



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/
.....

Sessão de 12 dezembro de 1983

ACORDÃO Nº 101-74.878

Recurso nº - 85.478 - IRPJ - EXS: de 1977 a 1979

Recorrente - RAÇÕES CERES S.A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA (SP)

IRPJ - IMOBILIZAÇÕES - Bens materiais duráveis, com vida útil por mais de um exercício, empregados na manutenção da fonte produtora, se capitalizam como imobilizações, para que os seus custos sejam absorvidos paulatinamente, mediante quotas anuais de depreciação, durante o tempo em que prestam utilidades.

[BOLSAS DE ESTUDO COM EMPREGADOS] - As despesas com bolsas de estudo, atribuídas a empregados, constituem liberalidades permitidas pela legislação fiscal, como contribuições e doações, dentro do limite estabelecido, com o objetivo de aperfeiçoar tecnicamente o empregado, podendo até ser tidas como complemento de salário ou mesmo redundar em benefício da própria empresa concedente, uma vez comprovado que o pagamento se fez após a data em que se divulgaram com antecedência as condições que devem ser satisfeitas para a sua concessão.

LOTEAMENTO DE IMÓVEIS - RESULTADOS OBTIDOS NA ALIENAÇÃO - DECRETO-LEI Nº 1260/73 - Imóveis constituídos por loteamento se classificam no ativo realizável, ainda que antes do loteamento estivessem registrados no ativo imobilizado, não se ajustando os resultados que se venham obter com as alienações deles ao benefício da exclusão criado pelo Decreto-lei nº 1260/73, mesmo que a empresa, depois de loteá-los, erroneamente continue a mantê-los formalmente escriturados no ativo imobilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso

interposto por RAÇÕES CERES S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as importâncias de Cr\$ 29.005,80 e Cr\$ 32.890,14, respectivamente nos exercícios de 1978 e 1979. *BA*

Sala das Sessões (DF), em 12 de dezembro de 1983.

Amador
AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

Sylvio
SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

Agostinho
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 15 DEZ 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0865-006.413/81-94

RECURSO Nº: 85.478

ACÓRDÃO Nº: 101-74.878

RECORRENTE Nº: RAÇÕES CERES S.A.

R E L A T Ó R I O

RAÇÕES CERES S.A., empresa com sede na cidade de Piracicaba, Estado de São Paulo, manifesta apelo voluntário nos termos da petição recursória de fls. 318/330, tempestivamente apresentada contra o ato do Delegado da Receita Federal em Limeira que, pela Decisão nº 0865-249/82, lhe indeferiu a petição impugnativa com que contestara, em parte a ação fiscal consignada no Auto de Infração (fls. 122/123), lavrado quanto aos exercícios de 1977 a 1979.

A peça vestibular descreve a ação fiscal por sete itens, tendo a empresa concordado expressamente com os itens 2, 4 e 7, inclusive com o recolhimento do tributo pela guia DARF de fls. 135, o litígio fiscal se limita em debater os fatos assinalados nos itens 1, 3 e 6. Estes podem ser descritos sob tópicos assim intitulados:

- a) - custo dos bens adquiridos ou das melhorias nelas realizadas registrado em conta de despesas;
- b) - despesas com bolsas de estudo; e
- c) - ~~ganho de capital com alienação de imóvel e os~~ benefícios do Decreto-lei nº 1.260, de vinte e seis de fevereiro de 1973.

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

Sob cada um desses tópicos, as contradições de defesa e as razões fiscais se desenvolveram na forma que a seguir se expõe, por síntese:

a) - Custo dos bens adquiridos ou das melhorias neles realizadas registradas em conta de despesas:

- Item 1 do Auto de Infração - Exercício de 1977 - Cr\$105.252,53

A intitulação deste tópico decorre do fato de haver a autuação dada como infração, entre outros dispositivos, ao artigo 157, § único, do RIR/75 (art. 193, § 2º, do RIR/80).

Consoante peça a fls. 113, esse item 1 da autuação se desdobra em três subitens:

1.1.1. - Despesas com Veículos

Aquisição de lonas e encerados de proteção

(documentos a fls. 136/139)Cr\$ 11.715,73

1.1.2. - Manutenção do Imobilizado Máquinas Reforma de máquina debulhadora de milho e de balança

(documentos a fls. 140/142)Cr\$ 38.500,00

1.1.3. - Brindes e Propagandas

Aquisição de "displays" fabricados por

J. F. Barbosa - Artefapi, Indústria de Aço

e Ferro Piracicaba (docs. fls. 143/146),

transferidos, em comodato, a clientes.....Cr\$55.036,80

As lonas e os encerrados de proteção, diz a defesa, além de pequeno valor comercial não possuem vida útil superior a um ano e, por sua natureza, desgastam-se, por uso contínuo, num prazo de seis meses. Prosseguindo, acerca do subitem 1.1.2, salienta que se trata de conservação de bens e instalações e que as despesas com a debulhadora de milho e com a balança marca Filizola se destinaram a manter esses bens em condições eficientes de operação. Houve apenas, acentua, o emprego de mão-de-obra e não de peças ou equipamentos novos que lhes aumentassem a vida útil, mas simples reparos para conservar os referidos bens. Afirma que os "displays" não têm vida útil superior a oito meses e como objetos de propaganda são

f

204
3

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

constantemente destruídos pelo público, e assim crê que a legislação fiscal não exija que se imobilizem objetos publicitários perecíveis em tão curto espaço de tempo, pois seria o mesmo que as empresas se utilizassem de cartazes de papel em via pública e fossem obrigadas a imobilizar o preço do cartaz que se destrói ou é substituído a cada três meses ou, às vezes, até em menor espaço de tempo.

Em seu ato, o Delegado da Receita Federal em Limeira, a respeito deste tópico, assim se pronunciou:

"Com relação aos valores lançados como despesas de veículos, relativos a aquisição de lonas e encerados de proteção, tem-se que tais bens, via de regra, quando utilizados em circunstâncias normais, têm vida útil superior a um exercício. Em nenhum momento, de suas razões de defesa, a autuada demonstrou que circunstâncias anormais reduziram o tempo de vida útil desses bens para um máximo 6 meses. Não tem amparo legal, ainda, a alegação de que seu pequeno valor comercial permitiria sua dedução como despesa operacional. O conceito de "pequeno valor" foi instituído com o advento do Decreto-lei 1598/77, com vigência a partir do exercício financeiro de 1979, não se aplicando, por conseguinte, ao fato em questão, ocorrido no ano-base de 1976.

Os dispêndios em conservação e reparação de bens e instalações, quando aumentarem sua vida útil em mais de um ano, independentemente da aplicação ou não de peças e partes, devem ser capitalizados, segundo dispõe o artigo 170, parágrafo único do RIR/75. No caso específico das balanças e da debulhadeira de milho, o aumento de vida útil em mais de um ano fica evidenciado pelo valor dos dispêndios e pelo fato de estarem à época desses gastos, já totalmente depreciados. (NOTA - a depreciação total consta de declaração da própria empresa, a fls. 302). Da mesma forma devem ser encaras das as aquisições de "displays" destinados a expor mercadorias nos pontos de venda. Em se tratando de peças de metal, utilizadas para receber mercadorias, assemelhando-se a prateleiras, pesados, (vide fls. 122), possuem características típicas de bens duráveis o que exige a capitalização do valor despendido na sua compra. A transferência desses bens aos clientes, sob a forma de comodato, pressupõe o interesse de reavê-los após um certo período, o que só é compreensível se houver uma ex

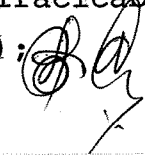
pectativa de que esses bens não serão rapidamente destruídos."

Na petição de recurso, a defesa volta a alegar que os citados bens não superam a um ano de uso, concorda que o conceito de "pequeno valor" foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 e aduz que nem por isso seria de desconsiderar-se o princípio da aplicação retroativa da lei mais benigna. Diz também não importar o tempo em que sejam realizados serviços em bens, mesmo já totalmente depreciados, porquanto, em se tratando de equipamentos bastante antigos, precisam sempre de revisão periódica. E a respeito dos "displays" adquiridos, considera-os perecíveis num prazo inferior a um ano e que a transfêrência deles mediante comodato, foi a única forma encontrada para legalizar a sua saída como artigo publicitário.

b) - Despesas com bolsas de estudo:

- Item 3 do Auto de infração - Exercício de 1978 - Cr\$29.005,80
- Exercício de 1979 - Cr\$32.890,14

Cita a defesa que o autuante não mencionou nem descreveu, na peça básica, o que teria ocorrido de inobservância legal, quanto ao item 3 do Auto de Infração, para que a suplicante não pudesse lançar os dispêndios como despesas operacionais, em face do art. 187, § 2º, alínea "c", do RIR/75, acrescentando:

- que através de carta circular ofereceu a seus empregados bolsas de estudos, indicando as condições em que elas seriam concedidas (doc. fls. 147);
 - que os empregados beneficiados estavam matriculados em escolas legalmente constituídas, com funcionamento regular e devidamente registradas nas repartições da Secretaria da Receita Federal, como é o caso do Instituto Educacional Piracicabano, entidade mantenedora da Universidade Metodista de Piracicaba - UNIMEP (documentos de fls. 148/296);
- 
- 

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

- que nem a autuada, nem seus diretores ou acionistas participam, direta ou indiretamente, da direção da sociedade educacional, onde eram realizados os estudos de seus empregados.

As contraditas da defesa foram rejeitadas com base no Acórdão nº 103-02.515, de 15.02.1979, da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Esse aresto, diz a informação fiscal a fls. 306, esclarece que, a fim de evitarem-se privilégios ou concessões subjetivas, a legislação de regência exige que a cobertura de gastos de instrução seja feita na forma dos requisitos estabelecidos no parágrafo 2º do art. 187 do RIR, assegurando pública competição entre os interessados para a concessão de bolsas de estudo.

Após expor assim grifado a operação final - assegurando pública competição entre os interessados para a concessão de bolsas de estudo -, o autuante, signatário daquela informação de fls. 306, a seguir, comenta, expressamente:

"No presente caso, tal requisito não foi observado, eis que, conforme se verifica no item 4 da Carta-circular de fls. 147, o funcionário pretendente à bolsa de estudos já deveria estar matriculado em qualquer curso ou ano escolar (os dois primeiros dígitos do campo REG. ACADEMICO dos recibos da UNIMEP informam o ano em que o aluno foi matriculado).

Na verdade, não houve qualquer competição entre os interessados, visto que à época em que foi instituído o benefício pela empresa, alguns já cursavam o 2º ano de curso superior, outros o 3º outros eram inscritos em curso supletivo de 2º grau, curso especializado em idiomas e até nos chamados "cursinhos" preparatórios para vestibular.

Observa-se, pois, que o benefício foi destinado a poucos empregados, em condições totalmente desiguais, visto que, dentre esses poucos, alguns funcionários recebiam benefícios maiores do que os outros, traduzidos nos valores das mensalidades de seus respectivos cursos, conforme se vê através dos documentos juntados às fls. 149 a 292."

Na petição de recurso, a defesa, após dizer

que

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

cumprirá as condições do art. 187, § 2º, alínea "c", do RIR/75, volta a se referir à carta circular de fls. 147, critica como graciosa e não condizente com a verdade a expressão de que não foi assegurada a pública competição entre os interessados.

c) - Ganho de capital com alienação de imóveis e os benefícios do Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973.

- Item 6 do Auto de Infração - Exercício de 1979 - Cr\$37.032.710,00.

A causa da demanda, sob este item da autuação, tem por fundamento a venda de um imóvel, constante de uma área de 17,6619 hectares de terras, alienada por lotes, em razão de loteamento aprovado, tudo como noticiam os documentos de fls. 86/87, 107, 108 e 111 e haver a empresa excluído do lucro real o resultado da alienação, demonstrado a fls. 98, na importância de Cr\$ 37.032.710,00 que se incorporou, em 30.04.1979, ao capital social (cópia da Ata da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária a fls. 99).

Acusou-se a empresa por infração às disposições do Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973, consubstanciadas no artigo 223, alínea "s", §§ 31 a 34, do RIR/75, por motivo da exclusão considerada indevida em face do loteamento realizado e do que dispõe o Parecer Normativo CST nº 97, de 29.12.1977 (D.O. de 05.01.1978).

Opondo-se à acusação fiscal, a empresa apresentou defesa dizendo, em sua petição impugnativa, que, no período de 07.02.1959 a 10.03.1966 (relação a fls. 85 e escrituras a fls. 89/97), adquiriu várias áreas contíguas, que formaram um só todo de 17,6619 hectares, localizado nos arredores da cidade de Piracicaba, no local denominado Água Branca e nessa área instalou o seu departamento de incubação de ovos e granja avícola experimental, além de utilizá-la para depósito dos seus produtos em barracões ali existentes. Registrara, contabilmente, a área no ativo imobilizado, uma vez que fazia parte da sua atividade operacional, pois sua utilização atendia o próprio objetivo social.

Em sequência, alega a defesa que, com a expansão da cidade de Piracicaba, a sua zona urbana já cercava a granja

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

da suplicante e como esta necessitasse de reforçar o seu capital de giro, ela resolveu alienar esse imóvel, inicialmente oferecendo a área, como um todo, mas como preço ficasse aquém da realidade econômica e das suas necessidades financeiras, depois, porque a legislação fiscal e o próprio Decreto-lei nº 1.260/73 não proibiam que essa alienação fosse feita em áreas desmembradas de área maior, partiu para o loteamento da área e sua venda mediante lotes. E após dizer que os termos do Parecer Normativo CST nº 97/77 não enquadram o caso da suplicante, que empregava o imóvel, não com fins imobiliários especulativos, mas dentro do próprio objetivo social, mantendo-o há mais de cinco anos no ativo imobilizado, e fazer referência ao princípio de não ser lícito ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, expõe verbalmente:

"O item 3 desse PARECER diz textualmente:

"notoriamente, os bens que devem integrar o ativo imobilizado de uma empresa são aqueles empregados de maneira durável ou permanente na exploração do objetivo social ou reservados a essa finalidade; se, ao revés, destinam-se à alienação ou à conversão em disponibilidades financeiras, devem figurar no ativo realizável da sociedade."

Ora, a área objeto do loteamento e alienação e cujo resultado líquido foi colocado em "reserva específica e destacada no Balanço", integrava o seu ATIVO IMOBILIZADO pois era utilizada, exclusivamente, dentro do objetivo social da Supte.

A venda da área em lotes e o encerramento de suas atividades sociais no local foi simultânea, sem que isso descaracterizasse tal imóvel como ATIVO IMOBILIZADO. A mudança de destinação do imóvel realizada dentro do mesmo exercício social, pela alienação em frações, não obriga a sua transferência contábil para realizável uma vez que a venda e o encerramento das atividades foram simultâneas.

Evidentemente, esse Parecer procurou atingir empresas que possuíam áreas improdutivas, não empregadas nas atividades sociais, e que pretendiam utilizar-se dos incentivos do Dec. Lei 1.260/73."

O ato da autoridade julgadora de primeiro grau se louvou, quanto a esta parte do litígio, no exame das razões de defesa

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

sa feito pela informação fiscal que, a fls. 308/310, realça:

"Em que pesem as argumentações da impugnante no sentido de justificar a exclusão do Lucro Real, para efeito de tributação, do resultado da alienação de imóvel do Ativo Imobilizado mediante loteamento, entende-se sejam elas improcedentes, face ao que dispõe o PN CST nº 97, de 05/01/78, cuja ementa, por si só, é suficiente para firmar tal entendimento:

"A alienação de imóvel objeto de loteamento ou de incorporação não gera direito à utilização dos benefícios fiscais instituídos pelo Decreto-lei nº 1260, de 26 de fevereiro de 1973."

Não há dúvida, pois, quanto ao correto procedimento fiscal, ao adotar o entendimento exposto no PN 97/77, visto que os elementos fáticos verificados na empresa coadunam-se perfeitamente com os descritos naquele ato normativo.

A assertiva da impugnante, segundo a qual o PN em questão teria originado de consulta sobre a alienação de áreas improdutivas, não empregadas na exploração das atividades sociais da consulente, também não procedem, uma vez que tal Parecer nada menciona a respeito.

Pelo contrário, ao relatar em seu início o objeto da consulta, informa situação idêntica à da impugnante:

"Empresas que possuem imóveis registrados em seu ativo imobilizado e que alegam preencher todos os demais requisitos legais necessários ao aproveitamento dos benefícios fiscais regulados pelo Decreto-lei nº 1260, de 26 de fevereiro de 1973, indagam..."

Não há dúvida também quanto à classificação do imóvel na contabilidade da empresa, destinando-o no A. Imobilizado. A legislação fiscal assim determina.

Aliás, o próprio PN 97/77 destaca essa situação. Vai, no entanto, mais além, esclarecendo em seu item 4 que:

"O fato de um imóvel do ativo fixo tornar-se objeto de loteamento, ou de incorporação, demonstra, de forma inquestionável e objetiva a mudança de destinação, desvinculando-o de atividades ligadas ao funcionamento normal da sociedade, ainda

que permaneça formalmente escriturado no ativo imobilizado". (grifamos)

Com mudança de destinação do imóvel objeto de loteamento, claramente manifesta através das providências administrativas e legais adotadas no sentido de efetivar o empreendimento (ver informação de fls. 86/87 e docs. de fls. 100/108 e 111), bem como através das vendas antes mesmo do registro do loteamento em Cartório (Ver doc. fls. 108 e declaração de fls. 112), evidentemente que o imóvel, antes classificado no Ativo Imobilizado, deveria ser transferido para o Realizável, segundo as regras da técnica contábil universalmente consagradas, de conformidade c/o item 5 do questionado PN 97/77.

Dessa forma, o que ocorreu realmente, é que a empresa, além da exploração de suas atividades normais — Fabricação de rações balanceadas — passou a explorar, também, a atividade imobiliária."

Ao debater a presente questão através da petição recursória, na qual reitera o seu entendimento anterior, a defesa usa da afirmação de que ficasse desde já esclarecido de que a fiscalização reconheceu que todas as condições previstas no Decreto-lei nº 1.260/73, assim como as constantes do artigo 223, §§ 31 e 32, do RIR/75 foram integralmente cumpridas pela recorrente. A defesa tem por única exigência a de que o imóvel deveria estar integrado no ativo imobilizado por um período superior a cinco anos e, se a venda fosse a prazo, o recebimento do preço não poderia ter prazo de mais de cinco anos, acrescentando: "condições essas que, entre outras, a recorrente respeitou integralmente e não foram, sequer, objeto de contestação por parte da fiscalização."

Na petição de recurso, a defesa veio não só formular a hipótese de ter uma empresa qualquer a propriedade por inteiro de um edifício composto de vários andares (na hipótese deu como dez andares) e, pretendendo usufruir o benefício conferido pelo Decreto-lei nº 1.260/73, resolveu aliená-lo totalmente, porém, como não encontrou quem o comprasse por inteiro, não lhe restou outra alternativa senão vender andar-por-andar, pavimento-por-pavimento a vários compradores, dentro dos prazos e condições fixadas no citado Decreto-lei, mas também passou a estabelecer confronto entre o Parecer Normativo CST nº 97, de 29.12.1977, com os Pareceres Normativos CST nº 70, de 27.09.1976, e nº 03, de 28.01.1980. No caso con-

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

sistente na hipótese de não ter a empresa obtido comprador para o prédio por inteiro, indaga em que dispositivo legal do Decreto-lei nº 1.260/73 e Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.1976, que alterou aquele, se encontra proibição para o desmembramento; na outra hipótese, do confronto com os citados Pareceres Normativos crê haver flagrante contradição em querer que o imóvel alienado pela recorrente deixe de ser ativo imobilizado, para constituir ativo realizável com o loteamento. Em relação ao Parecer Normativo CST nº 70/76, porque o seu item 6 admite todas as espécies de alienação, declara caber ao empresário escolher a forma de alienação que convém à empresa; e quanto ao Parecer Normativo CST nº 03/80, porque este não permite aquela transferência contábil.



É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 101-74.878

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

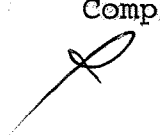
O correto enquadramento contábil do custo dos bens adquiridos depende da utilização que de cada um se faça no desenvolvimento da atividade empresarial. Se o bem não se destina ou à revenda ou à aquisição de matéria-prima necessária a transformar-se em produtos para venda, e sim corresponda à entrada no patrimônio para utilização permanente durante vários anos, a fim de atender às necessidades da empresa em seu constante estado de funcionamento, o custo de aquisição do bem deve ser registrado em conta representativa do ativo imobilizado do balanço patrimonial.

Da mesma forma, deve receber assentamento sob título contábil do ativo imobilizado o custo das melhorias (reforma ou recuperação) realizadas num bem fixo, que lhe prolongue a vida útil, por ser o gasto considerado investimento adicional.

A legislação do imposto de renda tem como regra tradicional não aceitar, na apuração da base de cálculo do tributo a dedução de aplicações de capital em aquisição ou melhorias de bens ou direitos, devendo o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil supere ao período de um exercício, capitalizar-se para ser depreciado ou amortizado, como dispõem o artigo 45 e § 1º da Lei nº 4.506, de 30.11.1964 (art. 157 e § único do RIR/75).

Cabe, destarte, assinalar, para bem aferir-se aquela regra tradicional citada, que a ineditabilidade de inversões de capital na aquisição de bens remonta à legislação anterior à Lei nº 4.506/64, pois, as disposições do artigo 43, § 1º, alínea "a", do Decreto-lei nº 4.178, de 13.03.1942, já mandavam adicionar ao lucro real, para efeito de tributação em cada exercício financeiro, "as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas".

Compreende-se assim que o custo dos bens ou direitos



tos adquiridos ou melhorados pela empresa, utilizados de modo durável na exploração da sua atividade, não pode ser deduzido como despesa operacional. O que se permite como despesa operacional não é o custo de aquisição, mas a gradativa diminuição do seu valor, à medida que os bens se desgastam, se tornem obsoletos, ou por decurso de prazo contratual ou legal de sua utilização.

Os bens tangíveis, reconhecidos visualmente por sua existência material, sofrem, portanto desgaste ou perecimento físico, medido, teoricamente, em função do uso, da obsolescência, e, sobretudo, do tempo em que se estima a sua vida útil. É perante o princípio do tempo de duração que o valor do bem tangível se extingue contabilmente por distribuição de quotas de depreciação, de valor igual e constante, durante o período de vida útil estimado do bem, que deve ser capitalizado, embora, não raro, alguns, mesmo depois de totalmente depreciados, ainda possam ter existência material e até continuar prestando a mesma utilização de outrora. É, pois, em virtude da estimação da vida útil do bem, que se estipula uma taxa de depreciação, para absover-lhe, paulatina, gradual e contabilmente, o valor durante o número de exercícios (anos) necessários a que o seu desgaste ou perecimento ocorra. Daí por que o dispositivo legal quer que se capitalize o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, quando se reflita em vida útil superior ao período de um exercício.

Óbvio é a condição legal de que o prazo de vida útil supere o período de um exercício para capitalizar-se o bem, pelo manifesto entendimento, em sentido contrário, de que se tiver e a vida útil inferior a um ano e não for levado à conta de despesa, no momento da sua aquisição, o será no final do próprio exercício, no qual se adquiriu, através de quota integral de depreciação. Não basta, porém, simplesmente dizer que a vida útil do bem não atinge, sequer, a um ano apenas, para que o custo seja levado a despesa operacional. É necessário, antes e acima de tudo, que se demonstrem causas excepcionais de desgaste ou perecimento físico do bem, no primeiro período-base de sua utilização, quando se sabe que em circunstâncias normais tem ele existência superior a um ano para continuar prestando a mesma utilização de antes.

É oportuno lembrar que a jurisprudência administrativa

tiva estabeleceu a taxa de 20% para depreciação de sacaria em geral, inclusive, a sacaria de aniagem, constituída de material inegavelmente mais fraco do que o de lonas e encerados.

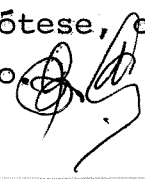
Ora, se, ao estabelecer-se taxa de depreciação para sacaria, ficou reconhecido que tem ela vida útil por mais de um exercício não há por que se aceitar que a utilização de lonas e encerados não superem ao período-base de um exercício, só porque se disse e nada se demonstrou, e, assim, permitir-se a dedutibilidade dos custos de aquisição.

Semelhante entendimento, exposto quanto à vida útil das lonas e encerados se dedica aos "displays", que a recorrente transferiu, sob comodato, a seus clientes, a fim de expor mercadorias destinadas à venda.

Compondo prateleiras ou suportes em armação de canos de ferro e bandejas em arame grosso, os "displays" se confeccionaram com material resistente. E se para as prateleiras em geral é de 10% o índice permissível de depreciação, fora de dúvida que para elas se reconhece utilização. E se as prateleiras em geral, e seus suportes, se sujeitam a índice permissível de depreciação em até 10%, dúvida não há que para elas se estima vida útil durante vários exercícios. Assim, também deve ser para os "displays", com o reconhecimento de vida útil durável por mais de um período-base de exercício, não se justificando que o seu custo de aquisição se deduza integramente logo no primeiro ano de sua utilização.

O conceito de pequeno valor, antes pretendido e rejeitado para certos custos de bens contabilizados como despesas, tem agora a pretensão renovada sob o fundamento de ser princípio em nossa legislação que existe "aplicação retroativa da lei mais benigna".

O conceito de pequeno valor, instituído pelo artigo 15 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 193 do RIR/80), teve a pretensão rejeitada pela autoridade julgadora de primeiro grau, porque, na hipótese, os fatos ocorreram em 1976, antes, portanto, do seu advento.



O princípio da "aplicação retroativa da lei mais benigna" existe, realmente, mas não é para sobrepor-se às cegas, a torto e a direito, irrefletidamente em qualquer circunstância, sem situá-lo nos exatos termos e limites da amplitude que preservam a sua aplicação.

A lei mais benigna, sobrevinda à outra, independentemente de disposição expressa, determinativa para a retroação dos seus efeitos, guarda princípio consagrado na área do Direito Penal para sua aplicação retroativa.

Então, frente aos princípios gerais de direito, é dentro do caráter de punibilidade que, no Direito Tributário, se deve pesquisar a aplicação retroativa da lei posterior.

As normas reguladoras do imposto de renda, ao disporem como determinado fato deve ser aceito pela legislação fiscal, estabelecem condições para sua admissibilidade. Se os requisitos da admissibilidade não são observados e daí resulta cobrança de tributo, nisso não se vislumbra caráter punitivo algum, pois, caso contrário, ter-se-ia o tributo como sinônimo de pena, para aplicar-se retroativamente o disposto no artigo 15 do Decreto-lei nº 1598/77 a casos ocorridos antes da sua vinda a público, uma vez que não há expressa determinação legal que determine a retroação dos seus efeitos.

Se, paradoxalmente, fosse possível considerar o tributo como sinônimo de pena, assim, paradoxalmente, se enquadraria o imposto decorrente de qualquer glosa de dedução que não satisfizesse os requisitos legais de admissibilidade. Diante desse entendimento paradoxal, chegar-se-ia à conclusão de que todo o imposto refletiria uma tributação penal. E mais, dentro do conceito elástico de tributação penal caberia até o ônus do imposto proveniente da aplicação da alíquota do tributo sobre o lucro real, pois daí também decorre prestação pecuniária, tal como enseja o tributo incidente sobre a glosa da dedução que não atende as condições da lei.

Tendo a disposição legal superveniente (art. 15 do Decreto-lei nº 1598/77) introduzido modificação que permite acei

ACÓRDÃO Nº 101-74.878

tar a dedução dos custos de bens adquiridos, estabelecendo condições antes inexistentes, necessário se torna verificar o momento em que tais condições passaram a vigor, porquanto a lei nova, em geral, não retroage para alcançar os efeitos, ainda em curso, de situações habilmente erigidas para fatos ocorridos na vigência da lei antiga, uma vez que a retroatividade pretendida sob o aspecto de punibilidade não se afina com a que alude o artigo 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), porque este só abrange os casos específicos de penalidades, isto é, o caráter penal em sentido restrito.

A lei tem, por um dos seus qualificativos, caráter permanente, não significando isso que ela seja imutável, porém, que deverá vigorar até o momento de ser modificada, revogada ou substituída por outra.

Não se tratando de lei penal, que retroage quando o ilícito, criminal ou contravencional, deixa de ser punido, ou passa a ser punido com pena menos rigorosa, ou de lei tributária, quando com aquela se equipara sob o mesmo aspecto específico de pena, ao abrandar ou suprimir multas pecuniárias, ou, ainda, de lei nova, quando declara expressamente a retroação dos seus efeitos, o princípio de que "salvo disposição em contrário, a lei só dispõe sobre fatos futuros" influiu, decisivamente, na jurisprudência deste Conselho de Contribuintes que, através de inúmeros acórdãos, dá a entender não serem nulas as situações jurídicas perfeitas, erigidas sob a disciplina da lei antiga, e a circunstância de a lei superveniente haver admitido outra disciplina para permitir-se, dentro de certo limite, a dedução dos custos de bens adquiridos, não elimina a predominância da lei vigente ao tempo em que ocorreram os fatos determinantes da glosa, por inexistência de condição concessiva para dedução, mesmo dentro daquele limite posteriormente admitido.

Assim, precedentes uniformes têm, pois, proclamado as razões de ordem jurídica que determinam a obediência a prazos, quando sobrevém outra lei que passa a regular, de forma diferente, idêntico ato ou fato que se disciplinava pela lei antiga, por consequências ocorridas ao tempo em que vigia a lei pretérita. A lei nova não faz, portanto, cessar os efeitos do ato ou fato esmerado

sob a égide da lei velha, a não ser quando as circunstâncias desse mesmo ato ou fato ocorram em data ulterior ao tempo em que vigia a lei pretérita, pois aí, obviamente, já se encontram vigentes outras disposições legais. Tal entendimento se harmoniza com a inteligência do artigo 144 do C.T.N. ao estipular:

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador de obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

A aplicação da retroatividade benigna do art. 106 do C.T.N. se refere, portanto, a sobreposição de penalidade e não a fato gerador de imposto e como a penalidade aplicada à espécie permanece inalterável, não há por que se falar na acomodação do princípio da "aplicação retroativa da lei mais benigna".

Por disposição expressa no artigo 67, o Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, entrou em vigor na data da sua publicação e quanto à legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas dispões que a sua aplicação far-se-ia a partir de 1º de janeiro 1978, para regular a cobrança do imposto anual do exercício de 1979 (inciso IV, alínea "a"). Não há, pois, determinação alguma para que se aplique, retroativamente, o disposto no artigo 15 do citado Decreto-lei nº 1.598/77.

No respeitante aos gastos havidos com a debulhadeira de milho e com a balança Filizola não se pode tê-los como simples revisão periódica, por mão-de-obra, mas de reforma, isto porque:

1º - a própria defesa diz, a fls. 320, que se trata de conserto e reforma;

2º - nos períodos seguintes ao ano-base em que ocorreram os dispêndios não se apurou nenhum outro, como salienta a informação fiscal, a fls.

304, assim:

"Evidenciam tal entendimento o alto custo do serviço (para o ano-base de 1976) e o fato

de que nos anos seguintes não se apurou qual quer dispêndio sob essa rubrica, em relação a tais bens".

Sobreleva ainda dizer que o documento de fls. 141 cita claramente orçamento para reforma da balança e nem o artigo 170, § único, do RIR/75 determina que a capitalização das despesas correspondentes a reparos, conservação ou substituição de partes so mente se faça quando ocorrer troca de peças ou de equipamentos, como se observa da sua leitura:

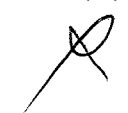
"Parágrafo único (art. 170): - Se, dos reparos, da conservação ou da substituição de partes, resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506/64, art. 48, § único)."

A legislação do imposto de renda permite, nos termos do art. 187, § 2º, do RIR/75, que se deduzam como despesas operacionais as contribuições ou doações pagas sob várias modalidades, incluindo, entre elas, as de bolsas de estudo.

Os dispêndios com bolsas de estudo apresentam acentuado caráter de liberalidade, mas, para serem admitidos como despesas operacionais devem-se conter no limite de 5% do lucro operacional da empresa, antes de computada a dedução, na forma como determinada o art. 188 do RIR/75, desde que sejam satisfeitos os requisitos das alíneas nas quais se desdobra o comando do parágrafo 2º do artigo 187 citado. O conjunto das alíneas se subordina ao comando do parágrafo, embora à primeira vista tal comando possa parecer que se dirige, isoladamente, a cada um das hipóteses nelas previstas.

Para a solução da demanda em exame, a respeito das despesas com bolsas de estudo, a hipótese há de ser analisada no conjunto das alíneas "b" e "c", uma vez que aquele limite de 5% na da se opõe.

Em atenção ao disposto na alínea "c", a empresa re



ACÓRDÃO Nº 101-74.878

solveu, na conformidade da carta circular datada de 20.01.1977 (fls. 147), instituir bolsas de estudo a empregados seus, mediante condições ali expostas em oito itens.

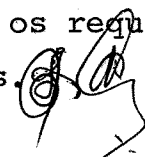
As condições estabelecidas na aludida carta circular não revelam anormalidade alguma, nem mesmo a integrante do item 4 que a informação fiscal critica. Deve-se observar que despesas com bolsas de estudo implicam, de fato, em pagamentos com instrução de empregados, quando concedidas na forma da alínea "c", § 2º, art. 187, do RIR/75. Também não se pode dizer que se desrespeitaram as disposições da alínea "b", uma vez que os candidatos, empregados da recorrente, tinham de satisfazer as condições divulgadas com antecedência na citada carta circular e as despesas com bolsas de estudo, constantes da autuação, foram pagas após a data daquela carta circular. As despesas com bolsas de estudo pagas pela recorrente podem ser tidas até como complemento de salário. E mesmo que se admita terem sido elas efetuadas com o objetivo de aperfeiçoar tecnicamente o empregado, mas em benefício da própria atividade da empresa, nem assim poderiam elas deixar de constituir parcelas dedutíveis, em face do disposto no artigo 162 do RIR/75.

Tem-se como assunto de indiscutível relevo no presente pleito, a circunstância de terem sido excluídos do lucro real os resultados decorrentes das alienações de imóveis do loteamento promovido em área que a recorrente já havia adquirido a mais de cinco anos. A questão tributária se relaciona com o gozo do benefício fiscal criado pelo Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973.

A exclusão de que cogita o citado diploma legal é uma das espécies do gênero do favor fiscal condicionado à observância de requisitos necessários ao seu reconhecimento.

Com o objetivo de proporcionar às empresas o fortalecimento do capital de giro, a legislação fiscal, que ao longo de sua vigência colhia, outrossa, nas malhas da tributação os ganhos de capital obtidos com alienação de imóveis, veio permitir, dentro de certo período, que se excluíssem do lucro real os resultados obtidos em transações eventuais, desde que os requisitos condicionais, estabelecidos em lei, sejam respeitados.

Y



ACÓRDÃO Nº 101-74.878

Para legitimar-se o gozo do benefício, além da condição de ser imóvel adquirido a mais de cinco anos há outras estabelecidas pelo Decreto-lei nº 1.260/73, ou em outros diplomas legais, sendo que uma delas, porque inicialmente o favor fiscal não tinha data certa até quando seria conferido, veio ser estipulada pelo artigo 13 do Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.1976, ao esclarecer que a concessão do benefício somente abrangeria as operações realizadas até 31.12.1978.

No entanto, isso não esgota todas as condições. Há mais. O artigo 1º do Decreto-lei nº 1.260/73 impõe, em harmonia com o caráter específico de eventualidade, de que a alienação deve revestir-se, que os bens imóveis, objeto da transação beneficiada, conservem todas as suas características legais de poder integrar-se no ativo imobilizado. E no caso de venda de imóveis a prazo, o benefício se aproveitava em seguida ao efetivo recebimento da última parcela do preço, ou, facultativamente, em partes proporcionais do lucro da operação contidas nas prestações até então recebidas (art. 2º).

Afora isso, é também de observar-se o que se estipula em legislações específicas, de modo a não se abaterem as condições estabelecidas no Decreto-lei nº 1260/73 no confronto com as dessas outras legislações específicas.

Quanto ao fato de a área loteada ter sido adquirida no período de 07.02.1959 a 10.03.1966, não há dúvida que o foi a mais de cinco anos. A área, denominada por Granja Ceres, embora inicialmente não tivesse sido adquirida para ser loteada, não há dúvida que posteriormente o foi, quando ela não mais podia satisfazer ao desempenho das atividades próprias ligadas à fabricação de rações balanceadas e à criação de aves para reprodução, corte e postura, além de outros animais domésticos. O loteamento da área se realizou após ter a administração da empresa chegado à conclusão de que o ponto onde a Granja Ceres se localizava não mais atendia aos seus objetivos sociais, tornando-se ali inviável a continuação das criações (fls. 87). A área da antiga Granja Ceres, depois de loteada, passou a denominar-se Loteamento "Bosque do Água Branca".

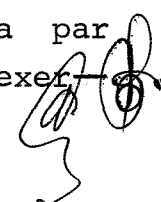


ACÓRDÃO Nº 101-74.878

Em face de semelhante descrição, ganha vulto sa ber-se o enquadramento contábil, no qual a área adquirida, poste riormente loteada e depois alienada, caberia ser colocada, se no a tivo imobilizado ou ativo realizável.

O enquadramento contábil dos bens em geral, entre os quais se inclui a citada área, depende da destinação ou finalida de que cada um exerce no desempenho das atividades da empresa. Na da impede, porém, que determinado bem após ter uma certa destina ção passe a ter outra e, em consequência, venha sofrer alteração em seu enquadramento contábil. E para o enquadramento contábil prevale cem as disposições da legislação comercial, consubstanciadas nos ar tigos 178 a 182 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, também chamada de Lei das Sociedades por Ações.

Enquanto a área de 17,6619 hectares da antiga Gran ja Ceres teve utilização permanente no desempenho das atividades próprias ligadas à manutenção de constante funcionamento da fonte produtora de rendas, como investimentos ou inversões, o seu enquadra mento se justificava no grupo de contas do ativo imobilizado, mas desde que antes da sua alienação ela se transformou em loteamento, sem dúvida que, quando tal loteamento se ultimou, se lhe alterou a destinação, que, por passar a ser outra, em consequência, lhe acar retou também outro enquadramento contábil e este, quando ela veio de fato a ser alienada, em lotes, já não mais era o de ativo imobi lizado e sim ativo realizável. No itinerário do percurso da aqui sição até o loteamento a classificação contábil era de ativo imobi lizado, mas do loteamento para frente, não mais, porque a área se tornara ativo realizável.

Procedendo ao loteamento da área, a suplicante pas sou a praticar atividade específica de empresa imobiliária e como empresa que explora semelhante atividade econômica é obrigada a es criturar no ativo realizável os imóveis (áreas) de loteamento, pois, uma vez que nenhuma empresa promove loteamentos com o objetivo de ~~conservá-lo para si mesma, não há por que se tenha o loteamento da~~ recorrente como ativo imobilizado. O fato é que a suplicante a par da atividade de granjearia, antes exercida, passou também a exer 



ACÓRDÃO Nº 101-74.878

cer atividade imobiliária normal, através do loteamento que promoveu.

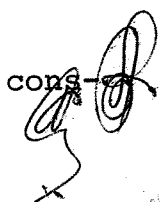
O que tinha de ser uma transação essencialmente casual, pela eventualidade que a legislação fiscal lhe atribui, passou a constituir a exploração de uma atividade normal de empresa eminentemente imobiliária. É certo, pois, que o objetivo do Decreto-lei nº 1.260/73 não foi o de aumentar os lucros normais da alienação, de modo a transformar o que seria uma transação eventual em atividade normal. Não fosse assim, estar-se-ia contrariando o espírito da lei, gerando privilégios por ela não instituídos, que se refletiriam em concorrência desigual em relação às empresas já estabelecidas com atividade econômica imobiliária, as quais, justamente porque exploram essa atividade através de loteamentos, não podiam com os loteamentos de suas áreas de terra usufruir de idênticos benefícios, nas vendas que efetuassem de lotes de terreno correspondentes.

Reconhecer-se à suplicante o direito de excluir do lucro real os resultados decorrentes da alienação dos lotes de terreno integrantes do loteamento que promovera, implicaria em atribuir-se às empresas imobiliárias o mesmo benefício, que a reserva legal não comporta, dado que loteamento não faz parte de ativo imobilizado.

Sem dúvida que o objetivo do Decreto-lei nº 1.260/73 não foi o de que, sob sua tabuleta, se favorecesse a realização de outros negócios lucrativos com a finalidade de aumentar os resultados líquidos normais de transações eventuais, às quais se refere o art. 151 do RIR/75, de sorte a transformá-las em atividade normal.

De nenhum relevo a arguição de que houve simultaneidade na paralisação das atividades da recorrente no local da área que loteou e a sua venda em lotes, por ocorrência de ambos os fatos dentro do próprio ano de 1978.

Ora, quantas e quantas empresas imobiliárias cons-



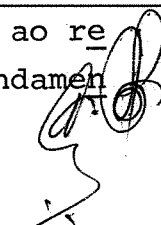
tituíram loteamentos no mesmo ano em que venderam os lotes respectivos e nem por isso lhes foram concedidos os benefícios da exclusão de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.260/73.

É de lembrar-se por oportuno, que o loteamento de áreas de terra, e bem assim a incorporação de imóveis, por suas peculiaridades obedecem a um conjunto de solenidades especiais, reguladas pelo Decreto-lei nº 58, de 10.12.1937 e de seu regulamento, o Decreto nº 3.079 de 15.09.1938, conferindo a prática de tais atividades específicas a empresa eminentemente imobiliária e nem mesmo as legislações supervenientes (Lei nº 4.591, de 16.12.1964, Decreto-lei nº 271, de 28.12.1967, Decreto-lei nº 745, de 07.08.1969 e Lei nº 6.766, de 19.12.1979) mudaram semelhante característica para que o exercício dessas atividades, em razão da especificidade se deixasse de atribuir à pessoa jurídica que pratique operações de loteamento de imóveis (áreas de terra) e ou incorporação de imóveis. A especificidade da seqüela, ao perseguir semelhante atividade econômica, é de tal ordem e veemência que basta à pessoa física promover e explorar mesmo que seja um loteamento ou uma só incorporação de imóveis, para ser imediatamente considerada atividade normal de empresa individual imobiliária, a ponto de a legislação fiscal equiparar, em qualquer dessas hipóteses, a pessoa física à pessoa jurídica (art. 101, inciso III, do RIR/75 ou art. 98, inciso III, do RIR/80).

Assim, não há por que se deixar de ter a suplicante como equiparada à empresa imobiliária na alienação dos lotes de terreno constantes do loteamento que antes efetuara. E como do benefício em exame não se contemplam as empresas imobiliárias nos loteamentos de áreas que exploram, não se pode mesmo reconhecer à suplicante o direito à exclusão pretendida.

Não passa de mero esforço de defesa, querendo incutir ao julgador um entendimento esquisito, com a alegação de que a fiscalização reconheceria ter a recorrente cumprido integralmente todas as condições previstas no Decreto-lei nº 1.260/73 e as do art. 223, §§ 31 e 32, do RIR/75.

Há manifesta falta de sentido no que a defesa alega. Reconhecer determinado fato e proceder de forma contrária ao conhecimento, somente se pode ter como arguição despida de fundamento.



to, com o objetivo de pretender a defesa persuadir com um entendimento desnexo.

O que a fiscalização e bem assim o ato recorrido disseram bem claro, se reflete no entendimento de que até o instante em que o loteamento se concretizou, a área de terras se justificava como ativo imobilizado, mas dali para frente se tornava ativo realizável. A condição de ativo imobilizado não foi cumprida, mas mesmo que se porventura não se tratasse de venda de imóvel loteado e sim mera venda a prazo de simples imóvel do ativo imobilizado, que, portanto, não constasse de loteamento, seria de indagar-se, como se explicará mais adiante, pelo cumprimento de outra condição.

O direito subjetivo, porque implique num poder em relação ao seu titular, não dispensa a existência de um objeto, que para uns tanto pode ser constituído em relação a uma outra pessoa, como ocorre nas relações de direito pessoal, ou em relação a uma coisa, como nos direitos reais, enquanto outros são de opinião de que o direito representa uma relação entre os homens, e o seu objeto é sempre um ser humano, submetido a um dever jurídico. De qualquer forma, seja como for o entendimento de uma ou outra corrente em sustentar o que constitui o objeto do direito, tal objeto, na espécie dos autos, se envolve no direito real sobre uma coisa. Todavia, a coisa, que compõe o objeto do direito, é suscetível de vir a ser modificado o poder que o seu titular exerce no domínio sobre ela, por transmitir esse poder à titularidade de outrem, mediante ato de alienação. Então, há de compreender-se que a formação da coisa e o ato de alienação não se confundem, para que a recorrente viesse estabelecer comparação entre o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 97, de 27.12.1977 e do Parecer Normativo CST nº 70, de 27.09.1976.

O Parecer Normativo CST nº 97/77 trata de formação de imóvel por loteamento ou incorporação, enquanto que o Parecer Normativo CST nº 70/76 cuida de atos de alienação, fatos nitidamente distintos entre si.

Formação do imóvel e ato de alienação são mesmo inconfundíveis.

O imóvel pode-se formar por divisão de outro ou por acessões (acrêscimos) que se lhe façam, o que nada tem a ver com o ato de alienação, através do qual ele se transfere do patrimônio

de uma para outra pessoa. E tanto isso é certo que o Parecer Normativo CST nº 70/76 cuida apenas de atos de alienação, e não de formação de imóvel, e está semelhante certeza em que foi ele proferido em razão de consulta em que se indagava se a alienação por dação em pagamento ensejava o benefício da exclusão prevista no Decreto-lei nº 1.260/73 (art. 223, alínea "s", do RIR/75).

Mais ainda, é de realçar-se que o Parecer Normativo CST nº 70/76 cuida, só e tão-só, de atos de alienação está também no enunciado do seu item 6, dando voz a que todas as espécies de alienação, frise-se todas as espécies de alienação, e não de formação de imóveis, são capazes de proporcionar o gozo da exclusão referida e concluir, em seu item 7, que "a alienação referida no Decreto-lei nº 1.260/73 abrange também os casos em que a transferência do domínio de imóveis, integrantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica ou da empresa individual, tenha origem em contrato de dação em pagamento". Dação em pagamento é pois ato de transferência de domínio e não de constituição de imóvel.

Distintos são, pois, os fatos em que ocorre a formação ou constituição dos imóveis e os atos em que o direito de domínio sobre eles se transfere, por alienação, para o patrimônio de outrem. Tais atos de alienação, consoante dispõe o art. 100, § 3º, do RIR/75 (art. 100 do RIR/80), se caracterizam por compra e venda, por permuta, por transferência do domínio útil de imóveis foreiros por cessão de direitos, por promessas dessas operações, por adjudicação ou arrematação em hasta pública, por procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis, cabendo esclarecer que em contratos afins se inclui a dação em pagamento, da qual o Parecer Normativo CST nº 70/76 cogita especificamente, conquanto se refira, genericamente, a todas as modalidades de alienação capazes de ensejar o benefício previsto no Decreto-lei nº 1.260/73. Acrescentam-se também como ato de alienação a desapropriação e a doação, esta, seja qual for a sua finalidade, não tem cabimento na espécie dos autos e nem pode ocorrer em relação às pessoas jurídicas, sem consequências de natureza fiscal.

Loteamento não caracteriza, pois, ato de alienação

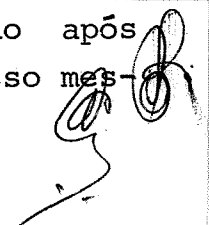
Ele tão-somente revela a forma como o imóvel se constitui e torna apenas ostensivo o intento de vir o poder que o seu titular exerce sobre o imóvel loteado ser transferido, por qualquer das espécies de alienação, para outra pessoa. O loteamento do imóvel é um fato que antecede, portanto, ao ato de alienação. Afasta-se, assim, de plano, qualquer hipótese no sentido de fazer comparação de fundo, tendente a nivelar o fato do loteamento com o ato de alienação.

O loteamento do imóvel pode figurar no conceito de alienação como se fosse um elemento integrante, ainda que com ela não se identifique, porquanto a alienação é de âmbito mais vasto. Daí por que se apenas se proceder ao loteamento e não se realizar nenhum ato que transfira o poder jurídico sobre o imóvel loteado para o patrimônio de outra pessoa, não há alienação.

Ademais, é de compreender-se que em qualquer transação distintos são entre si a coisa, objeto principal da transação ou negociação, e o ato transmissivo do direito de propriedade, ato esse que se chama de alienação. Aqui, na hipótese dos autos, a coisa, objeto da negociação se representa pelo imóvel constante do loteamento e o ato transmissivo, ou seja, de alienação, pela compra e venda. Importa, porém, dizer que, em vez de compra e venda, o ato de alienação também poderia ter sido por permuta, dação em pagamento, procuração em causa própria ou por outros contratos afins em que houvesse transferência desse imóvel loteado ou de direitos sobre o citado imóvel. Seja qual fosse o ato de alienação, o imóvel negociado seria sempre o mesmo e, destarte, inexistente motivo para confundir um com o outro (o objeto transacionado e o ato transmissivo do direito de propriedade). A confusão pretendida só pode mesmo ser fruto do "arranjo" de conceitos mal-apreendidos.

Não há, por conseguinte, coerência em se querer remover a presente ação fiscal, tentando estabelecer confusão entre o fato do loteamento do imóvel com o ato da sua alienação.

Sem precisar de salientar que o Parecer Normativo CST nº 03, de 28.01.1980 (D.O. de 04.02.1980) foi editado após o decaimento da vigência do Decreto-lei nº 1.260/73, por isso mes-



mo circunstância já demais suficiente para não se prestar ao confronto com o Parecer Normativo CST nº 97/77, ainda assim torna-se forçoso acentuar que o confronto improcede por não se situar na exata compreensão da amplitude que o teor de cada um de tais atos normativos expõe.

O Parecer Normativo CST nº 03/80, porque cuida da correção monetária do balanço, visa a impedir que o contribuinte, pessoa jurídica, use de critério puramente subjetivo de sua conveniência para classificar ou reclassificar as contas do patrimônio empresarial, evitando que se manipulem os resultados operacionais da pessoa jurídica. O que não se permite é, a pretexto de que a pessoa jurídica irá realizar transações mercantis com certos bens, sejam eles deslocados do ativo permanente antes do momento da sua alienação, baixa ou liquidação, sob mera alegação de que eles vão destinar-se à venda, e assim deixar de efetuar a obrigatória correção monetária sobre eles. É óbvio que, em se apresentando prova material, concretamente inequívoca, de que os bens se destinam, de fato, à venda, como, por exemplo, no caso de loteamento ou de incorporação de imóveis, de que cogita o Parecer Normativo CST nº 97/77, o Parecer Normativo CST nº 03/80 preserva os critérios de classificação estabelecidos nos artigos 178 a 182 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações). Tal entendimento, além de estar ressaltado no item 6 do citado Parecer Normativo CST nº 03/80, também se colhe por manifesta ilação que se tira da leitura do item 2, ao facultar-se às empresas que exploram atividades imobiliárias (e a recorrente ao promover o loteamento de um imóvel se equiparou à empresa imobiliária) a opção para corrigir contas subordinadas ao grupo do ativo circulante, entre as quais se incluem as do ativo realizável, que registrem o custo de aquisição ou de produção de imóveis destinados à venda.

Em realidade, o que o Parecer Normativo CST número 03/80 tem por alvo é não deixar a pessoa jurídica escapar do dever de corrigir, imposto pelo artigo 39 do Decreto-lei nº 1598, de 26.12.1977 (art. 347 do RIR/80) e assim vir ela evadir-se de proceder à correção monetária de bens classificados no ativo imobilizado para, tão-somente sob alegação, pretender reclassificá-los no ativo realizável, ao apenas dizer que vai destiná-los à venda. O en



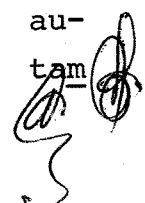
tendimento desse ato administrativo é um corolário de que a correção monetária de bens do ativo permanente, porque influi de forma positiva na determinação do lucro real, não pode ser afastada por critérios puramente subjetivos.

Não se denota, pois, contradição alguma entre as disposições do Parecer Normativo CST nº 70/76 com as do Parecer Normativo CST nº 97/77, nem as deste com as do Parecer Normativo CST nº 03/80, porquanto cada um desses atos administrativos trata de matéria especificamente diferente uma da outra, sem estabelecer nenhum princípio antinômico como se aventou na petição de recurso.

Este Conselho poderia até ter deixado de tomar conhecimento deste confronto dos citados Pareceres Normativos uma vez que tal confronto, porque somente veio ser aventado na petição de recurso, representa, sob certo aspecto, uma inovação nos fundamentos da petição impugnativa, porquanto a respeito dele a autoridade julgadora de primeiro grau não foi provocada a pronunciar-se e é sabido que a fase litigiosa se instaura pela impugnação e esta, ao circunscrever o litígio, deve assinalar e descrever a matéria controvertida, e há de trazer razões minudentes de defesa com base em documentos probatórios necessários a justificá-las. Daí para frente não há como afastar o litígio do terreno que a impugnação balizou, pois o julgamento da petição de recurso examina não só as razões de defesa, senão também o ato da autoridade julgadora singular em redor da decisão proferida na petição impugnativa, com a qual se instaura a fase litigiosa, inaugurativa da demanda fiscal.

Constitui também inovação nos fundamentos da petição impugnativa, a hipótese que se articula na petição de recurso a respeito de empresa que tivesse escritórios comerciais em edifício de sua propriedade, composto de vários andares e viesse aliená-lo, pavimento-por-pavimento, a vários compradores com o objetivo de usufruir do benefício previsto no Decreto-lei nº 1.260/73.

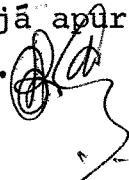
Conquanto a hipótese formulada não seja a dos autos, pois tal hipótese não trata de loteamento e admitindo-se tam



bém que não se trate de incorporação de imóveis, mas de simples compra anterior por parte da empresa que adquiriu o edifício já construído apenas para instalar os seus escritórios, excelso é dizer que cada andar, ou mesmo cada sala, apartamento ou semelhante, constitui unidade à parte e ainda que se tivesse de fazer algum desmembramento, este seria um desmembramento simples, que não guarda idêntico ritual de solenidades que a lei reserva ao loteamento de áreas de terras ou à incorporação de imóveis e que para estes dois casos a reserva legal considera atividade específica de empresa imobiliária.

Caso todas as considerações expendidas não sejam suficientes para convencer, faça-se uso de outro argumento pelo qual o signatário deste voto se abstém em aceitar o suposto direito ao gozo do benefício criado pelo Decreto-lei nº 1260/73, aprofundando um pouco mais a certeza do julgamento.

Suponha-se, então, pura fantasia tudo o que até agora se disse, e, desta maneira, ainda que não prevalecesse a tese de ser o loteamento uma atividade específica de empresa imobiliária, ainda que não bastasse o entendimento da classificação contábil no ativo realizável do loteamento de imóveis, ainda que não se distinguísse o imóvel loteado, objeto da negociação, do ato de sua alienação, transmissivo do direito de propriedade, ainda que não tivesse transmutado para normal a natureza de eventual, esta, a única transação ensejante ao gozo do benefício, ainda que não fossem dessemelhantes os assuntos tratados nos Pareceres Normativos CST nº 70/76, nº 97/77 e nº 03/80, ainda que não destoasse da espécie dos autos a hipótese formulada a respeito da venda, em separado, de unidade-por-unidade (cada pavimento de per si) de um edifício de vários andares, se todas essas circunstâncias, em verdade, não convencessem, e se admitissem por mera venda a prazo de simples imóvel do ativo imobilizado as transações realizadas com o loteamento da área de terras, ainda assim o repúdio fiscal à pretensão teria por pano de fundo a inobservância de capitalizarem-se resultados antes da ocorrência de condição legal, que determina a capitalização de resultados já apurados e não de resultados virtuais, a serem ainda obtidos.



ACÓRDÃO Nº 101-74.878

A lei traça a linha mestra do comportamento jurídico, mas jamais confunde as pessoas e os atos ou fatos que objetiva atingir.

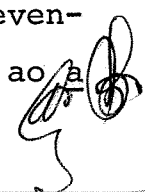
Obviamente, há de entender-se que a preceituação genérica da lei visa a situações abstratamente consideradas, fazendo-se mister acomodá-las às situações individuais casuísticas, a cada uma de per si. Isso se dá por um trabalho de individualização exegética, mediante o qual a lei se torna praticamente efetiva, alcançando as diversas situações particulares compreendidas na generalidade do seu enunciado. Esse trabalho que lhe sucede, tendente a corporificar a vontade do legislador, na hipótese de ocorrência do que nela se expressa, faz assegurar, em concreto, o direito que a norma jurídica regula em abstrato, uma vez satisfeitas as condições da lei.

É sabido que o Direito, como ciência normativa, encerra normas jurídicas objetivas e bilaterais, que por terem fundo axiológico, alcançam o dever de ser do comportamento perante o que a lei determina, na exatidão dos seus termos.

Há leis que contêm normas de tal maneira reveladas que o julgador, o intérprete e o destinatário não dispõem de liberdade para dilatar-lhes o conteúdo, no sentido de abranger hipóteses que elas não absorvem.

A lei deseja que o seu destinatário proceda de certa maneira em determinada conjuntura. Antes sujeita o destinatário ao seu raciocínio, à sua consciência, isto é, à compreensão daquilo que ela preceitua.

O Decreto-lei nº 1260/73, ao excetuar da incidência tributária os resultados decorrentes da alienação de imóveis que integrassem o ativo imobilizado, irretorquivelmente visou a imóveis que não se destinavam à comercialização, isto é, sobre os quais não houvesse motivos de mercantilizá-los, e, diante desse entendimento legal, objetivaram-se os resultados de transações eventuais e não os de outras naturezas. No entanto, a recorrente, ao a



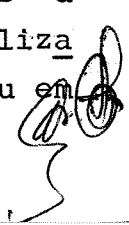
liênar os imóveis que ela própria constituíra por loteamento, abandonou o entendimento legal a respeito de transações eventuais, passando a praticar transações normais de empresa imobiliária, nos termos da legislação específica inaugurada pelo Decreto-lei número 58, de 10.12.1937 e consolidada em diplomas legais supervenientes. O que seria, portanto, uma transação fortuita, contingencial, acabou perdendo a característica de acidentalidade em prol do cunho da normalidade.

Surge, então, a defesa com argumentação especiosa e de nenhuma procedência jurídica, na tentativa de controverter os fatos, a fim de descartar da responsabilidade a recorrente pela inobservância das condições legais. E aí passa a confundir o objetivo do Decreto-lei nº 1.260/73 e a inajustar conceitos jurídicos à espécie, encaminhando o seu entendimento como se cuidasse de uma simples venda de imóveis a prazo.

Todavia, nem mesmo que fosse simples venda de imóveis a prazo e se admitisse que eles se enquadrassem no ativo imobilizado, não se levando, pois, em consideração o loteamento realizado, nem assim estaria atendida aquela outra condição à qual já se fez uma ligeira menção. E é de compreender-se que a condição irrompe na composição do art. 2º do Decreto-lei nº 1.260/73 (art. 223, alínea "s", § 31, inciso II, do RIR/75) como circunstância substancial para o reconhecimento ao gozo do favor fiscal, no caso de venda de imóveis a prazo.

Embora o termo "condição" seja, na linguagem jurídica, empregado em diversas acepções, a definição que o artigo 114 do Código Civil lhe dá subordina o efeito do ato jurídico a um evento futuro e incerto, não que se queira com isso afetar a existência do negócio efetuado, mas apenas para significar os requisitos que devam concorrer para a subsistência de um determinado fato.

Na espécie dos autos, os requisitos necessários à subsistência do fato se relacionam com a condição de capitalizar-se resultados (lucros) já apurados, e não ainda virtuais ou em



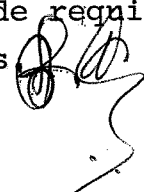
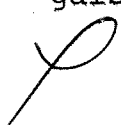
ACÓRDÃO Nº 101-74.878

estado de potencial, por isso ~~nem~~ mesmo que se tratasse de simples venda de imóveis a prazo e que nem sequer se considerasse o loteamento realizado, para admiti-los como se fossem bens do ativo imobilizado no momento da alienação, nem assim a isenção pretendida sob os auspícios do Decreto-lei nº 1.260/73 pode ser concedida, em face do disposto no artigo 2º, o qual determina que a capitalização dos resultados far-se-ia a seguir ao efetivo recebimento da última parcela preço, pois muito antes da ocorrência deste evento, atinente ao recebimento da última parcela do preço, a ~~pre-~~corrente, ao majorar, em 30.04.1979, o seu capital com a importância de Cr\$ 37.032.710,00, baseou-se, apenas, em simples expectativa de resultados (cf. demonstrativo a fls. 98, cópia da ata da assembléia de 30.04.1979 e relações de recebimentos a fls. 112 e 302). Ao capital se apropriaram unicamente perspectivas de resultados que dependiam de um evento futuro e incerto, razão pela qual o fato determinado para os efeitos da exclusão tributária, prevista no Decreto-lei nº 1.260/73, não subsiste, na espécie, por prematuridade na capitalização.

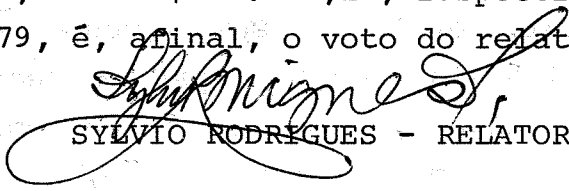
Aumentando-se o capital com resultados ainda não obtidos, capitalizaram-se em realidade lucros aleatórios, sujeitos como estavam às incertezas do acaso até o recebimento da última parcela do preço, com exaspero das disposições do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.260/73 (art. 223, alínea "s", § 31, inciso III, do RIR/75).

De qualquer ângulo que se examine a presente questão, tem-se por cabível o disposto no artigo 6º do Decreto-lei número 1.260/73 (art. 223, § 34, do RIR/75) para cobrança do crédito tributário na forma como ali se determina.

Assim, realmente o destinatário, intérprete da lei, não tem alternativa para distinguir onde ela não distingue, e sim sujeitar-se ao cumprimento das condições por ela estabelecidas, a fim de não vir encontrar-se frustrado em sua pretensão, como ocorre na hipótese em julgamento, ~~dado que o benefício examinado constitui uma prerrogativa condicionada à observância de requisitos legais, na conformidade das legislações específicas~~



Ante o exposto, que seja provido, em parte, o re
curso, a fim de excluírem-se da base de cálculo as importâncias
de Cr\$ 29.005,80 e Cr\$ 32.890,14, respectivamente nos exercícios
de 1978 e 1979, é, afinal, o voto do relator.


SYLVIO RODRIGUES - RELATOR