir-se imposto de renda sobre ganho de capital nos casos de desapropriação para fins de interesse público, por entender que tal incidência vulneraria a condição, garantida pela CF88, da “justa indenização”.¹¹

Apesar de o mencionado julgado ter se referido somente às pessoas físicas, importa destacar que o próprio STF admite a extensão do entendimento às empresas, como se observa a seguir:

Imposto de renda incidente sobre a diferença entre o valor do custo e o da indenização, por desapropriação, de imóvel de propriedade de pessoa jurídica. *O valor da indenização recebida POR PESSOA JURÍDICA, em desapropriação, não se compreende no conceito de “transação eventual”, sendo inviável a incidência do imposto de renda.* Precedentes do STF. [...] (Supremo Tribunal Federal, *RExt nº 922.539/SP*, Rel: Min. Cunha Peixoto, 1ª Turma, DOU 30/5/1980, grifo nosso)

O STJ também firmou sua jurisprudência neste sentido,¹² o que acabou assentado no ano de 2010 nos autos do REsp nº 1.116.460/SP, julgado sob o rito dos recursos repetitivos e no qual o contribuinte é pessoa jurídica. O referido acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. 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. [...]

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.* [...]

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.* [...] (STJ, *REsp nº 1.116.460/SP*, Rel: Min. Luiz Fux, 1ª Seção, DOU 1º/2/2010, grifo nosso)

Naturalmente, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) trilhou entendimento pacífico na mesma direção.¹³

Ademais, importa lembrar que o extinto Tribunal Federal de Recursos já havia editado a Súmula nº 39 sobre o assunto, qual seja: “Súmula 39. Não está sujeita ao Imposto de Renda a indenização recebida *por pessoa jurídica*, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial” (grifo nosso).

Dessa forma, conclui-se que, tanto no âmbito judicial quanto no administrativo, o entendimento praticamente uníssono é no sentido da não incidência do imposto de renda sobre as indenizações percebidas em virtude de qualquer das espécies de desapropriação elencadas pela CF88, tendo em vista a natureza meramente reparadora das mesmas a revelar a ausência de acréscimo patrimonial por parte da empresa cujo bem foi desapropriado.

2.2 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)

Por seu turno, quanto à contribuição social sobre o lucro líquido¹⁴, como é cediço, aplicam-se a ela, no que couber, todas as disposições da legislação do IRPJ, de modo que sua base de cálculo é o *lucro líquido* do período de apuração antes da provisão para aquele imposto, considerando-se as devidas adições e exclusões, predeterminadas na lei tributária.

Assim, tendo em conta a pressuposição da aferição de lucro pela empresa para que o referido tributo possa ser exigido, há de ser aplicado o mesmo entendimento adotado quanto ao IRPJ, no sentido da não configuração da hipótese de incidência da mencionada contribuição.

Tanto é assim que o Carf já se posicionou nesta direção, inclusive, em julgado transcrito anteriormente neste próprio artigo científico. Da mesma forma, também já decidiram os TRFs.¹⁵

Portanto, por razão semelhante àquela pela qual não há incidência do imposto de renda da pessoa jurídica sobre as indenizações havidas em decorrência de desapropriações, também não há que se falar na exigência da CSLL, uma vez que inexistente o lucro por parte da empresa que foi desfalcada de sua propriedade em favor do Poder Público.

2.3 Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o financiamento da seguridade social (Cofins)

Por fim, quanto à contribuição para o financiamento da seguridade social e à contribuição para o PIS, faz-se necessário tecer breve histórico quando à base de cálculo estabelecida para tais tributos, a fim de examinar a incidência ou não desses tributos sobre os valores recebidos pela pessoa jurídica que sofre desapropriação com fundamento na utilidade pública.

Em 7/9/1970, foi promulgada a Lei Complementar (LC) nº 7/70, que instituiu a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)¹⁶ e, com o advento da CF88, o tributo em referência foi recepcionado expressamente pela nova ordem constitucional, por meio do artigo 239.

O artigo 195, inciso I, da CF88, por seu turno, relativamente à contribuição para o PIS e à Cofins, estabelecia, em sua redação original, que a seguridade social deveria ser financiada, além de outros recursos, pela contribuição social incidente sobre o *faturamento*.¹⁷

Em 30/12/1991, a LC nº 70/91 criou a Cofins, estabelecendo que a sua base de cálculo seria somente o faturamento.¹⁸

Em 28/11/1998, foi publicada a Lei nº 9.718/98, que modificou a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, estabelecendo que, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/2/1999, a base de cálculo seria a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas.¹⁹

Ocorre que as alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 foram inconstitucionais. Nesse sentido, tentou o legislador consertar - ou melhor, constitucionalizar - uma norma natimorta, eis que eivada de inconstitucionalidade. Para tanto, posteriormente à Lei nº 9.718/98, foi publicada, em 16/12/1998, a Emenda Constitucional (EC) nº 20/98, que admitiu no texto constitucional a criação de contribuição social incidente sobre a *receita ou o faturamento*, com a alteração do artigo 195 da CF88.²⁰

No entanto, conforme entendimento firmado pelo Plenário do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, em 9/12/2005, ficou decidido que a EC nº 20/98 não pôde corrigir os vícios de constitucionalidade da Lei nº 9.718/98. Desse modo, o art. 3º, § 1º, dessa lei foi declarado inconstitucional.

Assim, a Lei nº 9.718/98 incorreu em flagrantes inconstitucionalidade e ilegalidade ao prever, como base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para tais receitas, em desacordo com aquela constitucionalmente definida, qual seja, o *faturamento* (artigo 195, inciso I, da CF88), cujo conceito, além de constar das LCs nº 7/70 e 70/91, de longa data está consolidado no âmbito do direito privado, tanto na doutrina quanto na legislação. Desrespeitou-se, dessa forma, também o disposto no artigo 110 do CTN.²¹

Isso significa dizer que, em que pese a publicação superveniente da EC nº 20/98, a contribuição para o PIS e a Cofins não poderiam ser exigidas nos moldes da Lei nº 9.718/98, que extravasou os limites da redação original do artigo 195, I, da CR1988, artigo vigente à época da sua publicação. Não se poderia, portanto, ter como fundamento de validade uma norma que ainda não existia.

Corroborando o exposto, o STF, em 9/11/2005, firmou entendimento pela *inconstitucionalidade* do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, assim dirimindo quaisquer controvérsias a respeito da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo perpetrada pelo referido diploma legal.

Em seguida, após percorrer um caminho sinuoso, o entendimento jurisprudencial evoluiu para definir o faturamento, dentro de exame circunscrito a empresas mercantis e prestadoras de serviços, como a receita bruta oriunda da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviços, de modo que tal conceito abrange, justamente, a receita bruta obtida com o desenvolvimento da atividade social das pessoas jurídicas que estavam compreendidas na análise (sociedades prestadoras de serviços e mercantis).

Por outro lado, trazendo o conceito para um universo maior de empresas, ou seja, abarcando todo o tipo de pessoa jurídica, qualquer que seja seu objeto social, logicamente a definição de faturamento deverá ser mais ampla, sob pena de, partindo-se de premissa equivocada, chegar-se à absurda conclusão de que as demais empresas não têm faturamento, o que significaria nada menos do que uma afronta ao princípio da solidariedade, por perigosa via oblíqua.

Feitas essas considerações acerca da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, quanto ao alcance ou não desses tributos ao montante recebido pelo contribuinte desapropriado por razão de utilidade pública, resta claro que a indenização recebida por ocasião da perda compulsória da propriedade em nada se assemelha à figura da percepção de preço decorrente do aludido faturamento nos moldes acima explanados.

Por essa razão, assim já entendeu o TRF3, senão vejamos:

APelação EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. INDENIZAÇÃO POR DESAPROPRIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. ORIGEM DIVERSA DO CONCEITO DE FATURAMENTO

1 Os valores pagos a título de indenização por desapropriação de bem imóvel pelo Poder Público, seja para fins de reforma agrária, seja por necessidade ou utilidade pública, têm natureza de indenização, ou seja, tem por objetivo a reposição do valor do bem de cuja propriedade foi privada.

2 Desse modo, *o valor correspondente à indenização tem origem diversa do conceito de faturamento, eis que não deflui do exercício das atividades empresariais, principais ou acessórias. Consequentemente, não há que se falar em incidência do PIS ou da Cofins.* [...]

4 Apelação e remessa oficial desprovidas. TRF3, AMS nº 2004.61.05.0084039, Rel.: Des. Lazarano Neto, 6ª Turma, DOU 6/4/2009, grifo nosso)

Portanto, em não havendo aferição de receita bruta pela empresa desapropriada no ato do recebimento da indenização, também não têm lugar as cobranças da Cofins e da contribuição para o PIS, a incidirem sobre os referidos valores.

2.4 Juros compensatórios e moratórios

Quanto a eventuais juros compensatórios e moratórios sobre as indenizações em referência, convém tecer breve introito acerca de suas incidências, antes de examinar sua eventual tributação. José dos Santos Carvalho Filho assim assevera:

Juros moratórios são aqueles devidos pelo expropriante em decorrência da demora no pagamento da indenização. Era de se esperar que, tão logo se encerrasse o processo expropriatório, o expropriante se incumbisse de cumprir, de imediato, seu dever de indenizar o expropriado pela perda da propriedade. Infelizmente, não é o que acontece na prática: em alguns casos, a indenização só é paga após infundáveis anos de espera. Os juros moratórios, é bom não esquecer, correspondem *à pena imposta ao devedor em atraso com o cumprimento da obrigação.* (CARVALHO FILHO, 2008, p. 680)

Por seu turno, os juros compensatórios são assim definidos pelo autor em referência: “São aqueles devidos pelo expropriante a título de compensação pela ocorrência da imissão provisória e antecipada na posse do bem” (CARVALHO FILHO, 2008, p. 762).

O STJ já pacificou o entendimento segundo o qual os juros, qualquer que seja sua natureza, integram a própria indenização, não constituindo renda.²² Dessa forma, portanto, não podem ser tributáveis:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS DE MORA E COMPENSATÓRIOS. INCIDÊNCIA

1. *Os juros de mora e compensatórios recebidos como indenização em ação expropriatória não se submetem à incidência do Imposto de Renda.* Precedentes.

2. Recurso especial improvido. (STJ, REsp nº 674.959/PR, Rel: Min. Castro Meira, 2ª Turma, DOU 20/3/2006, grifo nosso)

Portanto, assim como ocorre com o principal, também os juros (sejam eles compensatórios ou moratórios) não estão sujeitos à tributação pelo IRPJ, estendendo-se o raciocínio aos demais tributos aqui tratados.

Conclusão

É possível concluir que, de acordo com a maciça jurisprudência judicial e administrativa, não há incidência do imposto de renda sobre a indenização recebida tanto pelo particular quanto pela pessoa jurídica em virtude da desapropriação levada a efeito pelo Poder Público por motivo de utilidade pública, tendo em vista a natureza meramente reparadora da mesma a revelar a ausência de acréscimo patrimonial por parte do contribuinte desapropriado.

Isso porque os simples conceitos da renda e dos proventos de qualquer natureza, examinados detidamente neste artigo excluem de forma automática a oneração destes valores pela incidência do imposto de renda.

Especificamente quanto à pessoa física (à qual foi dado menos foco no presente trabalho), o STJ, como se viu, já editou súmula no sentido da não tributação das indenizações por dano moral pelo imposto de renda. Embora a natureza da indenização seja diversa, o fundamento que conduziu ao entendimento do STJ é o mesmo que deve ser aplicado ao caso das indenizações fruto de desapropriações: não se verifica ganho patrimonial quando de seu recebimento, que é, em verdade, a reparação de algo que se perdeu (inclusive na acepção semântica do vocábulo).

Pela mesma razão, também não há que se falar na incidência da CSLL sobre estas indenizações, já que, se não representam renda ou proventos de qualquer natureza, tampouco, por óbvio, haveriam de ostentar característica de lucro, o que seria pressuposto necessário para a tributação das mesmas pela contribuição em referência.

Por sua vez, quanto à contribuição para o PIS e à Cofins, também não há de se falar sobre estes valores, já que a empresa desapropriada por utilidade pública, ao receber a indenização dela decorrente, não está a auferir qualquer faturamento que seja, na medida em que estes valores não advêm da venda de mercadorias, prestação de serviços ou mesmo do desenvolvimento de seu objeto social, qualquer que seja.

Ainda conforme o entendimento pacificado pelos tribunais, os referidos tributos não incidem nem mesmo sobre os juros incidentes sobre a indenização, sejam eles compensatórios ou moratórios.

Isso leva a uma conclusão principal, que é inarredável: embora a jurisprudência, por muitas vezes, entenda que, pelo simples fato de a lei não prever a exclusão de determinada verba do campo de incidência de certo tributo, essa verba deve ser computada na base de cálculo do mesmo, não é dado ao legislador modificar a seu bel prazer e arbítrio o sentido, o alcance e o desígnio das normas tributárias, eis que elas, sobretudo, emanam dos ditames da Constituição Federal de 1988.

Pela mesma razão, tampouco se pode permitir que a volúpia arrecadatória do Poder Público subverta o espírito da própria instituição dos tributos, que, em nosso sistema constitucional, têm suas regras-matrizes minuciosamente delineadas no Texto Maior, ou estaríamos em meio a um simulacro de Justiça, inadmissível em qualquer Estado Democrático de Direito como é o nosso.

Por conseguinte, não há meio pelo qual a eventual tributação de indenizações por desapropriação com fundamento em utilidade pública possa encontrar qualquer respaldo, seja na lei, seja no silêncio da lei: em colisão com o texto constitucional, elas não são dotadas de valor no mundo jurídico.

THE FISCAL TREATMENT ON INDEMNIFICATIONS PAID AS A RESULT OF THE USE OF EMINENT DOMAIN FOR PUBLIC BENEFIT

ABSTRACT: The present article intends to study the fiscal treatment on indemnifications paid by the government to private persons - specifically, to legal entities - as a result of the use of eminent domain for public benefit. To that end, the main aspects of the eminent domain institute shall be analyzed - especially for public benefit - under the Constitution of 1988 and in the Brazilian legislation, such as the conditions that must be satisfied so that the use of eminent domain is within the boundaries of the law and the reasoning and the characteristics of the indemnification for said application of eminent domain. Thereafter, the discussion will transition to the fiscal regime for the monies received as indemnification for the affected taxpayer (and the interest accrued in case of delays in payment) in Income Tax, Social Contribution on Net Profits and for the Contributions for Social Integration Programs and for Social Security, which shall be accomplished under the constitutional and legal framework, as well as the opinions of the principal authors on the subject and the tendencies of all spheres of jurisprudence.

KEYWORDS: Tax Law. Indemnifications. Public benefit.

Referências

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 19. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2010.
- FREITAS, Juarez. *Estudos de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MODERNO DICIONÁRIO MICHAELIS DA LÍNGUA PORTUGUESA. São Paulo: Melhoramentos, 2009. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 2 out. 2012.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- SALLES, José Carlos de Moraes. *A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. São Paulo: RT, 2009.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 2. ed. São Paulo: RT, 1982.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- SPITZCOVSKY, Celso. *Direito Administrativo*. 4 ed. São Paulo: Paloma, 2003.

Notas

- ¹ “Artigo 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] 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 [...]”; “Artigo 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...] § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...] III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais”; “Artigo 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”.
- ² “Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]”.
- ³ “Artigo 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 não compreendidos no inciso anterior.”
- ⁴ No sentido da incidência: Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 122/87 e IN da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 84/01.

- ⁵ “Artigo 184. § 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”
- ⁶ “Artigo 22. Na determinação do ganho de capital serão excluídos: [...] Parágrafo único. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização por desapropriação para fins de reforma agrária, conforme o disposto no § 5º do artigo 184 da Constituição Federal, e de liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo a objeto segurado.”
- ⁷ “Artigo 39. Não entrarão no cômputo 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, artigo 22, parágrafo único).”
- ⁸ “Artigo 27. O juiz indicará na sentença os fatos que motivaram o seu convencimento e deverá atender, especialmente, à estimação dos bens para efeitos fiscais; ao preço de aquisição e interesse que deles auferir o proprietário; à sua situação, estado de conservação e segurança; ao valor venal dos da mesma espécie, nos últimos cinco anos, e à valorização ou depreciação de área remanescente, pertencente ao réu. [...] § 2º A transmissão da propriedade, decorrente de desapropriação amigável ou judicial, não ficará sujeita ao imposto de lucro imobiliário. (Incluído pela Lei nº 2.786, de 1956).”
- ⁹ Lei nº 7.713/88: “Artigo 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei. [...] § 3º 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”; RIR/99: “Artigo 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. [...] § 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”; “Artigo 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, artigo 31)”.
- ¹⁰ Outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no mesmo sentido (a título exemplificativo): acórdãos nº 2102-00.863, 106-15.476, 104-23.081, 104-23.287 e 102-48.535.
- ¹¹ “Representação. Arguição de inconstitucionalidade parcial do inciso II, do § 2º, do artigo 1º, do Decreto-Lei federal nº 1.641, de 7/12/1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro à pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo Imposto de Renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, *modo privato*. 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 (artigo 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 1.641/78” (Supremo Tribunal Federal, *Rp nº 1.260/DF*, Rel.: Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, DOU 18/11/1988). O Decreto nº 1.641/78 veio a ser revogado pela Lei nº 7.713/88, a qual, conforme já mencionado, apesar da declaração de inconstitucionalidade ora mencionada, manteve a expressão em seu art. 3º, § 3º (artigos 117, § 4º, e 418 do RIR/99). Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já entendeu, no Acórdão nº 104-23.081, que a orientação do Supremo Tribunal Federal adotada quanto ao decreto anterior deve alcançar, também, a Lei nº 7.713/88.
- ¹² Outros julgados do STJ na mesma direção (a título exemplificativo): REsp nº 1.254.563/AL, AgRg no REsp nº 1.239.613/PR, AgRg no Ag nº 1.329.863/SP, AgRg no Ag nº 1.233.636/PE, REsp nº 1.116.460/SP.

- ¹³ Julgados do TRF2 no mesmo sentido (a título exemplificativo): AC nº 2010.51.01.0000929, AC nº 2005.51.03.0012450, AC nº 2005.51.01.0003674, AC nº 1996.51.01.0725640, AMS nº 2004.51.01.0187343, AMS nº 98.02437913.
- ¹⁴ Lei nº 7.689/88: “Artigo 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social. Artigo 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”.
- ¹⁵ Julgados do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no mesmo sentido (a título exemplificativo): EDAG nº 00.13783342010405000001, AG nº 00.137833420104050000, REO nº 2000.83000151348, AG nº 2000.05000517527.
- ¹⁶ “Artigo 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”; “Artigo 6º A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971. Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente”.
- ¹⁷ “Artigo 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; [...]”.
- ¹⁸ “Artigo 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída a contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I do artigo 185 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as à ela equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”; “Artigo 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.
- ¹⁹ “Artigo 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observada a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei”; “Artigo 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. [...]”; “Artigo 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: I - em relação aos artigos 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 [...]”.
- ²⁰ “Artigo 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações: [...] Artigo 195 [...] I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 [...] Artigo 16 - Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação”.
- ²¹ “Artigo 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.”
- ²² Outros julgados do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido (a título exemplificativo): REsp nº 208.477/RS, REsp nº 93.518/SP, REsp nº 156.772/RJ, REsp nº 118.534/RS e ROME nº 11.392/RJ.