

## Sumário

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

## **PARECER JURÍDICO**

Aquisição de Imóvel Integrante do Ativo Imobilizado. Interpretação do Decreto-lei nº 1.260/73.

## **CONSULTA**

O BANCO BETA S.A. expõe e consulta:

O Consulente era locatário de unidades imobiliárias autônomas que utilizava para manter suas atividades quando, em 9 de setembro de 1960, por escritura pública de cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda, tornou-se cessionário do direito à sua aquisição. Os direitos cedidos ao Consulente, mediante preço pago integralmente à vista e com prévio recolhimento do imposto de transmissão da propriedade imobiliária, haviam sido adquiridos pelo cedente por escritura pública, também com preço quitado no ato, na qual o promitente vendedor se obrigara a outorgar escritura definitiva de compra e venda, independentemente de qualquer outra condição.

O Consulente, ao tornar-se cessionário desses direitos aquisitivos, registrou o imóvel no seu ativo imobilizado e desde aquela época o mantém com essa classificação contábil, uma vez que continuou e continua a utilizá-lo para manter suas atividades.

Devido a problemas de regularização da documentação dos imóveis, a escritura pública de cessão pela qual o Consulente tornou-se titular dos direitos à sua aquisição somente veio a ser inscrita no Registro de Imóveis algum tempo depois, e há menos de 5 anos.

O Consulente pretende alienar os imóveis em questão e consulta se, para efeito de aplicação no DL nº 1.260/73, que isenta do imposto sobre a renda o lucro derivado de imóveis integrantes do ativo imobilizado adquiridos e quitados há mais de 5 anos, a data de aquisição dos imóveis é a da escritura pública de cessão de direitos à aquisição ou da inscrição dessa escritura no Registro de Imóveis.

### **PARECER**

1. O Decreto-lei nº 1.260, de 26 de fevereiro de 1973, criou estímulo fiscal à desmobilização das empresas, isentando do imposto sobre a renda o lucro derivado da alienação de imóveis do ativo imobilizado.

O objetivo de política econômica que justifica a isenção é a melhoria da estrutura de capitalização das empresas, pelo aumento do seu capital próprio. Essa política já inspirara o artigo 8º do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, que autorizou as pessoas jurídicas a contratarem correção monetária na venda de imóveis a prazo, e submeteu ao imposto o lucro derivado da operação na proporção do recebimento da receita, e não no exercício da contratação da venda.

O DL nº 157/67 teve origem na observação de que muitas empresas possuíam imóveis reservados para expansão futura que excediam das necessidades previsíveis e cuja alienação contribuiria para reforçar sua estrutura de capitalização. Os administradores das empresas alegavam, todavia, que as condições do mercado não permitiam a venda à vista, que a legislação não autorizava a venda a prazo com correção monetária, e que o pagamento do imposto antes do recebimento do preço da venda a prazo tornava a operação onerosa ou anulava suas vantagens financeiras. Daí o Decreto-lei nº 157 ter autorizado a venda com correção monetária e o diferimento do pagamento do imposto para os exercícios do recebimento do preço.

2. O Decreto-lei nº 1.260/73, dando continuidade a essa política, isentou do imposto todo o lucro da operação, a fim de torná-la mais vantajosa para as pessoas jurídicas e, conseqüentemente, estimular a alienação dos imóveis.

O Decreto-lei nº 1.260/73 é exemplo da utilização da legislação do imposto de renda como instrumento de política econômica: seu objetivo não é obter receita para a União Federal, mas estimular os agentes econômicos a comportamento que a lei considera de interesse geral, porque contribui para atingir os objetivos visados pelo Estado na administração do sistema econômico nacional.

3. As finalidades extrafiscais do DL nº 1.260/73 explicam os dois requisitos por ele estabelecidos quanto aos imóveis cuja alienação não cria lucro tributado, a saber (a) que sejam imóveis integrantes do imobilizado e (b) que tenham sido adquiridos e quitados mais de 5 anos antes da data da alienação.

O requisito de que sejam integrantes do ativo imobilizado funda-se na razão de ser da isenção e visa a evitar que ela seja estendida a lucro operacional auferido na revenda de imóveis do ativo circulante, ou que são objeto do comércio da pessoa jurídica.

A exigência de que os imóveis sejam adquiridos e quitados há mais de 5 anos traduz a mesma preocupação, de não favorecer operações de compra e revenda em prazo curto, que revelam comércio de imóveis ou intuito especulativo.

4. Aquisição de direito subjetivo é conceito jurídico, e significa a conexão de relação jurídica a determinada pessoa que, como sujeito ativo da relação, passa a ser titular do direito.

O bem imóvel pode ser objeto de diferentes direitos, mas a expressão “aquisição de imóvel” em geral é empregada com o significado de “aquisição da propriedade de bem imóvel”, ou seja, a conexão da relação de domínio erga omnes, que tem por objeto o bem imóvel, ao sujeito ativo, que passa a titular do direito da propriedade do imóvel. De acordo com o nosso

Direito, o principal modo de aquisição derivada da propriedade imóvel é a transcrição do título de transferência no Registro de Imóveis.

5. O conceito contábil de aquisição de bem do ativo patrimonial é fato financeiro (e, portanto, econômico); e fato financeiro é o fato jurídico considerado na sua função de organizar a atividade econômica, e não na sua natureza jurídica.

O Direito organiza a atividade econômica social distribuindo entre as pessoas históricas (naturais e jurídicas) o poder de usar e dispor dos recursos econômicos e o poder de compra de recursos ou serviços. Essa distribuição se processa através dos direitos e obrigações patrimoniais, isto é, dos direitos subjetivos e dos deveres jurídicos que são apreciáveis economicamente.

Em sentido contábil, bem do ativo patrimonial é tudo aquilo que pode contribuir para a criação, no futuro, de renda financeira que acresça ao patrimônio. Em geral esses bens do ativo são direitos patrimoniais, que asseguram ao titular do patrimônio poder de utilizar e dispor de recursos econômicos, ou poder de compra. Por isso, a lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404/76), ao dispor sobre a classificação das contas que registram os bens do ativo patrimonial, refere-se (no artigo 179) a direitos que devem ser classificados nas contas do ativo circulante, do ativo realizável a longo prazo, de investimentos e do ativo imobilizado. A exceção à regra são as aplicações de capital financeiro em despesas do exercício seguinte, ou que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, classificadas, respectivamente, no ativo circulante e no ativo diferido: nestes casos, o capital financeiro aplicado não está representado no ativo por direitos patrimoniais distintos, mas é registrado no ativo contábil porque contribui para a criação, no futuro, de renda financeira que crescerá ao patrimônio.

6. A aquisição de bem do ativo patrimonial é o fato econômico-financeiro da aquisição de poder sobre recursos econômicos ou poder de compra. Ele pressupõe o fato jurídico da aquisição de direito, mas sua significação como fato econômico-financeiro não coincide necessariamente com a natureza jurídica ou com os efeitos do fato jurídico. Daí o princípio fundamental do direito tributário de que os fatos jurídicos são considerados

na sua significação de fatos econômico-financeiros, e não na sua natureza jurídica.

7. A aquisição de imóvel é exemplo típico da diferença entre fato jurídico e fato econômico-financeiro.

O fato jurídico da aquisição do domínio ocorre pela transcrição, no Registro de Imóveis, do título de transferência, por acessão, por usucapião ou por direito hereditário (Código Civil, art. 530).

O fato econômico-financeiro da aquisição de imóvel não é a conexão da relação de domínio à pessoa, mas a aquisição, pelo titular do patrimônio:

a) do poder de usar o bem imóvel, com exclusividade, na produção de renda que acresce ao patrimônio, quer aplicando o bem imóvel na produção de outros bens econômicos, quer recebendo pagamentos de renda financeira em troca da cessão do seu uso a terceiros; e

b) do poder de dispor do imóvel mediante troca no mercado por dinheiro, que assegura ao titular do patrimônio poder de compra correspondente ao valor financeiro do bem imóvel.

O poder sobre recursos econômicos e o poder de compra, cuja aquisição constitui o fato econômico-financeiro, são assegurados pela propriedade, no seu conteúdo de direito de uso, fruição e disposição (Código Civil, art. 524).

É possível, todavia, a aquisição do poder que caracteriza o fato econômico-financeiro sem a aquisição do domínio, no sentido jurídico. É o que ocorre no caso de contrato de promessa de venda. Do ponto de vista jurídico não há aquisição da propriedade do imóvel antes da transcrição do título no Registro de Imóveis. Mas o fato econômico-financeiro da aquisição do imóvel como elemento do ativo Patrimonial ocorre no momento do contrato de promessa de compra e venda, porque a partir desse momento o promitente comprador, como titular de direito à aquisição da propriedade do imóvel, passa a ter o poder de usá-lo e de dele dispor, com a mesma substância econômica do domínio. A transcrição do título que transfere a propriedade tem efeitos exclusivamente jurídicos, de segurança

do direito contra terceiros, mas nada acrescenta, em termos econômico-financeiros, à posição do promitente comprador.

8. O fato econômico-financeiro da aquisição do imóvel ocorre, portanto, com o primeiro ato jurídico que cria o direito à aquisição da propriedade, pois a partir desse momento o titular desse direito exerce todos os poderes contidos no domínio; e se o promitente vendedor se recusar a cumprir a obrigação assumida de outorgar o título definitivo de transferência, o adquirente pode obter esse título e sua transcrição no Registro de Imóveis por sentença judicial que supre a declaração de vontade do vendedor (Código de Processo Civil, art. 639)

9. A norma principal do Decreto-lei nº 1.260/73 (constante do caput do seu artigo 1º), que isenta do imposto o lucro derivado de alienação de imóveis integrantes do ativo imobilizado, deixa evidente que a lei regula a isenção em função de fatos econômico-financeiros registrados na escrituração da pessoa jurídica, e não do fato jurídico da aquisição da propriedade imóvel.

A lei não isenta do imposto os “bens imóveis de propriedade da pessoa jurídica”, mas os “imóveis integrantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica”.

Ativo imobilizado é grupo de contas do balanço da pessoa jurídica no qual são classificados “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial” (Lei nº 6.404/76, art. 179, item IV).

10. Imóvel integrante do ativo imobilizado da pessoa jurídica é, portanto, conceito contábil, que representa fatos econômico-financeiros. Para esse conceito, o bem imóvel integra o ativo patrimonial da pessoa jurídica a partir do momento em que ocorre o fato econômico-financeiro que consiste na aquisição, pelo titular do patrimônio, do poder de usar e dispor, em seu benefício, do bem imóvel, seja qual for a natureza jurídica do direito mediante o qual adquire esse poder. E os direitos aquisitivos de que o Consulente se tornou titular, pela escritura pública de cessão de direitos de outra escritura de promessa de compra e venda,

inquestionavelmente lhe asseguravam todo o conteúdo econômico do domínio dos imóveis em questão. A aquisição desses direitos constituiu, portanto, o fato econômico-financeiro pelo qual o imóvel em questão tornou-se parte integrante do seu ativo imobilizado.

11. O princípio de que as obrigações tributárias nascem e são definidas em função de fatos econômico-financeiros é notório e dispensa justificação. Cabe destacar, todavia, que a própria legislação do imposto de renda, em matéria de aquisição de imóveis, contém normas expressas nesse sentido, cuja aplicação analógica se impõe na interpretação do Decreto-lei nº 1.260/73. Essas normas constam dos seguintes dispositivos legais:

“Art. 100. As empresas individuais, para os efeitos do imposto sobre a renda, ficam equiparadas às pessoas jurídicas (Lei nº 4 506/64, art. 29, § 1º).

.....

§ 3º. Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis (Decreto-lei nº 1.381/74, art. 2º, § 1º).

§ 4º. A data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular, se favorável aos interesses da pessoa física, só será aceita pela autoridade fiscal quando atendida pelo menos uma das condições abaixo especificadas (Decreto-lei nº 71.381/74, art. 2º, § 2º):

- a) o instrumento tiver sido registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos no prazo de 30 (trinta) dias contados da data dele constante;
- b) houver conformidade com cheque nominativo pago dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da data do instrumento;
- c) houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica, atendidos os preceitos para escrituração em vigor;

d) houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos”. (RIR/75).

12. Esses dispositivos foram reproduzidos no Decreto-lei nº 1.641, de 7 de dezembro corrente:

“Art. 1º. Constitui rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física em decorrência da alienação de imóveis, no que exceder a Cr\$ 4 milhões no ano-base.

.....

§ 2º. Para os efeitos do disposto neste artigo consideram-se:

.....

II - Alienação - As operações que importem na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de imóveis ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, desapropriação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis e contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou cessão de direitos à sua aquisição.

III - Data de aquisição ou de alienação - Aquela em que foi celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular”.

13. No Parecer Normativo nº 26, de 30.03.78, a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal reconhece expressamente esse princípio, nos seguintes termos:

“2.3 - Conclui-se, pois, que o legislador, ao fixar os limites temporais de aquisição do imóvel e do prazo para posterior recebimento do preço de alienação, levou em consideração antes o fato econômico que o ato jurídico capaz de formalizar a aquisição e a transferência de um direito de propriedade.

.....

4. A nosso ver, adotando-se a conclusão exposta no subitem 2.3, supra, admissível é a compreensão, no benefício, da hipótese em que o direito



real tenha sido adquirido mediante enfiteuse, que é o contrato pelo qual se confere ao enfiteuta o domínio útil, em caráter perpétuo, o qual pode ser objeto de alienação, ou de oneração mediante hipoteca (artigos 678, 679, 683 e 805, IV, do Cód. Civil)”

14. Não obstante essa premissa correta, o Parecer, nos seus itens 5. e 6. chega às seguintes conclusões:

“5. O mesmo tratamento se impõe em relação aos direitos reais provenientes de contrato de compromisso de compra e venda, de cessão e de promessa de cessão de direitos, desde que preenchidos os requisitos do artigo 22 do Decreto-lei nº 58, de 10.12.37, em consonância com as redações dos artigos 1º da Lei nº 649, de 11.03.49, 69 da Lei nº 4.380, de 21.08.64, e 1º da Lei nº 6.014, de 27.12.73.

“6. Em ambos os casos, os direitos reais devem ter sido adquiridos e quitados há mais de cinco anos, por via de contratos formalizado segundo a lei civil, obedecidos os demais requisitos da legislação tributária”.

A afirmação de que o direito à aquisição de imóvel, para configurar o fato econômico-financeiro da aquisição, deve ser direito real, é conclusão que contradiz a premissa maior do silogismo, pois se a aquisição do imóvel, em sentido econômico-financeiro, dependesse da natureza pessoal ou real do direito adquirido deixaria de ser função de fato econômico-financeiro para ser efeito de fato jurídico. O que importa, para o direito tributário, é a substância econômica assegurada pelo direito subjetivo, e não sua natureza jurídica. O fato econômico-financeiro da aquisição do imóvel é o mesmo, quer o direito adquirido seja propriedade, direito real a aquisição ou direito pessoal à aquisição. A diferença entre direito real e pessoal não afeta a substância econômica do direito. Essa diferença é exclusivamente jurídica; o direito real é oponível a terceiros, enquanto que o pessoal se exerce exclusivamente contra o sujeito passivo. Mas, na hipótese, o direito à aquisição, seja real, seja pessoal, além de ter a mesma substância econômica, assegura ao titular ação para, mediante suprimimento judicial da declaração de vontade do promitente vendedor, obter a aquisição jurídica da propriedade mediante transcrição no Registro de Imóveis.

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

A afirmação do citado Parecer Normativo de que somente o direito à aquisição inscrito no Registro de Imóveis configuraria o fato econômico-financeiro da aquisição do imóvel é, portanto, sem fundamento.

15. Cabe ainda destacar que o Supremo Tribunal Federal assentou jurisprudência, enunciada na Súmula nº 168, de que “para os efeitos do DL nº 58, de 10.12.37, admite-se a inscrição imobiliária do compromisso de compra e venda no curso da ação”.

Por esses fundamentos, respondemos à consulta formulada no sentido de que para efeito de aplicação do Decreto-lei nº 1.260/73, os imóveis do Consulente foram por ele adquiridos na data da escritura pela qual tornou-se cessionário do direito à aquisição desses imóveis, e não na data, quer do registro dessa escritura no Registro de Imóveis, quer da transferência, para o seu nome, do domínio dos imóveis.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1978