

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Não incidência do imposto de renda sobre indenização recebida pela pessoa jurídica que repõe perdas de capital por ela sofridas em decorrência de ato ilícito.

CONSULTA

A ALPHA S.A., Linhas Aéreas ("Consulente") assim expõe os fatos relativos à consulta:

1. A Consulente explora serviço público de transportes aéreos, em execução de contrato de concessão firmado com a União Federal, o qual, nos termos do item II do artigo 167 da Constituição Federal da época (Emenda Constitucional nº 1, de 1969), assegurava ao concessionário "tarifas que permitam a justa remuneração do capital, o melhoramento e a expansão dos serviços e assegurem o equilíbrio econômico e financeiro do contrato".
2. No período de 1º de janeiro de 1986 a 31 de março de 1990 o Poder Executivo federal descumpriu a obrigação de assegurar à Consulente as revisões tarifárias a que tinha direito, o que lhe causou elevado prejuízo operacional naquele período. Além disso, para continuar a operar até que a União lhe pague indenização que reponha o capital perdido, a Consulente foi obrigada a financiar esse prejuízo com aumento de endividamento, cujo custos financeiros causaram prejuízos adicionais nos exercícios seguintes.

3. Em 1990 a Consulente ajuizou ação ordinária de indenização contra a União Federal, e a perícia determinada pelo juiz concluiu que (a) de 1º de janeiro de 1986 a 31 de março de 1990, "houve quebra do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão"; (b) nesse período "as perdas havidas em virtude do tabelamento das tarifas, montaram, em valores reais (em moeda de maio de 1991), a 267.037.145 BTNS, e (c) essas perdas determinaram o crescimento do endividamento da Consulente.

O Juiz de 1ª Instância julgou procedente o pedido da ação e condenou "a União Federal a pagar aos Autores indenização por quebra de equilíbrio econômico e financeiro do contrato de concessão de transportes aéreos firmado entre as partes, no valor apurado no laudo pericial, com os acréscimos de juros e correção monetária".

4. Essa sentença foi confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região e pelo Superior Tribunal Federal, cuja decisão transitou em julgado. O montante atual da indenização a ser paga pela União Federal deverá ser determinado em execução da sentença.

A Consulente formula os seguintes quesitos:

1º) Ao reconhecer na sua escrituração mercantil o direito contra a União Federal de receber a indenização, a Consulente pode excluir da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas a reposição da perda patrimonial causada pela diferença de tarifa reconhecida pela decisão judicial?

2º) Podem ser igualmente excluídas as perdas patrimoniais causadas pelas despesas financeiras efetivamente incorridas pela Consulente a partir de 1990 em razão do aumento do endividamento que foi obrigada a contrair para financiar a perda ocorrida no período de 1986 a março de 1990?

PARECER

1. Há várias décadas a administração do imposto sobre a renda -- antes mesmo de disposição expressa da legislação -- firmou o entendimento de que a indenização compensatória de perdas patrimoniais da pessoa física, paga pela companhia seguradora ou por terceiro responsável pela perda, não é rendimento tributável. É o que afirmou, nos seguintes termos, o antigo Departamento do Imposto de Renda em decisão de 1º de agosto de 1967, proferindo Processo nº 145.902/63 (Boletim DIR 5/297):

"A indenização, a nosso ver é um ressarcimento de prejuízo anterior que não pode em nosso vernáculo ter a acepção de rendimento."

No Parecer Normativo nº 151/71, a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal qualificou essa proposição, distinguindo entre indenização sob a forma de transferência de capital (não tributável) e de pensão periódica (tributável):

"Tratando-se de quantia certa, paga de uma vez ou dividida em número certo de parcelas, referindo-se a ressarcimento de danos anteriormente causados ao patrimônio de beneficiário, e guardando com esses equípolência, *indenização é. Se, porém, as quantias são pagas periodicamente, (...) é de pensão que se trata ...*"

2. A primeira lei a tratar de indenização foi o Decreto-lei nº 1.302, de 31.12.73, que distinguiu implicitamente entre indenização de perda de capital e de rendimento, ao instituir (no art. 7º) incidência na fonte sobre importâncias pagas em decorrência de condenações judiciais; e o Decreto-lei nº 1.584, de 29.11.77, ao dar nova redação ao artigo 7º do Decreto-lei nº 1.302, referiu-se expressamente à "indenização de rendimento", ao dispor, no § 5º, que "as importâncias percebidas pelas pessoas físicas a título de indenização por lucros cessantes classificam-se nas células correspondentes à natureza do rendimento indenizado" (grifo aditado). Dispositivo que foi reproduzido como item II do artigo 24 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (Decreto nº 85.450, de 04.12.80).

3. Nos anos seguintes a Secretaria da Receita Federal manteve distinção entre indenização "de danos emergentes" e "de lucros cessantes", como

prova sua publicação anual sob o título de "Perguntas e Respostas - Atendimento Telefônico":

a) na publicação de 1982, a resposta de nº 100 reproduz o Parecer Normativo nº 151/71;

b) na de 1985, a resposta de nº 120 é a seguinte:

"A **indenização** por danos causados pelo locatário no imóvel objeto da locação, destinada **exclusivamente** aos reparos **necessários e indispensáveis** à sua recuperação, não é rendimento tributado pelo imposto de renda, quer na fonte ou na declaração de rendimentos da pessoa física locadora."

c) na de 1987, a resposta de nº 135, à pergunta sobre tributação dos rendimentos correspondentes a indenizações reparatórias de prejuízos causados por ato ilícito, foi a seguinte:

"Quando alguém sofre prejuízos físicos ou materiais, em consequência de ato ilícito praticado por terceiros, tem direito a indenizações na forma da lei civil. Essas indenizações têm por finalidade repor o patrimônio danificado ou destruído, bem como substituir os rendimentos não percebidos em decorrência da perda do bem, de validade temporária ou permanente ou de morte (...)."

As indenizações por ato ilícito podem ser de três espécies distintas:

1) indenização por bem material danificado ou destruído, dita de "danos emergentes". Os valores que visam exclusivamente a repor o bem destruído ou reparar o bem danificado **não** sofrem incidência do imposto de renda.

2) indenização reparatória por invalidez ou morte. Nessa hipótese, há de se considerar se a prestação é efetuada sob a forma de pensão ou indenização propriamente dita, do modo seguinte: (...).

c) tratando-se de quantia certa, paga de uma vez ou dividida em número certo de parcelas, referindo-se ao ressarcimento dos danos anteriormente causados e guardando com eles equivalência, é **indenização**, e os valores percebidos não sofrem incidência do imposto de renda.

Nesta hipótese também estão incluídas as quantias destinadas a cobrir despesas médico-hospitalares em geral, necessários ao restabelecimento da vítima, inclusive próteses.

3) indenizações destinadas a substituir os rendimentos que a vítima deixou de auferir em virtude de invalidez ou morte, dita de "lucros cessantes". (...) Aqui o que se postula em juízo não é uma nova espécie de rendimentos, mas sim, rendimentos de diversas espécies sob a designação legal (genérica) de "lucros cessantes". (...) Os dispositivos legais que regem o assunto expressam esse entendimento, mandando incluí-los nas células correspondentes à sua **natureza** (RIR/80, art. 24, I).

4. A Lei nº 7.713, de 22.12.88, ao redefinir de modo completo os rendimentos tributáveis das pessoas físicas, confirmou, no parágrafo único do artigo 22, a interpretação tradicional e pacífica de que reposição de perdas patrimoniais não é rendimento tributável, ao dispor:

"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 ao objeto assegurado". (grifos aditados)

O Regulamento do Imposto de Renda expedido após a Lei nº 7.713 (aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.94), até hoje em vigor, além de reproduzir, no item XX do artigo 40, a norma do parágrafo único do artigo 22 daquela lei, previu expressamente novo caso de indenização, ao estabelecer, como norma regulamentar (sem apoio em disposição expressa) que não constarão no cômputo do rendimento bruto:

"XVI - a indenização reparatória de danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente de trânsito, até o limite fixado em condenação judicial, exceto no caso de pagamento de prestações continuadas."

5. A legislação sobre rendimentos da pessoa física distingue, portanto, entre indenização (a) de perda de capital (que não é rendimento tributável) e (b) de lucros cessantes (ou rendimentos), e entre (c) pagamento de importância determinada (não tributável) e (d) sob forma de pensão ou constituição de renda (tributável).

Cabe referir, todavia, que nos últimos anos muitas decisões dos Tribunais Federais Regionais e algumas do Superior Tribunal Federal, depois de reafirmarem o princípio de que o pagamento de indenização de perda patrimonial não está compreendido no conceito de renda tributável da Constituição e do Código Tributário Nacional, concluem pela não incidência do imposto sobre indenização nos casos de rescisão voluntária do contrato de trabalho e de pagamento em dinheiro de férias não gozadas, classificando essas modalidades de indenização como perdas patrimoniais, ou como doação.

6. O Sistema Tributário Nacional instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e explicitado pelo Código Tributário Nacional (CTN) mediante definição do fato gerador e da base de cálculo de cada tributo, tornou mais nítidos os fundamentos da interpretação de que o conceito de renda tributável (constante do artigo 43 do CTN) não compreende a indenização de perda patrimonial.

A Constituição e o CTN limitam a competência do legislador ordinário para definir a matéria tributável pelo imposto de renda, e as normas da lei ordinária que definem o fator gerador das incidências do imposto devem ser construídas e interpretadas de modo compatível com a discriminação constitucional de competências tributárias e com o artigo 43 do CTN. A lei pode excluir a incidência ou isentar do imposto espécies de rendas abrangidas pelo conceito constitucional de "renda e proventos de qualquer natureza", mas não pode submeter ao imposto o que não se compreende nesse conceito; e cabe ao Poder Judiciário verificar a conformidade de cada norma da lei ordinária com o regime tributário constitucional, tal como explicitado pelo CTN.

7. Para aplicar a Constituição e verificar a validade das leis ordinárias, o que importa não é qualquer conceito doutrinário de renda, e sim a interpretação da Constituição e das normas do CTN.

O artigo 43 do CTN não contém definição de "renda" em termos de gênero e diferença específica, mas delimita o objeto do imposto estabelecendo os significados com que as expressões constitucionais "renda" e "proventos" devem ser entendidas pelo legislador ordinário e pelo intérprete da Constituição.

O item I do artigo dispõe que por "renda" se entende "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos", que é a definição de "rendimento" tradicional na legislação ordinária do imposto; e o item II prescreve que a expressão "proventos de qualquer natureza" deve ser entendida como "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

A redação do item II impõe a conclusão de que, para o CTN, a característica comum de "renda" e "proventos de qualquer natureza" é o fato de constituírem "acréscimos patrimoniais": ao definir os proventos como "acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior", implicitamente considera como tributáveis o "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" que causa acréscimo patrimonial.

8. A inteligência do artigo 43 do CTN não pode basear-se, entretanto, apenas no sentido literal das suas expressões, mas pressupõe a interpretação sistemática da distribuição constitucional de competência tributária, principalmente sob dois aspectos:

a) a dicotomia patrimônio-renda, adotada pelo CTN, e que consta também dos dispositivos da Constituição que regulam as imunidades tributárias (art. 150, VI, "a" e "c"): patrimônio e renda são conceitos que se excluem, e o imposto de renda somente pode incidir sobre acréscimos ao patrimônio, não sobre o patrimônio;

b) nem todo acréscimo ao patrimônio é, todavia, renda, pois a Constituição classifica como impostos sobre o patrimônio a doação e herança, que também têm por efeito aumentar o patrimônio.

9. Por força do disposto no artigo 110 do CTN, o conceito de patrimônio do direito tributário há de ser o mesmo construído pelo direito privado ao regular a responsabilidade patrimonial das pessoas. Responsabilidade patrimonial é a capacidade ou condição da pessoa de responder pelo pagamento de obrigações, e o mecanismo criado pela lei para assegurar essa responsabilidade é a vinculação das obrigações aos bens do patrimônio, por efeito do disposto nos artigos 1.556 do Código Civil e 1.591 do Código de Processo Civil. Toda obrigação existe vinculada a um ativo patrimonial, que é garantia financeira da obrigação: é a existência dos bens do patrimônio que -- em caso de descumprimento da obrigação --

assegura a eficácia da tutela do Estado, que pode expropriá-los, realizar seu valor financeiro e transferir esse valor para o patrimônio do credor.

O conceito legal de patrimônio é, portanto, o de conjunto formado pelos bens do patrimônio e das obrigações da pessoa.

Esse conceito legal de patrimônio, que pode ser dito "jurídico-financeiro", não coincide com o construído pela doutrina como instrumento para explicar a parte da esfera jurídica da pessoa relativa à atividade econômica. Os elementos do patrimônio em sentido doutrinário são os direitos e obrigações patrimoniais, conhecidos nos seus aspectos qualitativos: considerados apenas na sua natureza jurídica, não se prestam a ser quantificados com base em alguma unidade de medida, e na falta de quantificação dos seus elementos não há como medir o patrimônio.

Os elementos do patrimônio no conceito legal não são os direitos patrimoniais e as obrigações, mas os objetos desses direitos e obrigações que "contêm" (representam ou significam) quantidades distintas de valor financeiro. Seu conhecimento requer, além do inventário, análise e classificação dos direitos patrimoniais e obrigações, a avaliação dos respectivos objetos e a soma dos valores. Essa avaliação reduz todos os elementos patrimoniais ao denominador comum do valor financeiro, e a soma dos valores permite conhecer o valor total do ativo e passivo patrimoniais.

10. A redução de todos os elementos patrimoniais a quantidades de valor financeiro e a soma dessas quantidades fundamentam a concepção do patrimônio como estoque de valor financeiro positivo -- existente nos bens do ativo patrimonial -- que pode ser medido de dois modos: por inteiro (bruto) ou líquido das obrigações.

Patrimônio bruto é a soma das quantidades de valor financeiro que existem em determinado momento nos bens do ativo patrimonial -- é a medida do estoque de valor financeiro sob poder do titular do patrimônio.

Patrimônio líquido é o patrimônio bruto diminuído do valor (negativo) das prestações das obrigações. As obrigações dão medida da parte (ideal) do estoque de valor financeiro existente no ativo que pertence a terceiros, no sentido de que mais cedo ou mais tarde deverá ser transferida

para os credores do titular do patrimônio. Daí dizer-se que o patrimônio líquido da pessoa é o seu capital próprio.

11. A noção de acréscimo patrimonial constante do artigo 43 do CTN somente pode ser compreendida a partir desse conceito legal de patrimônio:

a) o patrimônio da pessoa que aufera renda é um estoque de capital financeiro, e acréscimo ao patrimônio é quantidade de valor financeiro que nele não existia e a ele se agrega;

b) não é, todavia, acréscimo ao patrimônio bruto, e sim ao patrimônio líquido, ou seja, à quantidade de valor financeiro de propriedade do titular do patrimônio: o acréscimo de um bem ao ativo patrimonial aumenta o patrimônio bruto, mas não implica necessariamente acréscimo ao patrimônio líquido, pois a ele pode corresponder a criação de obrigação do patrimônio. E ninguém afirmaria seriamente que a compra de um bem para pagamento a prazo constitui modalidade de renda.

12., Mas nem todo valor financeiro que acresce ao patrimônio líquido é renda, pois ele pode aumentar por valor transferido para a pessoa como estoque de capital, tal como ocorre na subscrição de capital de pessoa jurídica, na doação ou herança, na subvenção para investimento e na emissão de alguns valores mobiliários.

O critério para distinguir o acréscimo-renda do acréscimo-transferência de capital é o efeito do seu dispêndio sobre o capital próprio. O acréscimo que é renda pode ser consumido, destruído ou transferido para terceiros sem prejudicar o montante de capital próprio; o que resulta de fluxos de transferência de capital entra no patrimônio como parte do capital próprio e seu dispêndio implica, necessariamente, diminuição desse capital. Daí a definição de renda pessoal como "valor financeiro que acresce ao patrimônio líquido e pode ser despendido sem diminuir o capital próprio".

13. Essas noções explicam por que a legislação do imposto jamais incluiu no conceito de renda os bens doados e herdados, o preço de subscrição de capital de pessoa jurídica ou de aquisição de partes beneficiárias com colocação onerosa, o valor de emissão dos bônus de subscrição ou o prêmio de emissão de debêntures. E é essa distinção entre renda e transferência de capital que fundamenta o entendimento tradicional da administração do

imposto e da lei de que o pagamento de indenização que repõe no patrimônio uma perda de capital financeiro não é computado como base de cálculo do imposto.

Em regra, a indenização entra no patrimônio em período de determinação da renda posterior àquele em que ocorreu a perda de capital que visa a repor. É ingresso que compete ao período em que ocorreu a perda que lhe deu causa, e não àquele em que é recebido; sua função é repor o patrimônio no estado em que se encontrava antes da perda; e com relação a esse estado não constitui acréscimo ao patrimônio. O patrimônio é um processo contínuo de mutações patrimoniais, e os períodos de determinação da renda são cortes arbitrários desse processo. Na visão do conjunto dos períodos em que a perda ocorreu e em que a indenização é recebida, tributar a indenização é tributar capital, e não renda.

14. A legislação do imposto de renda não contém norma expressa sobre o tratamento fiscal das indenizações recebidas por pessoas jurídicas, mas a estas se aplica, por igual, o conceito constitucional de renda e, consequentemente, o princípio -- deduzido desse conceito e confirmado pela lei e pela jurisprudência -- de que a indenização que repõe perdas no patrimônio não é acréscimo patrimonial e não é, portanto, abrangida pelo conceito de renda tributável.

Nas pessoas físicas, cujo imposto tem por base rendimentos ou somatório de rendimentos, a identificação dos pagamentos que constituem indenização não tributável baseia-se exclusivamente na natureza de cada pagamento, mas nas pessoas jurídicas deve ter em conta também o resultado dos períodos de determinação porque a base de cálculo do imposto é o lucro apurado na escrituração mercantil. Para esse efeito, todavia, o resultado de um conjunto de exercícios é mais seguro do que o resultado individual de cada exercício porque -- como é fato notório -- a escrituração mercantil e as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas brasileiras sofreram, desde 1986, profundas distorções em razão da inflação -- que nesse período foi de 48.940.646.761% -- e que essas distorções não foram inteiramente eliminadas pela correção monetária das demonstrações financeiras devido a sucessivas manipulações nos índices de correção adotados pela legislação, principalmente nos diversos planos de estabilidade monetária adotados pelo Governo nesse período.

15. Por isso, parece-nos que para determinar se a indenização que a Consulente tem o direito de receber da União Federal compreende apenas reposição de perda patrimonial, seu valor deve ser decomposto em duas partes:

a) a indenização da perda patrimonial sofrida pela Consulente nos exercícios de 1986 a 1989 e no 1º trimestre de 1990 correspondente ao prejuízo operacional causado diretamente pelos atos ilegais que a impediram de cobrar as tarifas a que tinha direito; e

b) a indenização das perdas patrimoniais sofridas e a serem sofridas pela Consulente desde o exercício de 1990 até o efetivo pagamento, pela União Federal, da indenização que lhe é devida, decorrentes dos custos financeiros que foi e será obrigada a suportar para financiar a perda patrimonial referida na alínea "a" acima, e que também foram causadas pelos atos ilegais que a impediram de cobrar as tarifas a que tinha direito.

16. O laudo pericial que serviu de base à sentença que reconheceu o direito da Consulente determinou que a receita bruta que a Consulente deixou de receber no período de 1986 ao 1º trimestre de 1990 montou, em moeda de junho de 1997, a R\$ 463 milhões, e a medida da perda patrimonial diretamente causada por essa diferença é o prejuízo operacional na prestação dos serviços de transporte aéreo, informado pela comparação, nos exercícios de 1986 a 1989 e no 1º trimestre de 1990, da receita bruta operacional com os custos de produção dos serviços, sem computar custos financeiros. Esse prejuízo, em moeda de junho de 1997 foi de R\$ 492 milhões, de modo que toda a diferença da receita, de R\$ 463 milhões, causou perda patrimonial (a atualização monetária de todos os valores referidos no parecer foi procedida com base no IPC-IBGE, até fevereiro de 1990, e no INPC-IBGE, a partir de março de 1990).

17. Os custos financeiros suportados pela Consulente em decorrência dessa perda patrimonial foram determinados segundo os seguintes critérios:

a) em cada exercício social a partir de 1990 foram determinados, em 30 de junho (ponto médio do exercício anual), (i) o total dos custos financeiros no ano, (ii) o valor total das obrigações da Consulente que davam origem a custos financeiros, e (iii) o valor acumulado das perdas

patrimoniais (o prejuízo operacional e os custos financeiros dos exercícios anteriores, sem capitalização desses custos);

b) foi determinada, em cada exercício, a relação percentual entre o valor acumulado das perdas patrimoniais e o endividamento total da Consulente, isto é, a porcentagem desse endividamento decorrente das perdas patrimoniais dos exercícios anteriores;

c) essa porcentagem foi aplicada sobre o total dos custos financeiros do ano, informando o valor dos custos financeiros em cada ano causados pelas perdas patrimoniais dos exercícios anteriores, que no período de 1990 a junho de 1997 foi de R\$ 829 milhões.

Desse total de custos financeiros decorrentes da insuficiência das tarifas, somente deve ser considerado perda patrimonial valor limitado ao montante dos prejuízos líquidos dos exercícios desse período, que foi de R\$ 577 milhões.

18. Por conseguinte, o total das perdas patrimoniais sofridas pela Consulente causadas pelos atos ilícitos dos agentes da União Federal foi o seguinte:

	R\$ Milhões
Prejuízo operacional no período de 1986 a 1990	463
Custos financeiros no período de 1987 a junho De 1997	577
Total:	1.040

Até esse montante, o valor da indenização que a Consulente vier a receber da União é reposição de perda patrimonial e deve ser excluído da tributação por não constituir acréscimo patrimonial. Se a indenização recebida vier a exceder esse valor, o excesso deverá ser oferecido à tributação.

Cabe destacar que o valor acima está calculado até 30.06.97 e deverá ser acrescido dos custos financeiros calculados a partir dessa data até o efetivo recebimento da indenização que vier a ser fixada na execução da sentença.

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

19. A nosso ver, na determinação do lucro real do exercício ou exercícios em que for reconhecido contabilmente o direito à indenização, ou seu recebimento, o valor de reposição das perdas patrimoniais deve ser excluído do lucro do exercício mediante ajuste com fundamento na alínea a do § 3º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/87.

Com esses fundamentos, assim respondemos aos quesitos da consulta:

1º) Ao reconhecer na sua escrituração comercial o direito contra a União de receber a indenização, a Consulente pode excluir da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas a reposição da perda patrimonial causada pela diferença de tarifa entre 1º de janeiro de 1986 e 31 de março de 1990, até o montante do prejuízo operacional apurado durante esse período, antes de computados os resultados financeiros.

2º) A Consulente pode igualmente excluir da base de cálculo do imposto de renda as perdas patrimoniais causadas pelas despesas financeiras efetivamente incorridas pela Consulente a partir de 1990 em razão do endividamento que foi obrigada a contrair para financiar a perda operacional ocorrida no período de 1986 a março de 1990, mas o valor desses custos financeiros deve ser limitado ao total dos prejuízos líquidos dos exercícios desse período.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 12 de fevereiro de 1998