



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RCG.

Sessão de 25 de outubro de 1985

ACORDÃO N.º-CSRF/01-0.582

Recurso n.º RP/102-0.123

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: EMÍLIA BACELO RAGGHIANI

IRPF - CÉDULA "E" - RENDIMENTOS - BENFEITÓRIAS COMO COMPENSAÇÃO DO USO DO IMÓVEL.

O valor das construções realizadas em imóvel locado se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem, classificam-se na cédula "E", como aluguel, a partir do momento em que tais benfeitorias estejam à disposição do locador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso especial, a fim de que seja submetido à tributação, no ano-base em que foi concedido o "habite-se", o valor correspondente aos seis últimos pavimentos, calculando-se aquele dividindo-se o custo total pela metragem total e multiplicando-se o resultado pela metragem da área entregue à locadora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Cons. Jacinto de Medeiros Calmon e Urgel Pereira Lopes, que davam provimento total ao recurso, e o Cons. Carlos Roberto Monteiro Bertazi que negava provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 25 de outubro de 1985.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830/050.319/81-05

RECURSO Nº: RP/102-0.123

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.582

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: EMÍLIA BACELO RAGGHIANI

R E L A T Ó R I O

O Procurador da Fazenda Nacional junto à E. 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes recorre do V. Acórdão nº 102-20.388 (fls. 287/311), de 17 de agosto de 1983, que, por maioria de votos deu provimento ao recurso do sujeito passivo, após ter vista oficial em sessão de 10.05.84, baseando-se no que estabelece o art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 1979, e legislação pertinente.

Trata-se de recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 0830/050.319/81-05, que teve início com o auto de infração lavrado em 05.02.81, em razão de exames e levantamentos realizados nas declarações de rendimentos de EMÍLIA BACELO RAGGHIANI, nos exercícios de 1977 a 1980, apurando a fiscalização aumento patrimonial, assim descrito no Termo de Exame e Conclusão Fiscal de fls. 104:

"1 - AUMENTO PATRIMONIAL - Por contratos distintos de "Obrigação de Construir" e de "Locação", firmados em 19.12.77 e lavrados em escritura pública no 3º Tabelionato em Campinas-SP, a empresa ARTHUR LUDGREN TECIDOS S/A - Casas Pernambucanas -, procedeu a demolição de um prédio antigo e erigiu um edifício de

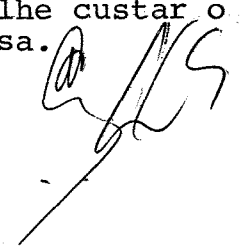
Acórdão nº-CSRF/01-0.582

11 (onze) andares sobre imóvel de propriedade de Emília Bacelo Ragghianti, sito à Rua 13 de Maio, esquina com Rua José Paulino - Campinas - SP, cuja construção se encontra em fase de acabamento. Por força dos contratos a empresa se obrigou a construir o referido edifício construído de 5 pavimentos térreos e 6 pavimentos superiores para lojas, previsto o último para apartamento da proprietária, reservados, entretanto, os primeiros citados pavimentos para a instalação da loja Muricy, propriedade da empresa. Tendo em vista o que consta dos referidos pactos, a empresa aplicou altas importâncias nos anos-base de 1978 e 1979 com seguimento para 1980, conforme diligência realizada diretamente na sede em São Paulo (Termo de Diligência, anexo), pelos valores contabilizados à conta 109 001, a saber:

De 29.12.77 a 31.12.78 a soma de	20.386.093,60
De 01.01.79 a 16.10.79 = Cr\$ 83.539.917,18	
De 18.10.79 a 31.12.79 = <u>Cr\$ 18.455.199,49</u>	<u>101.995.116,67</u>
Total	Cr\$ 122.381.210,27

Com o habite-se dos 5 primeiros pavimentos inferiores, autorizado pela Prefeitura Municipal local, em 16.10.79, a empresa ocupou-os com a instalação da loja Muricy explorando a atividade comercial que lhe é peculiar.

Registra-se no pacto que a proprietária do imóvel receberá os demais pavimentos em condições de serem explorados exclusivamente por ela, a partir da data de sua entrega. Registra-se, ainda, com relevância, que Emília Bacelo Ragghianti poderá, inclusive, transferir o referido imóvel a terceiros, conquanto que se faça respeitar a cláusula de manter a exploração pela empresa dos 5 andares primeiros, durante os 25 anos, objeto principal da investidora. Como ponto de partida, esses fatos comprometem a proprietária do imóvel no benefício recebido, pelas benfeitorias edificadas em imóvel de sua propriedade, ainda que os citados contratos se revistam de características especiais. Trata-se de um patrimônio constituído por formalidades contratuais e que é averbado em seu próprio nome como propriedade única e definitiva sua, mesmo sem lhe custar o que foi despendido pela empresa.



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

Portanto, a contribuinte estava obrigada a inserir em suas declarações de rendimentos dos exercícios de 1980 e 1979, anos-base de 1979 e 1978, como integrante de seu patrimônio, a evolução do edifício em construção pelas importâncias relativamente aplicadas pela empresa nos mesmos períodos, bem como oferecer à tributação os referidos valores. Definido o ano-base em que ocorreu o fato gerador e igualmente as importâncias, é caracterizado o aumento patrimonial e submetido à tributação nos exercícios correspondentes aos anos-base que receberam as aplicações. Estes valores, sujeitos a tributação, estão previstos nos artigos 20, 21 alínea "d", 411, parágrafo único, combinado com o artigo 39, alínea "c", do Decreto nº 76.186/75."

A autuada rebelou-se contra a inclusão destes rendimentos na cédula "H", argumentando, no seguinte sentido:

"Amparou-se a fiscalização, entre o elenco de pretensas infrações, no artigo 39, "c", do Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975, regulamento este que reproduz disposições do artigo 52 da Lei nº 4.069/62:

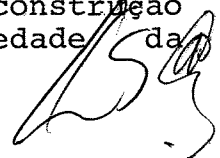
"Na cédula "H" serão classificadas as as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte. (O grifo é nosso)."

Sempre se entendeu que nessa disposição legal se incluía o acréscimo patrimonial não justificado oriundo, em grande parte, de rendimentos de atividades ilícitas, tais como: contrabando, jogo, exploração de lenocínio, tráfico de drogas e outras.

Nunca, porém, o patrimônio provindo de família, que o vem constituindo desde 1.881, há exatamente cem anos, fruto do labor ininterrupto de três gerações!

Aumento patrimonial injustificável, taxa a fiscalização.

No entanto, provado está que a construção do edifício em terreno de propriedade da



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

família da signatária, há três gerações, ad-
vém de contrato de locação firmado com a
conceituada e tradicional empresa Arthur
Lundgren Tecidos S/A, Casa Pernambucanas,
através do qual, esta, pelo prazo de 25
(vinte e cinco) anos, terá direito ao uso
do prédio.

Referido contrato de locação ainda não es-
tava em plena execução e a fiscalização, an-
tecipando-se ao fato gerador do tributo,
que é a disponibilidade econômica ou jurí-
dica do rendimento, tributa a signatária
pelo uso que ela ainda não auferira e, o
que é mais grave, pelos 25 (vinte e cinco)
anos vindouros, em lançamento que se apro-
fundou pelo século XXI!"

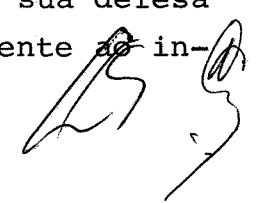
O Delegado da Receita Federal deu provimento par-
cial ao recurso, para o fim de desclassificar a matéria tributá-
vel da cédula "H" para cédula "E", já que se trataria de hipóte-
se de locação e não de aumento patrimonial, de tal sorte que o
valor do custo das benfeitorias deveria ser tributado na quali-
dade de aluguel. A decisão foi assim ementada:

"O valor de custo das construções de qual-
quer natureza em propriedade alheia, a que
se obriga o locatário em função de contra-
to de locação, constitui rendimento do lo-
cador, classificável na cédula "E", tribu-
tado à medida em que se incorpore ao seu
patrimônio."

Reabriu-se o prazo para impugnação e a autuada
tornou a afirmar que esse tipo de tributação seria o mesmo que
cobrar antecipadamente um tributo que só seria devido ao longo
dos 25 anos da locação.

Nova decisão foi prolatada, confirmando a ante-
rior.

A contribuinte interpôs recurso voluntário, que
tomou o nº 40.622, no qual invocou para o caso o art. 33, "ca-
put", o inciso IV e o § 3º, estabelecendo a linha de sua defesa
no sentido de que o acréscimo patrimonial correspondente ao in-



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

vestimento feito por terceiro em seu imóvel não só deverá ser excluído da tributação na cédula "H" como também na cédula "E", pois, na realidade se trata de hipótese de não incidência.

O recurso foi julgado na sessão de 17.08.83, sendo que, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Relator (Dr. Francisco de Assis Praxedes), e os Conselheiros Waldevan Alves de Oliveira e Jacinto de Medeiros Calmon, que negavam provimento. O v. acórdão está assim ementado:

"Aumento patrimonial não justificado, com a inclusão dos rendimentos na cédula "H", posteriormente classificados na cédula "E".

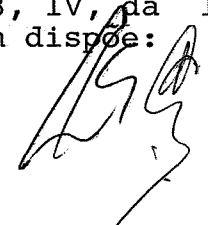
Construção de edifício pela locatária em terreno da locadora, com a demolição de prédio anteriormente existente, com a arguição de compensação do seu valor e dos rendimentos, quando da construção mais útil resultou maior possibilidade de estoque e de comercialização com a majoração dos tributos devidos às pessoas de direito público interno (União, Estado e Município).

Não se configurando a compensação definida no art. 1009 do cod. civ., desde que os rendimentos da locação continuaram a ser pagos pela locatária, não se aplica a determinação contida no inciso IV do art. 23 da lei 4.506/64 (art. 33, IV, do RIR/80).

A incorporação das benfeitorias úteis e necessárias ao patrimônio da locadora, sem indenização, preconiza a rejeição do direito de retenção e impossibilita a compensação das consentidas e realizadas pela locatária, no que tange aos rendimentos do imóvel que constituem o fato gerador do imposto de renda. Recurso provido."

Na justificativa de seu voto, lê-se o seguinte:

"No julgamento, o ilustre e eminente Relator votou pela confirmação da decisão recorrida, com apoio no art. 23, IV, da lei 4.506, de 30.11.64, que assim dispõe:



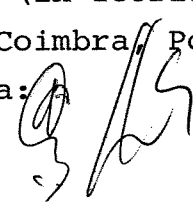
Acórdão nº-CSRF/01-0.582

"As benfeitorias ou quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para a preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito."

Divergi do eminente Conselheiro Relator, dando provimento ao recurso da contribuinte, porque entendo que a condicional da norma legal não se configura na hipótese dos autos, eis que não há compensação entre valores investidos construção do imóvel, de 11 pavimentos que substituiu o de 2 pavimentos, com os alugueres que deveriam ser pagos pela locatária, mas, ao contrário, foi ajustado aluguel baseado na atividade mercantil da empresa, em prédio mais amplo, e, assim, permitindo maior vulto, e excepcional, no confronto das possibilidades de estoque e venda, entre um e outro edifício, com a majoração consequente dos rendimentos da locatária e da locadora, propiciando à União Federal, Estado e Município melhor arrecadação de impostos e taxas.

Portanto, não há compensação que elimine crédito e débito, mas composição de interesses entre locadora e locatária, com benefícios decorrentes para as pessoas jurídicas de direito público, na arrecadação dos impostos e taxas, que incidem sobre a atividade mercantil ou comercial, ou sobre os rendimentos da pessoa física, inclusive no que se refere ao imposto de renda."

No recurso para esta Câmara, o Procurador da Fazenda se volta, inicialmente, contra a tese da pessoa física, a qual pretende que a tributação se dê no decorrer dos 25 anos de duração do contrato, desde que a compensação realmente tenha ocorrido. Por outro lado, contesta a tese defendida pelo voto vencedor, segundo a qual não se admite a compensação, exceto nos casos em que esta estiver expressa no contrato, uma vez que para se caracterizar a situação prevista no inciso IV do art. 33 do RIR/80 é preciso interpretar-se os contratos privados, tendo-se em consideração não só a literalidade de suas palavras, mas, e principalmente, o "significado do negócio", conforme ensina o Prof. Emílio Betti (in Teoria Geral do Negócio Jurídico, Coleção Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, 1969, T. II, pág. 231 usque 316). E arremata:



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

"Não padece dúvida de que, por força da situação que se apresenta, o fato terá ocorrido, no prazo da construção, conquanto a recorrida, já agora, NEGUE, sem embargo de ter, desde o princípio, advogado a subsunção à norma do art. 33, isto é, a classificação da renda na CÉDULA "E".

Seria um verdadeiro non sense se se admitisse a tese da recorrida de que os valores deveriam ser amortizados nos 25 anos, que é o prazo de locação, pois que é o emi-nente e apreciado autor citado pelo patro-no da autuada que responde às suas investi-das, interrompendo-lhe a trajetória, quan-do afirma, categoricamente:

"A Lei nº 4.506/64 dispõe que as ben-feitorias ou melhorias feitas pelo lo-catário no bem locado não constituem aluguel para o locador; para o locatá-rio constituirão aplicação de capital, que poderá ser amortizado no prazo do contrato, se este for inferior ao da vida útil do bem (art. 23, § 3º), salvo se, de acordo com o contrato, as benfeitorias ou os melhoramentos rea-lizados fizerem parte da compensação pelo uso do bem, QUANDO SERÃO RENDI-MENTO do locador, dedutível pelo loca-tário (Lei nº 4.506/64, art. 23 IV)" (O grifo é do recorrente) (conf. Bu-lhões Pedreira, "Imposto sobre a Ren-da, Pessoas Jurídicas", I, 1979, Justec Editora Ltda. pg. 207)."

Em suas contra-razões de fls. 325/339, a pessoa física posiciona a questão de direito nestes termos:

"Em consequência, já tem a recorrida afir-mado e ora reitera que, de conformidade com a DEFINIÇÃO EXPRESSA DA LEI ORDINÁRIA que rege a matéria, de duas, uma:

- ou se reconhece que a construção do edi-fício, pela locatária, RESULTA DE COMPENSAÇÃO pelo uso da coisa e, nesse caso, então, constitui RENDIMENTO CORRENTE para o loca-dor e DESPESA CORRENTE para a locatária, am-bos, igualmente, à proporção de 1/25 por ano, em razão do prazo de duração do con-trato (inferior ao prazo de vida útil do bem),



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

- ou, em hipótese contrária, reconhece-se que a construção do edifício, pela locatária, NÃO RESULTA DE COMPENSAÇÃO pelo uso da coisa e, em consequência, o custo das benfeitorias ou melhorias feitas pela locatária, não constitui ALUGUEL (rendimento) para o locador (não incidência), e para o locatário constituirá APLICAÇÃO DE CAPITAL, que poderá ser depreciado no prazo de vida útil do bem, ou amortizado no prazo do contrato, se este for inferior ao da vida útil do bem.

Não há outra solução LEGAL!"

Após ter invocado essa alternativa, toma posição, no entanto, pela tese da não compensação do custo das benfeitorias com o aluguel do prédio construído, pelos seguintes fundamentos: (fls. 336)

"Em relação à CONSTRUÇÃO as partes pactuaram, expressamente, a impossibilidade de qualquer compensação. E não há nenhuma demonstração em contrário, ou seja, de compensação (relação de DÉBITOS E CRÉDITOS RE CÍPROCOS) entre a investidora e a proprietária, a recorrida!

Também em relação à LOCAÇÃO, as partes pactuaram, expressamente, a impossibilidade de qualquer compensação. E não há nenhuma demonstração em contrário, ou seja, de compensação (relação de DÉBITOS E CRÉDITOS RE CÍPROCOS) entre a locatária e a locadora, a recorrida!

E não há qualquer compensação (relação de DÉBITOS E CRÉDITOS RECÍPROCOS) entre as partes, mesmo sob uma visão una e global dos negócios que as envolveram CONSTRUÇÃO/LOCAÇÃO, embora apenas "ad-argumentandum"."

É o relatório.

Acórdão nº-CSRF/01-0.582

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

O recurso preenche as condições e requisitos necessários à sua admissibilidade. Passo, assim, à análise do mérito.

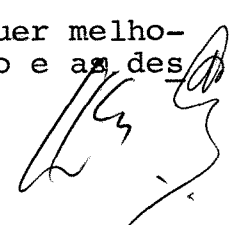
I - A QUESTÃO PROPOSTA1.1 - A norma aplicável.

Trata-se de julgamento de caso em que pessoa jurídica se obrigou a construir prédio de 11 pavimentos em terreno alugado de propriedade de pessoa física, a qual, por sua vez, se comprometeu a continuar alugando parte do referido imóvel a essa pessoa jurídica pelo prazo de 25 anos a contar do "habite-se". Entendeu a fiscalização, inicialmente, que a pessoa física deveria ter declarado na cédula "H" de sua declaração de rendimentos o valor do custo de construção, a título de acrêscimo patrimonial, com base nos arts. 20, 21, "d", e 39, "c", do RIR/75 (Decreto nº 76.186/75).

A interpretação deste fato como acrêscimo patrimonial, tributável da cédula "H", no entanto, foi deixado de lado, já que o valor do custo do imóvel deveria ser considerado como aluguel, tributável na cédula "E". Este entendimento se embasou no art. 24, alínea "d", do RIR/75, que corresponde ao art. 33, inciso IV, do RIR/80, e cujo texto é o seguinte:

"Art. 24 - Serão classificados como aluguéis ou royalties nas cédulas onde couberem, todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos arts. 33 e 40, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 23):

.....
d) as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as des



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

pesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito."

A decisão se embasa neste dispositivo para fundamentar o entendimento de que o prédio tinha sido dado em locação a título de compensação pelas benfeitorias realizadas pela locatária.

Com o voto vencedor, surgiu a tese de o caso em julgamento não representar acréscimo patrimonial tributável na cédula "H", nem configurar hipótese de aluguel, quer porque não haveria lei prevendo a tributação desse incremento patrimonial, o que configuraria hipótese de não incidência, quer porque o art. 24, § 3º, do RIR/75, excluiria da tributação as benfeitorias que constituam para a locatária simples aplicação de capital.

O processo chega, assim, a esta Câmara, apresentando duas proposições confrontantes: de um lado, a tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda, no sentido de que o valor do prédio construído no terreno da pessoa física deve ser considerado como aluguel, uma vez que representa compensação pelo uso do bem; de outro, colocou-se a posição do contribuinte, no sentido de que o custo das benfeitorias não constitui aluguel para a pessoa física, ou, caso constituísse aluguel, deveria ser oferecido à tributação pelo espaço de 25 anos.

Estas duas teses pretendem apoiar-se na legislação.

II - SOLUÇÃO DA QUESTÃO PROPOSTA

2.1 - A existência da compensação

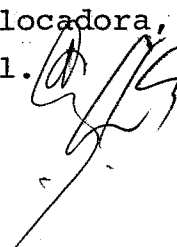
No caso em julgamento, os 11 pavimentos tiveram sua construção motivada pelo interesse da locatária em manter sua atividade comercial naquele local e a locadora, por sua vez,

Acórdão nº-CSRF/01-0.582

concordou com a permanência da locatária no local em razão do recebimento do prédio. Logo, a obrigação de construir ocorreu em troca do direito de permanecer.

Há que se fazer, porém, uma distinção: a locadora receberia, de imediato, os seis últimos pavimentos, o que provocaria a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, pois teria, de imediato, a disponibilidade destes; os cinco primeiros andares ficarão na posse da locatária e para a locadora só representarão disponibilidade após os 25 anos previstos, ou no momento em que forem entregues pela locatária à locadora.

Esta distinção me parece importante para o caso. Não basta que o locatário execute benfeitorias em prédio alugado para, de imediato, se poder aquilatar se a entrega daquelas benfeitorias deve ser encarada como compensação pelo aluguel. Pode o locatário realizar benfeitorias, mas para pro^{pr}veito próprio, ainda que venha a entregá-las ao locador, eis que só foram úteis para a exploração do negócio do locatário. A título de exemplo, se uma empresa ocupa um imóvel para aí ter um estabelecimento destinado à venda de produtos de beleza, poderá executar obras no prédio locado e efetuar grandes gastos no imóvel. A entrega do bem, com as benfeitorias, pode, ao contrário, representar um prejuízo para o locador, que o recebeu de volta, por exemplo, com o fito de transformar o imóvel em sua residência. As benfeitorias, neste caso, só terão servido em benefício do locatário. No caso dos autos, os 6 últimos pavimentos foram entregues de imediato à locadora e quanto a estes não há dúvida que já ocorreu o fato gerador do imposto de renda. Os cinco primeiros, no entanto, por estarem condicionados a servirem de local para a realização do objeto social da locatária, ainda não podem ser considerados como "compensação" pelo uso do imóvel, já que a locadora nada recebeu. Se, após os 25 anos, ou mesmo antes, os primeiros pavimentos forem entregues, com valor real, à locadora, poder-se-á falar em compensação pelo uso do imóvel.



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

2.1.1 - A tributação do valor das benfeitorias nos cinco primeiros pavimentos.

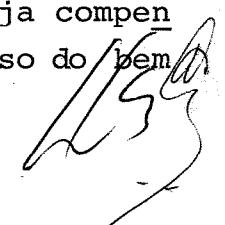
Por que não se pode tributar, de imediato, o valor dos cinco primeiros pavimentos? Porque ainda não ocorreu o fato gerador do imposto de renda de que trata o art. 43 do C.T.N. O que houve, no caso, foi o acordo nos seguintes termos: a locatária construiria um imóvel, sendo que os cinco primeiros pavimentos só seriam entregues à locadora se esta se compromettesse a não ocupá-los nos próximos 25 anos.

Sendo a condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto (art. 114 do Código Civil), conclui-se que a locadora só receberá essas benfeitorias (cinco pavimentos) após esse prazo e desde que ainda estejam em condições de uso; ou antes de 25 anos, caso a locatária assim o deseje. Ora, dispõe o art. 118 do Código Civil:

"Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa."

No caso em julgamento, a locadora recebeu um prédio como compensação pelo direito de a locatária utilizar os cinco primeiros pavimentos por 25 anos. Ora, só após este prazo é que esses andares, se ainda estiverem em condições, serão utilizados pela locadora.

Diz o art. 116 do C.T.N. que, tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador, desde o momento em que esteja definitivamente constituída. Por outro lado, conforme determina o art. 117, inciso I, do mesmo C.T.N., os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, na hipótese de condição suspensiva, desde o momento de seu adimplemento. O art. 33, inciso IV, do RIR/80 condiciona o fato de a benfeitoria ser tida como aluguel e que haja compensação pelo uso do bem. Ora, no caso em julgamento, o uso do bem



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

mentos, uma vez que:

a) de um lado, a locatária se tornou ou se tornará credora da locadora por ter construído no terreno locado;

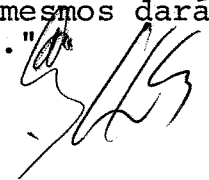
b) de outro, a locadora, ao se comprometer a manter por 25 anos a locação, adquiriu o direito de receber o respectivo pagamento, ou seja, de imediato os 6 andares e nos 25 anos o aluguel referente aos 5 primeiros pavimentos e, ao fim dos 25 anos, as benfeitorias restantes.

Assim, de um lado havia o dever de construir; de outro, o dever de ceder o imóvel construído, cumprindo-se, pois, o velho ideal de justiça, no sentido de que a todo o dever corresponde um direito, e vice-versa. Por várias vezes foi dito, no correr deste processo, que a empresa não pratica liberalidades, pois sua função é a de produzir lucros. É evidente, portanto, ter a pessoa jurídica assumido a obrigação de construir em troca de qualquer vantagem. Se não foi contratada a indenização e se foi estipulada claramente a não existência do direito de retenção, mas apenas ficou acertado que a construtora teria o direito de ocupar os 5 primeiros pavimentos por 25 anos, a partir do "habite-se", não resta a menor dúvida no sentido de que a contrapartida do dever de construir foi o direito de se utilizar de parte do imóvel construído.

2.1.3 - Exame das demais cláusulas.

No texto da escritura pública de aditamento à escritura de obrigação de construir com garantia hipotecária e outras avenças consta a cláusula 4a., cuja cópia se acha às fls. 138, no seguinte teor:

"Uma vez concluída a construção do Edifício, a outorgada devedora passará a ocupar, a título de locação, os 5 (cinco) pavimentos, (térreo e os 4 (quatro) pavimentos superiores seguintes) e a área na garagem para carga e descarga acima mencionada, entregando os demais à outorgante credora, que aos mesmos dará a utilização que lhe convier."



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

Maior clareza é impossível. A outorgada devedora, no caso, é a empresa que construiu para a pessoa física o edifício de 11 pavimentos, a qual passou a ocupar a título de locação, como diz o texto, os cinco primeiros pavimentos.

Quando li o item 4º da cláusula III do contrato de locação - segundo o qual "o aluguel para o período correspondente ao início das atividades comerciais da locatária nos três pavimentos do Edifício ou em qualquer parte ou dependência deles, até o termo final do presente contrato de locação, será da importância correspondente a 2,4% (dois, quatro por cento) da receita comercial do estabelecimento comercial apurado pela locatária nos referidos 3 (três) primeiros pavimentos do Edifício, ainda que a entrega das mercadorias seja feita diretamente por depósito situado fora da área locada, sendo que este aluguel mensal não poderá ser nunca inferior a Cr\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil cruzeiros)" —, pensei que se tratasse de sociedade do tipo por conta de participação, ou semelhante, mas logo percebi que faltava não só a affectio societatis, mas, sobretudo, que as próprias partes tinham encarado aquela porcentagem nos lucros como aluguel e não como efeito da participação em um empreendimento comum. Por isso, deixo de lado a tese do voto vencedor, no sentido de que no caso teria havido simplesmente composição de interesses. Aliás, a expressão "composição de interesses" é muito vaga e se reporta ao óbvio, pois os contratos celebrados tiveram em mira exatamente a composição de interesses, por ser esta a razão de as duas partes terem celebrado um acordo.

A intenção de concessão do uso como instrumento de ressarcimento do custo da construção transpareceu, também, pela leitura da cláusula IV, do citado instrumento, de fls. 144, cujo item 2º é do seguinte teor:

"2º) No caso de sucessão da locadora ou no caso de alienação do imóvel objeto da presente locação, no todo ou em parte, continuará em vigor o contrato locativo, devendo ser respeitado e cumprido integralmente



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

pelo novo proprietário, pelo que fica, desde logo, autorizado o registro do presente contrato no Cartório de Registro de Imóveis competente, a fim de ser observada a presente cláusula de vigência em caso de alienação, consoante dispõe o art. 1.197 do Código Civil Brasileiro."

A locação, portanto, não está em razão direta da locadora, mas do interesse da locatária.

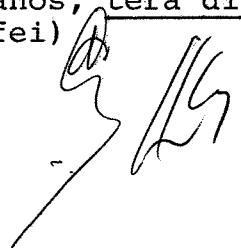
2.2 - Sobre a intenção das partes.

As circunstâncias do caso estão a indicar, também, que o recebimento dos 6 últimos pavimentos foi a título de compensação.

A primeira delas diz respeito à intenção das partes. É princípio assente na maioria dos códigos dos países civilizados o de que nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem (art. 85 do Código Civil).

No caso em julgamento, é manifesta a intenção das partes no sentido de que a obrigação de construir, de um lado, corresponda o direito de usar parte do prédio construído, de outro. A própria pessoa física, em sua impugnação, debateu-se pela desclassificação do caso de rendimento tributável na cédula "H" para rendimento tributável na cédula "E", justamente porque entendeu que se tratava de tal espécie de rendimento. Suas são estas palavras, às fls. 20:

"...provado está que a construção do edifício em terreno de propriedade da família da signatária, há três gerações, advém de contrato de locação firmado com a conhecida e tradicional empresa Arthur Lundgren Tecidos S/A., Casas Pernambucanas, através do qual, esta, pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos, terá direito ao uso do prédio". (grifei)



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

Esta intenção se patenteou, entre outras, na cláusula 4ª, do contrato de fls. 138, acima citada.

Está evidenciada, portanto, a intenção da locadora.

Outra circunstância a ser considerada é a previsão de as benfeitorias não serem indenizáveis, aliada à não retenção dos imóveis, conforme a cláusula 8ª do contrato de fls. 128, nestes termos:

"Todas as construções, acessões e benfeitorias introduzidas pela Outorgada Devedora nos imóveis da Outorgante Credora, a eles ficarão incorporadas, sem direito da mesma Outorgada Devedora, a qualquer tempo e sob qualquer título, reclamar indenização ou reembolso pelos gastos efetuados ou direito de retenção dos imóveis."

Entendo que esta cláusula, prevendo a não-indenização bem como a não-retenção do imóvel pela autora das benfeitorias só pode ser explicada como contrapartida do direito de a locatária permanecer no imóvel por 25 anos após o "habite-se". Não fosse assim, a construção seria mera doação feita pela empresa locatária, o que ela mesma reconhece não ser verdade, por não praticar liberalidades. É o caso de se perguntar, como o fez o autor do voto vencido: se, de acordo com o art. 547 do Código Civil, aquele que edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as construções, mas tem direito à indenização, por que a locatária teria contratado expressamente perder o direito à indenização? Seria, apenas, por um gesto de mera liberalidade?

É o caso de se perguntar, ainda, por que a locatária teria contratado não exercer o direito de retenção, quando, segundo o art. 516 do Código Civil, teria direito de reter o imóvel em razão das benfeitorias realizadas? A resposta, nos dois casos, é uma só: a renúncia ao direito de receber indenização bem como ao direito de reter a coisa é explicável pela con-



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

trapartida de ter o direito de usar o imóvel por 25 anos.

Esta compensação fica patenteada, ainda, pela leitura do item 2º da cláusula IV, de fls. 144, assim redigido:

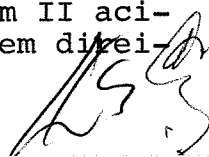
"No caso de sucessão da locadora ou no caso de alienação do imóvel objeto da presente locação, no todo ou em parte, continuará em vigor o contrato locativo, devendo ser respeitado e cumprido integralmente pelo novo proprietário..."

É uma alusão ao art. 1.197 do Código Civil. Previu-se, no caso de sucessão ou de alienação do imóvel pela locadora, que o sucessor ou a adquirente ficaria obrigado a respeitar o direito de a locatária se utilizar do imóvel pelo prazo de 25 anos. Por que tamanhas precauções e por um prazo tão dilatado? É evidente que a explicação só pode ser aquela baseada no entendimento de que se trata de compensação pelas benfeitorias realizadas.

Há uma outra circunstância a ser levada em consideração: a obrigação de a locadora indenizar a locatária, pelas benfeitorias realizadas, caso corra a expropriação do imóvel. O ajuste se encontra na cláusula 7ª e seu parágrafo único do contrato de locação, de fls. 144/145, nestes termos:

"Na hipótese efetivada, no curso do presente contrato, a desapropriação do imóvel objeto da locação, o seguinte critério será observado: a locadora terá direito ao recebimento integral do valor atribuído ao terreno e a 50% do valor atribuído à construção; a locatária, por sua vez, terá direito a receber os 50% restantes do valor atribuído à construção, a título de indenização pela construção do prédio, podendo, para tanto, habilitar-se no competente processo expropriatório, juntamente à locadora, além de promover diretamente a defesa de seus eventuais direitos junto ao poder expropriante.

Parágrafo único - A cada ano que se passar, contado sempre da concessão do "Habite-se" a que alude a cláusula 1ª, do item II acima, a parcela a que a locatária tem direi-



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

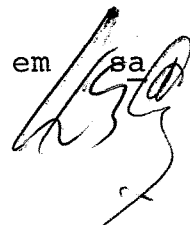
to fica reduzida a 2% (dois por cento)."

De um lado, a locatária convencionou não receber indenização pelas benfeitorias por ela realizadas; de outro, acorda o recebimento de indenização, caso haja desapropriação do prédio. Creio que explicação mais lógica para esse procedimento é a de que a ocupação do imóvel se deu em razão do contrato de locação, de modo que as quantias despendidas com as benfeitorias seriam ressarcidas pela ocupação do imóvel. Havendo expropriação, o acordo não seria cumprido, justificando-se, pois, a indenização.

As partes, no entanto, armaram o acordo, no sentido de que a locação seria paga somente mediante a participação da locadora nas vendas da locatária. Isto não é verdade. Além de a locadora receber um aluguel com base no faturamento da locatária, recebeu, também, uma quantia, adiantadamente, representada por 6 pavimentos, em compensação pelo uso do imóvel locado, devendo receber os 5 primeiros após 25 anos. Não há que se estranhar tal prática, uma vez que o próprio art. 33 do RIR/80 prevê várias hipóteses em que, além do aluguel, o locador recebe um plus, que pode ser representado pelo que se convencionou chamar de luvas, bem como por importâncias recebidas pelo locador e provenientes do locatário, de modo periódico ou não, as percentagens, as participações ou os interesses, os prêmios, as gratificações, ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador pelo contrato celebrado. Tais são, igualmente, as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado se, de acordo com contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem. Em outras palavras, assim como o fato de as luvas serem consideradas como aluguel, para efeitos de imposto de renda, não impede que o locatário pague um aluguel mensal ao locador, assim a construção em terreno locado não se contrapõe, só por si, ao fato de o locatário continuar pagando um aluguel.

2.3 - O prazo da locação.

A questão mais delicada, a meu ver, está em



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

ber como deveria ter sido oferecido à tributação o valor de custo do bem locado. Também aqui há duas questões discutidas no processo;

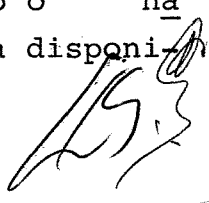
1º - de um lado, considerando-se que o prazo da locação é de 25 anos, o valor da construção, tido como aluguel, deveria ser oferecido à tributação na proporção de 1/25, durante o prazo da locação;

2º - de outro, considerando-se que o custo da construção equivale ao pagamento adiantado do aluguel, que se estenderá pelo prazo de 25 anos, o contribuinte deveria ter oferecido à tributação o valor do custo, em dois exercícios, à medida em que as benfeitorias passassem para o seu patrimônio.

Entendo que a solução deva ser feita da seguinte maneira:

a) os últimos pavimentos, que passaram para a propriedade da locadora não deverão sofrer a tributação parceladamente, por 25 anos, uma vez que já ocorreu a entrega do imóvel e a locadora poderá dispor deles como bem entender. A maneira de "luvas", que são pagas de uma só vez, mas se referem ao direito de o locatário utilizar o imóvel, os seis últimos andares já entraram no patrimônio da locadora e, mais que isso, já lhe foram entregues com valor bom para venda ou para locação. As pessoas físicas são tributadas pelo regime de caixa, isto é, devem oferecer à tributação o rendimento que recebem em cada ano, independentemente de o direito que cederam ser usufruído pelo adquirente durante vários anos. A tributação por 25 anos levaria à aplicação, ao caso, do chamado regime econômico, que é próprio das pessoas jurídicas.

Por outro lado, não está com razão a repartição, ao apropriar os custos ocorridos, por exercício. Quando ocorreu o fato gerador? A partir do momento em que foi concedido o "habite-se", pois só a partir daí é que se deu realmente a disponi-



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

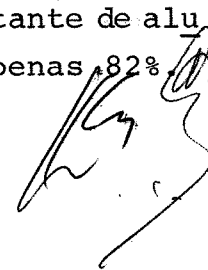
bilidade do imóvel, isto é, a locadora pode utilizá-lo em benefício próprio.

b) Os cinco primeiros pavimentos, no entanto, ficarão indisponíveis por 25 anos, pelos motivos acima expostos. Só após esse período quando forem entregues à locadora é que se dará a disponibilidade destes. O valor que tiver o imóvel naquela ocasião é que servirá de base para a tributação. Conforme salienta do acima, se o imóvel for entregue à locadora antes desse prazo, será nessa ocasião que ocorrerá o fato gerador.

III - CONCLUSÃO

Como se viu, a tese do voto vencedor concluiu pela não aplicação do inciso IV do art. 33 do RIR/80. Rejeito esta proposição porque levaria ao absurdo de o locador ter seu patrimônio acrescido em razão do recebimento de um prédio de 11 pavimentos, no centro de uma das maiores cidades do Brasil, sem que tal acréscimo fosse onerado com qualquer imposto. Por outro lado, a empresa não pode praticar liberalidade. Se se comprometeu a construir para o locador um prédio de 11 pavimentos, qual seria o pagamento do custo dessa benfeitoria em imóvel alheio? É claro que só poderia ser a compensação pelo uso do prédio.

Com razão o Procurador da Fazenda Nacional ao dizer que o próprio negócio demonstrara que a intenção das partes fora a de compensação, o que vem, agora, de ser confirmado pelos dados fornecidos pela parte interessada, constantes de fls. 337. Enquanto entre o período de 1979 e 1980 o aluguel cresceu de Cr\$ 2.914.597,00 (aluguel durante a construção) para Cr\$ 9.580.044,00, que representou um aumento de 229%, entre 1980 e 1981, após a construção, portanto, o aluguel subiu para Cr\$ 18.112.661,00, em que a porcentagem de aumento foi de apenas 89%; entre 1981 e 1982, cujo aluguel foi de Cr\$ 29.280.261,00, o aumento foi de apenas 62%; entre 1982 e 1983, cujo montante de aluguel foi de Cr\$ 53.431.425,00, o incremento foi de apenas 82%.



Acórdão nº-CSRF/01-0.582

Os números indicam que a pessoa física locadora estaria arcando com um prejuízo sucessivo, eis que os aumentos no aluguel nem de longe acompanharam a evolução da inflação. O prejuízo, no entanto, é apenas aparente, pois o que está sendo perdido no aluguel se compensa com o custo das benfeitorias. Se alguma dúvida houvesse a respeito da intenção das partes a respeito da compensação, os números estariam a indicar que tamanho prejuízo só poderá ser explicável porque as benfeitorias realizadas no bem locado fizeram parte da compensação pelo uso do bem locado.

O fato gerador do imposto de renda, conforme determina o art. 43 do C.T.N., é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Ora, a recorrente não teve disponibilidade no tocante aos cinco primeiros pavimentos, pois, conforme se viu, deles não poderá dispor durante o prazo de 25 anos, ou pelo período que a locatária assim o quiser, desde que inferior àquele limite. Nesse período, no entanto, receberá aluguel e este, sim, deverá ser oferecido à tributação.

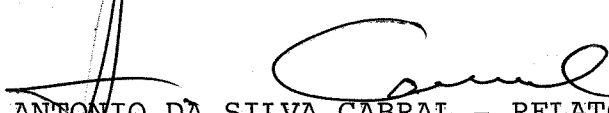
Quanto aos seis últimos pavimentos, não há dúvida que o recebimento dos mesmos já representou percepção de renda.

Para a liquidação da exigência fiscal deverá a repartição lançadora verificar o custo e a metragem a fim de que seja tributada apenas a parte do valor do prédio já entregue à locadora (seis pavimentos), e não o valor total conforme consta da exigência fiscal.

Assim sendo, voto no sentido de que se dê provimento parcial ao recurso a fim de que seja submetido à tributação no ano-base em que foi concedido o "habite-se" o valor correspondente aos seis últimos pavimentos, calculando-se aquele dividindo-se o custo total pela metragem total e multiplicando-se

o resultado pela metragem da área entregue à locadora.

Brasília-DF., 25 de outubro de 1985.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR