



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de... 06 de junho de 1988

ACÓRDÃO Nº 103-08-406

Recurso nº 92.137 - IRPJ - EXS: DE 1983 e 1984

Recorrente CIA SISAL DO BRASIL - COSIBRA

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOÃO PESSOA - PB

IRPJ - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -
TERMO COMPLEMENTAR A AUTO DE INFRAÇÃO -
- INOCORRÊNCIA.

Tendo sido reaberto o prazo para impugnação a termo complementar a auto de infração, não há cogitar-se de qualquer cerceamento do direito de defesa.

Preliminar rejeitada.

IRPJ - REAVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS DO ATIVO PERMANENTE - AUMENTO DE CAPITAL - NÃO INCIDÊNCIA.

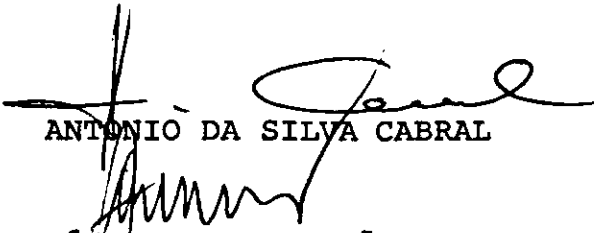
A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404/76, não será computada na determinação do lucro real (art. 3º do DL. 1.978/82).

Recurso provido.

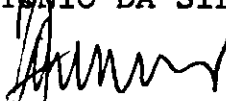
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA SISAL DO BRASIL - COSIBRA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de junho de 1988


ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE


DÍCLER DE ASSUNÇÃO

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE


JUIZ CARLOS PIVA

PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

09 JUN 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVA-
LHO, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD
ULRICH KREUTZER e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. /

Recurso nº

Acórdão nº 103-08.406

Recorrente: CIA. SISAL DO BRASIL - COSIBRA

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 187/213) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em João Pessoa-PB (fls. 174/183) que, na linha da informação fiscal trazida ao processo (fls. 168/173), houve por bem em julgar improcedentes as impugnações oferecidas pela contribuinte (fls. 128/145; 154/155) a auto de infração contra si lavrado (fls. 01/126), bem como a termo complementar a auto de infração de fls. 150 e verso, que, inclusive, majorou a pretensão originária.

A matéria encontra-se claramente exposta no relatório da autoridade de primeira instância (fls. 174/182), verbis:

"Contra a empresa acima identificada foi lavrado o auto de infração de fls. 126 e o termo complementar a auto de infração de fls. 150, referente aos exercícios de 1983 e 1984, períodos-base de 01.07.81 a 30.06.82 e de 01.07.82 a 30.06.83, por infração aos artigos 165, 167, 191, 193 § 2º, 221 § 7º e 387 inciso I do Decreto nº 85.450/80 (RIR/80) e ao caput do art. 3º do Decreto-lei nº 1.978/82, com a exigência de imposto de renda pessoa jurídica nos seguintes valores: (Cz\$)

| | <u>1983</u> | <u>1984</u> | <u>Total</u> |
|-----------------|-------------|----------------------|----------------------|
| Imposto | 78.813,33 | 41.300.673,54 | 41.379.486,87 |
| Adicional (10%) | - | <u>11.429.243,59</u> | <u>11.429.243,59</u> |
| Sub-total | 78.813,33 | 52.729.917,13 | 52.808.730,46 |

As importâncias acima descritas, após acrescidas de multa e demais encargos legais perfazem o total de Cz\$ 95.594.094,64, devendo ser destacada a parcela de 5% relativa ao Programa de Integração Social - PIS/Dedução do IR, nos termos da legislação de regência.

As irregularidades apuradas pela fiscalização do IRPJ estão descritas no Termo de Encerramento da ação fiscal (fls. 117/122) e dizem respeito, basicamente, a:

- 1) não adição ao lucro líquido quando da apura-

Acórdão nº 103-08.406

ção do lucro real de despesa desnecessária à atividade da empresa, no valor de Cr\$ 140.000,00;

2) contabilização como despesas administrativas - conservação do imobilizado, do montante de Cr\$ 509.285,00, que deveria ter sido ativado por caracterizar construção;

3) lançamento à débito da conta provisão para devedores duvidosos do valor de Cr\$ 4.274.650,00 sem documentação hábil que comprovasse a exaustão de todos os meios de cobrança; e

4) não adição ao lucro líquido quando da apuração do lucro real de parcela realizada da reserva de reavaliação - Cr\$ 5.096.128.730,41.

Através de tempestiva impugnação de fls. 128 a 133 o contribuinte esclarece, inicialmente, que este documento está restrito "à matéria mencionada no item 6 do Termo de Encerramento da ação fiscal", isto é, ao item 4 acima, passando em seguida a apresentar as razões de sua defesa:

1) que o conceito de imóveis está claramente dito no art. 43 do C. Civil, in verbis:

"Artigo 43 - São bens imóveis:

I - O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II - Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

III - Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade".

2) que não foram reavaliados móveis de transporte fácil, mas sim, bens que se enquadram nos conceitos II e III do citado art. 43, pelo seu volume e pelo fato de estarem permanentemente incorporados ao solo;

3) que, no entanto, de acordo com o auto de infração a expressão bens imóveis tem aplicação restrita a terrenos, edifícios e construções, não abrangendo, pois, máquinas, equipamentos e instalações industriais;

4) que, embora divergente da doutrina nacional sobre a matéria, o auto não invoca em abono de sua tese nenhum dispositivo de lei, decreto ou ainda parecer normativo, mas sim, exclusivamente um parecer da CST;

Acórdão nº 103-08.406

5) que apesar das buscas não conseguiu encontrar a publicação do mencionado parecer, que constitui o fundamento do auto para se contrapor ao Código Civil;

6) que a lei sem publicação não tem eficácia, porém "o auto quer dar eficácia erga omnes a um parecer não publicado pela Coordenação";

7) que do exposto resulta que "o auto não tem fundamento jurídico, infringindo, assim, regra básica da processualística", pois o fato de não explicitar a lei em que se estriba, justifica o seu arquivamento;

8) que o auto só pode ter acolhida se o Fisco der a "imóvel" conceito diametralmente diverso daquele do que lhe dá o Código Civil, o que não pode ser feito devido ao disposto no artigo 110 do CTN:

"Artigo 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Organicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

9) que este dispositivo tem total aplicação ao caso em exame, eis que o imóvel é um instituto e um conceito de direito privado;

10) que de forma alguma, ao intérprete ou ao aplicador da lei fiscal, é permitido alterar a definição, o conteúdo e o alcance do instituto imóvel, que foram dados pelo Código Civil;

11) que pelo exposto pede e espera seja julgado improcedente e arquivado o referido auto de infração.

O fiscal autuante ao iniciar a análise da impugnação (fls. 148/149) efetuou revisão dos cálculos constantes do "demonstrativo de apuração de imposto de renda em ORTN" verificando que no exercício de 1984, ano-base de 1983, fora apurado um lucro real superior a 40.000 ORTN, sem, no entanto, ter sido exigido o adicional de 10% sobre o excedente àquele limite, na forma do artigo 15 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Assim, solicitou e obteve autorização para lavrar o termo complementar a auto de infração constante de fls. 150, para a cobrança de imposto de renda pessoa jurídica/adicional de Cz\$ 11.429.243,59 (108.385,43 ORTNs) que acrescido de multa e juros per faz o total de Cz\$ 20.273.972,00.

Ante o agravamento da exigência inicial foi reaberto o prazo para impugnação nos termos do Decreto nº 70.235/72, tendo o contribuinte apresentado a defesa de fls. 154/155 alegando:

1) que como ficou provado na impugnação tempestiva ao auto original, complementado por este termo, é insubsistente a pretensão original e, conseqüentemente, inexistente "Lucro real apurado em Procedimento Fiscal (fls. 123) de .1.119.032,23 ORTNs";

2) que o verdadeiro lucro real da impugnante no exercício de 1984, ano-base de 1983 foi inferior ao limite a partir do qual é devido o adicional em tela, não podendo prosperar a pretensão fiscal contida no termo;

3) que ante o exposto pede e espera seja julgado improcedente e arquivado o anexo termo complementar e declarados insubsistentes todas as cobranças efetuadas através dos mesmos, inclusive juros, multas, correção monetária e quaisquer outros acréscimos.

A informação fiscal de fls. 168 a 173 salienta que dentre as irregularidades relacionadas no termo de encerramento da ação fiscal (fls. 117/122) o contribuinte defendeu-se apenas da indicada no item 6, ou seja, realização da reserva de reavaliação em decorrência de seu aproveitamento em aumento de capital, cujo fato irregular está descrito à exaustão no citado termo de encerramento, e ainda:

1) que toda inconformação do defendente restringe-se à conceituação do que sejam "bens imóveis", constante do caput do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82:

"Art. 3º - A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada na determinação do lucro real."

2) que ao editar os Decretos-lei nºs 1.892/81 e 1.978/82 o legislador concedeu benefício fiscal que visava permitir que as empresas se desfizessem de immobilizados ociosos (terrenos e prédios), para reforço de capital de giro, conforme expressa a exposição de motivos que lhe deu origem (fls. 165/167), nunca com o objetivo de estimular a venda de equipamentos e conjuntos industriais, porque aí estaria afetando a produção das empresas;

3) que o artigo 1º inciso II do Decreto-lei nº

1.892/81, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.978/82, assim estabelece:

"Art. 19....."

II - no caso de imóveis, a venda se efetiva mediante instrumento público até..."

4) que a venda de máquinas e equipamentos industriais se efetiva através de simples notas fiscais, donde conclui-se, que os imóveis de que trata o item 3 acima, não são aqueles definidos no art. 43, inciso III do Código Civil, transcrito pelo contribuinte;

5) que é evidente que se os imóveis referidos no art. 19 são aqueles transmissíveis apenas por instrumento público, o mesmo terá de admitir-se com relação aos imóveis aludidos no art.39, afastando-se do benefício fiscal máquinas, instalações e equipamentos industriais;

6) que através de exame retrospectivo da legislação de regência verifica-se que o benefício teve sua extensão paulatinamente reduzida;

a) art. 35 do Decreto-lei nº 1.598/77 fala em contrapartida do aumento de valor de bens do ativo;

b) art. 19, inciso VI do Decreto-lei nº.... 1.730/79 refere-se à contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente; e o

c) art. 39 do Decreto-lei nº 1.978/82 alude à contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente.

7) que embora o próprio Decreto-lei 1.978/82 traga em seu bojo o sentido dos bens imóveis a que se refere, ainda assim, o assunto foi objeto de consulta, solucionada pelo Parecer CST nº 850/84 (fls. 103/107);

8) que mesmo não tendo sido publicado, o referido parecer expressa claramente o entendimento da SRF sobre o assunto, embora, não precisasse dele ter conhecimento a COSIBRA para que pudesse agir segundo o Decreto-lei nº 1.978/82;

9) que pelo documento de fls. 110, verifica-se que a COSIBRA foi alertada por empresa de consultoria externa, por ela contratada, para o fato de que o aumento de capital com reserva de reavaliação de máquinas e equipamentos poderia ser interpretado pelo Fisco como realização da citada reserva, havendo, no entanto, desídia por parte da suplicante uma vez que não formulou consulta à Receita Federal à época - 07/12/83 (fls.108/110);

J

A

Acórdão nº 103-08.406

10) que os pareceres emitidos pela SRF têm apenas o objetivo de interpretar a legislação, e seus efeitos retroagem, obviamente, à lei interpretada;

11) que não poderia o fisco conceder tratamento à suplicante diferente daquele dispensado à USIMINAS, que agindo de acordo com o Parecer CST 850/84, pagou imposto ou deixou de capitalizar a reserva de reavaliação, enquanto que a COSIBRA por não consultar a SRF, embora alertada, aumentaria impunemente seu capital;

12) que nos termos do artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, do auto de infração de fls. 126 consta que o defendente infringiu o art. 3º caput do Decreto-lei nº 1.978/82, justamente no tocante à capitalização da reserva de reavaliação de bens imóveis;

13) que o art. 110 do CTN transcrito pelo contribuinte não é pertinente ao tema em discussão, visto que visa a coibir que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios alterem os conceitos do direito privado, com a intenção de invadir a competência tributária uns dos outros, conforme esclarece o tributarista Aliomar Baleeiro, in Direito Tributário Brasileiro 3ª edição - Companhia Nacional - fls. 394:

"Não será lícito, p.ex., Estado ou Município, D.F., definir como imóvel uma coisa móvel, - navio, p.ex., para fazer incidir sobre ele determinado imposto exigível de imóveis ou transmissão deles".

14) que o artigo do CTN aplicável à espécie é o 109, que dispõe:

"Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários."

15) que o tributarista Aliomar Baleeiro às fls. 392 da obra já citada, assim diz:

"O artigo 109 pretende fornecer em forma geral e sintética a diretriz para extremar-se a fronteira entre o Direito Privado e o Tributário, resguardando a autonomia deste."

"A prescrição, a quitação etc., conservam, no Direito Financeiro, quando neste não houver forma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral."

"Mas o Direito Tributário, reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário."

16) que com os Decretos-leis nº 1.892/81 e 1.978/82, o legislador tributário utilizou precisamente o princípio contido no artigo 109 do CTN, limitando o conceito de bem imóvel;

17) que pelo exposto propõe a procedência do auto de infração e do seu termo complementar.

É o relatório."

As fls. 158, o fiscal atuante protestou pela prova do pagamento do crédito tributário da parte não litigiosa, haja vista que a impugnação referiu-se, apenas, a um dos itens da tributação. A comprovação deste recolhimento foi juntada às fls. 159 por cópia do DARF não autenticada, mas certificada como verdadeira pela autoridade, às fls. 160.

A autoridade monocrática, entendendo que o art. 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 não abrange máquinas, equipamentos e instalações industriais, e considerando que a empresa recolheu o crédito tributário relativo à parte não impugnada, julgou procedente o auto de infração e seu termo complementar (fls. 174/183).

Ainda inconformada com o julgado, a contribuinte interpus recurso (fls. 187/213) no qual analisou, um a um, os tópicos constantes da decisão recorrida e concluiu:

"Não só é inconstitucional e ilegal a tributação pelo imposto de renda da capitalização de reserva de reavaliação, como também, o disposto no artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 abrange "máquinas, equipamentos e instalações industriais", face ao disposto no Art. 43, incisos I a III do Código Civil Brasileiro, que se aplica à espécie por força dos Arts. 109 e 110 do CTN, visto não haver conceito tributário próprio de imóvel, distinto da conceituação clássica do Direito Comum o que, repita-se, só poderia ocorrer por força de norma legal expressa ou explícita, que inexistente".

Este, o relatório.



Acórdão nº 103-08.406

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator.

O recurso é tempestivo (fls. 187/213), devendo, pois, ser conhecido.



Preliminarmente, cumpre ressaltar que, em momento, algum do procedimento administrativo-fiscal, houve qualquer vestígio de cerceamento ao direito de defesa, eis que a contribuinte teve reaberto seu prazo para impugnação ou pagamento, em virtude de lavratura de um termo complementar a auto de infração, majorante da pretensão originária (fls. 150), observando-se, então, o disposto no art. 20 do Decreto 70235/72. Portanto, não há de se falar em cerceamento ao direito de defesa.

Quanto ao mérito propriamente dito, a discussão concentra-se na não adição ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real, de parcela realizada da reserva de reavaliação de maquinismos, equipamentos, oficinas e instalações.

A recorrente sustenta que esses objetos seriam bens imóveis, estando abrangidos pelo previsto no art. 3º do Decreto-lei 1978/82, que exclui da determinação do lucro real o aumento de valor dos bens imóveis integrantes do ativo permanente. Tese essa, todavia, não aceita pelo fisco, que interpreta restritivamente a expressão "bens imóveis".

Assim, para a solução dessa pendência, cabe primeiramente, determinar o significado do conceito de bens imóveis, para, em segundo lugar, analisar-se a possibilidade da transferência e utilização desse conceito de direito civil, no direito tributário. Finalmente, cumpre examinar a incidência e aplicação ou não do art. 3º do Decreto-lei 1978/82, no caso concreto.

Para a fixação do alcance do termo "bens imóveis" reporta-se à legislação civil porque é o direito civil que estabelece esse conceito.



Bens, em sentido lato, representa tudo quanto é suscetível de se tornar objeto de direito. Em sentido restrito, significa as coisas que são objeto dos direitos e componentes do patrimônio.

Dentre as várias classificações dos bens, podem eles ser considerados móveis ou imóveis.

Partindo-se de uma distinção meramente naturalística, ou seja, levando-se em conta o aspecto físico, entende-se que bens imóveis, ou "bens de raiz", são os que não podem ser removidos sem alteração da sua substância, de sua essência. Os demais bens seriam móveis.

O art. 43 do Código Civil Brasileiro prescreve, ver bis:

"Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com a superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, fratura, ou dano.

III. Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade".

Pontes de Miranda (in Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo II, Editor Borsoi, 1954, RJ, pág. 32), baseando-se no art. 43 e seus incisos, assim exemplifica os bens imóveis:

"São coisas imóveis os prédios (praedia), isto é, o solo, com o subsolo e o espaço aéreo, árvores, frutos pendentes, a semente lançada à terra, os edifícios e construções, que se não possam remover sem destruição, modificação, fratura, ou dano (ligação corporal), e o que, embora seja desprezável sem alteração do imóvel e apareça, exteriormente, como coisa, esteja ligado ao solo, em conexão corporal que se baseie, pelo menos, na gravidade e tenha sido colocado para perder a sua individualidade".

Acórdão nº 103-08.406

Na ordem jurídica, pois, admite-se uma subclassificação dos bens imóveis, que compreenderia as seguintes categorias:

- a) Imóveis por sua própria natureza (art. 43, I);
- b) Imóveis por acessão física (art. 43, II);
- c) Imóveis por acessão intelectual (art. 43, III);
- d) Imóveis por disposição legal (art. 44).

No caso concreto, compete analisar a categoria dos imóveis por acessão física e intelectual, eis que a empresa alega enquadrarem-se nesses incisos os bens que reavaliou.

Orlando Gomes, em sua obra Introdução do Direito Civil (pág. 203), refere-se da seguinte forma aos bens imóveis por acessão física:

"Imóveis por acessão física são as coisas incorporadas, em caráter permanente, ao solo, como edifícios e construções, por efeito de trabalho do homem. Mas o requisito de permanência não é unânime-mente considerado essencial. Para alguns, basta a incorporação ao solo, ainda com finalidade transitória, como os quiosques e barracas".

Em relação às oficinas, Carvalho Santos (in Código Civil Brasileiro Interpretado - Vol. II, pág. 18 Livraria Freitas Bastos S.A. - 5ª edição 1952):

"Com relação às oficinas, prevalece a mesma regra fundamental estabelecida para os terrenos rurais, entendendo-se por oficina, não só os estabelecimentos industriais postos em movimento por um motor natural ou artificial, mas todas as fábricas ou indústrias manufadoras estabelecidas em edifícios especialmente construídos e apropriados, dos quais as máquinas, ou utensílios e instrumentos não formam senão o complemento e o acessório".

Por terrenos rurais, entende-se o solo.

O inciso III do dispositivo legal em exame prevê a hipótese de imóveis por acessão intelectual: são aqueles que, embo

Acórdão nº 103-08.406

ra móveis, a lei considera imóveis em virtude da destinação que lhes dá o proprietário de um terreno, de servirem a este, se tornando dependência e acessório, sem, contudo, formar parte integrante deles, conservando, sempre, a sua especial individualidade, de modo a poderem tal qual são na sua primitiva forma e figura, ser transportados sem alteração, dano ou destruição (Carvalho Santos).

Assim são considerados, então as coisas que o proprietário mantém intencionalmente em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade. Nesse aspecto, Pontes de Miranda, da seguinte forma:

"O que importa é a figura da exploração industrial, ou a estrutura estética, ou o todo de conforto do imóvel, para se saber se houve inserção da coisa, intencionalmente, por quem dela podia dispor no imóvel. Assim, se não havia poder de dispor a que o acórdão da 4ª Câmara do Tribunal de Apelação de São Paulo, a 1ª de março de 1939, chama "poder de imobilizar", não há cogitar-se do art. 43, III, se bem que possa incidir o art. 43, II. Se não houve a intenção por parte do que pode dispor da coisa inserível, não há pensar-se no art. 43, III, se bem que possa incidir o art. 43, II. Se não há o todo de exploração industrial, ou o aformoseamento, ou o acréscimo de conforto, o art. 43, III, não incide, se bem que possa incidir o art. 43, II".

(op. cit., pág. 35).

Para se proceder à tal imobilização, deve-se obedecer aos seguintes requisitos:

- a) Trata-se de bens imóveis;
- b) Que o imóvel destine-se a uma das hipóteses do artigo;
- c) Que o proprietário apenas o mantenha, já que a lei não exige nem ao menos uma longa duração do emprego do bem para a exploração;
- d) Que haja a colocação material do objeto do imóvel.

Adaptando esses pressupostos ao caso concreto, ob-

Acórdão nº 103-08.406

serva-se que as máquinas e equipamentos são, por natureza, bens móveis. Satisfaz-se o primeiro requisito. Essas máquinas e equipamentos destinavam-se à exploração industrial, uma vez que utilizados na produção de sisal. Cumpre-se, portanto, a segunda condição. Preenchendo-se o terceiro requisito, constata-se que esses bens são de propriedade da empresa que os mantém em suas oficinas. Por fim, há a colocação material do objeto no imóvel. É uma questão de lógica, pois, não se admite que máquinas e equipamentos se encontrem ao ar livre, e não num lugar próprio à produção.

Além disso, Carvalho Santos, nesse ponto, ensina:



"Os utensílios das Oficinas são imóveis por acessão intelectual, entendendo-se por utensílios todos os objetos móveis, animados ou inanimados, de grande ou pequena dimensão, de fácil ou difícil remoção ou reparação, e enquanto não aderentes ao edifício, os quais devem ser agentes diretos e necessários ao exercício e movimentação do estabelecimento (Pacífico Mazzoni, obr. e loc. cit.)". (op. cit pág.13)

Percebe-se, portanto, que, a nível de Direito Civil, máquinas, e equipamentos, oficinas e instalações são bens imóveis; os primeiros por acessão intelectual, e os segundos, por acessão física.

Feitas essas considerações, cumpre, agora, verificar se é possível transferir esse conceito para o Direito Tributário.

Tanto a contribuinte, quanto a autoridade referiram-se, ao longo do processo, aos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, como aplicáveis para contribuir na solução da dependência. Sejam analisados cada um dos dispositivos legais:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".



Acórdão nº 103-08.406

Da sua leitura, depreende-se que é possível "em prestar" conceitos, definições de Direito Privado (Direito Civil ou Comercial) para pesquisar o significado de institutos utilizados pelo Direito Tributário, quando a legislação tributária não dispuser sobre tal assunto.

Ora, como seria possível uma incidência tributária, sobre bens imóveis, se a própria lei tributária não estabelece o que sejam bens imóveis? Percebe-se que não se pretende definir efeitos tributários, mas, apenas, um instituto, ou melhor, uma categoria, para, então, e somente então, aí sim, verificar-se a adequação da hipótese de incidência ao caso concreto.

Assim é que, à primeira vista, de acordo com o art. 109, nada obsta a utilização do conceito civil de bens imóveis na interpretação da lei tributária (aqui representada pelo art. 3º do DL 1978/82) porque a matéria tributária, em momento algum, disciplina os bens imóveis, no sentido de determinar seu conceito ou sua extensão. Nesse ponto, a afirmação do Fisco de que o próprio Decreto-lei 1978/82 traria o sentido de bens imóveis, data venia, não pode prosperar, eis que, com exceção do art. 3º e do art. 1º, II, em nenhuma outra oportunidade se refere, implícita ou expressamente, a bens imóveis.

Porém, nada impede que o legislador adapte certo conceito legal de direito privado, não adequado aos fins de Direito Tributário. Dir-se-á, então, que para efeitos da lei tributária, tal conceito deve ser entendido dessa forma específica. Toda via, ressalte-se, essa modificação é de competência exclusiva do legislador. Ao Intérprete não cabe essa função; não pode ele modificar a lei nem fazer distinção por conta própria. O legislador tributário, entretanto, não se preocupou com os institutos dos bens imóveis, muito menos em alterar a sua concepção civil. Donde conclui-se, portanto, que o próprio legislador tributário aceitou a concepção de bens imóveis.

Por sua vez, o art. 110 preceitua:

Acórdão nº 103-08.406

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

A seu respeito, o Prof. Ruy Barbosa Nogueira (Direito Financeiro-Curso de Direito Tributário, pág. 82) ensina:

"A disposição do art. 110 tem conexão com a matéria tratada no art. 109, mas na verdade não constitui propriamente regra de interpretação. É antes uma proibição e orientação dirigidas ao legislador ordinário" ...

"... Por outras palavras, significa que a matéria de competência é constitucional e a lei ordinária não pode nem mesmo por essa forma indireta defini-la ou limita-la".

Verifica-se, pois, que esse dispositivo legal não se aplica ao caso concreto porque ele se relaciona à competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, impedindo que uns invadam a competência dos outros.

Ainda que se admitisse sua pertinência à questão, mesmo assim, não alteraria em nada as conclusões obtidas. E isso porque a Constituição, em algumas oportunidades (art. 18, II; art. 19, § 1º; art. 23, I, § 2º), refere-se a bens imóveis.

É certo que no tocante ao imposto de Renda, nada consta em sentido contrário sobre, o conceito de bens imóveis. E, por outro lado, não se pode, para cada caso estabelecer-se um conceito diferente de imóveis. Do contrário, estar-se-ia ferindo o princípio da isonomia, da igualdade e outro mais de nível constitucional. Dessa forma, como a lei tributária não disciplinou sobre o conceito de bens imóveis, aplicável ao caso, vale-se do conceito de direito civil.

Vencidas essas etapas iniciais, concluindo-se que maquinismos, equipamentos, oficinas e instalações são bens imó-

Acórdão nº 103-08.406

veis, de acordo com o art. 43, II e III do Código Civil, e transportando e a conclusão para a área tributária, resta apreciar a pertinência ou não da aplicação do Decreto-lei 1978/82, art. 3º do fundamento da tributação ou mesmo da sua exoneração.

Extrai-se da exposição de motivos de tal decreto-lei o seguinte (fls. 165/167):

"O Decreto-lei nº 1.892/81 isentou do imposto de renda, até 31 de dezembro de 1982, os resultados obtidos pelas pessoas jurídicas na venda de imóveis e na cessão de participações societárias, que ingressem no ativo permanente delas".

"A medida consubstanciada no artigo 2º permitirá a pessoa jurídica que tenha imóveis contabilizados em seu ativo permanente por valor inferior ao de mercado atualizar esse valor, incorporando a diferença ao capital. Possibilita-se, dessa forma, o lançamento de novas ações ou quotas por preços vinculados ao valor patrimonial espelhado no balanço. A medida estimulará a busca de novos capitais de risco pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, sem afetar a receita tributária da União". (Sublinhemos)

Constata-se que o Decreto-lei 1892/81, institui - dor do benefício fiscal prorrogado pelo DL 1978/82, tinha como intuito estimular a capitalização das empresas referia-se a "vendas de imóveis e cessão de participação societária". A recorrente se utilizou da reavaliação para aumentar o seu capital social, conforme se verifica do Auto de Infração (fls. 121), o que não deixa de ser uma forma de capitalização da empresa. Como a própria exposição de motivos deixa transparecer, objetivou-se o estímulo à capitalização das empresas. A recorrente nada mais fez do que se valer desse incentivo. Quanto à venda dos bens reavaliados, não há qualquer indício nos autos de que realmente tenha ocorrido, além das meras alegações do fiscal. Portanto, não se pode considerar que tenha ocorrido a reavaliação, a venda e o proveito da quantia arrecadada para a modernização da empresa.

Mais adiante, observa-se que a exposição se moti-

Acórdão nº 103-08.406

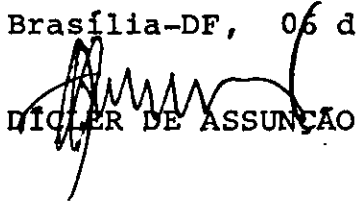
vos requer que os imóveis componham o ativo permanente da empresa. Esse requisito está plenamente satisfeito, já que os bens reavaliados compõem efetivamente o ativo permanente, conforme se verifica às fls. 35.

Vale ressaltar, ainda, que o fato do Parecer CST 850/84, oriundo de uma consulta, ter sido ou não publicado é irrelevante, pois representa ele, apenas, o entendimento da Secretaria da Receita Federal sobre o assunto, tendo sido utilizado no processo como amparo das pretensões fiscais. Tal parecer pode ser equiparado a uma fonte doutrinário-jurisprudencial, justamente por não ter caráter normativo, por não ter força de lei. Consequentemente, não há a exigência da publicação.

Por fim, a tese da contribuinte de que "a capitalização de reserva de reavaliação não pode constituir fato gerador do "Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza" e, consequentemente, é inconstitucional e ilegal o disposto no referido art. 326, § 3º, "a" do RIR/80 não se constitui em matéria de competência desse Conselho, eis que se trata da verificação da constitucionalidade ou não de dispositivo legal se alçada do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada na esfera administrativa, aspecto todavia dispensável à solução do presente litígio.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso por tempestivo, rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, para, no mérito, dar provimento ao recurso.

Brasília-DF, 06 de junho de 1988.


DÍCLER DE ASSUNÇÃO

-

RELATOR
