

Sumário (adicionado ao documento original)

Consulta

Parecer (Reprodução dos itens constantes do tópico Parecer)

I - Regime da Reavaliação de Bens na Legislação do Imposto de Renda

II - Estímulos Fiscais à Capitalização das Empresas

III - Conceito Legal de Bem Imóvel

IV - Conceito de Imóvel na Legislação do Imposto de Renda

V- Interpretação do Artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978, de 1982

VI - O Parecer CST nº 1.850, de 23.08.1984

- A Classificação Contábil do Ativo Permanente Não Observa o Conceito de Bem Imóvel no Direito Civil.

- Não Existe Conceito Contábil de Imóvel

Conclusão

PARECER JURÍDICO

Incorporação ao capital social da reserva de reavaliação constituída com a contrapartida do aumento do valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente. Significado da expressão "bens imóveis" no artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.978, de 21.12.1982.

CONSULTA

1. ALPHA S.A. formula consulta sobre o significado da expressão "bens imóveis" empregada pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978, de 21.12.1982, que exclui do cômputo no lucro real a incorporação ao capital social "da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento do valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente...", indagando, especificamente, se a reserva de reavaliação constituída com a contrapartida do aumento do valor de instalações e equipamentos industriais classificados no ativo imobilizado está excluída do regime daquele dispositivo legal, como afirma a Coordenação do Sistema de Tributação no Parecer nº 1.850/84.

PARECER

I - Regime da Reavaliação de Bens na Legislação do Imposto de Renda

1. Para interpretar a expressão "bens imóveis" integrantes do ativo permanente" constante do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 é útil ter presente a evolução da legislação do imposto de renda em matéria de tributação da reavaliação de bens do ativo de pessoa jurídica.

Segundo o disposto na alínea h do § 1º do artigo 43 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23.09.1943 (que foi a última consolidação legislativa do regime do imposto de renda), o "aumento do valor do ativo em virtude de novas avaliações" devia ser computado na base de cálculo do tributo no mesmo exercício em que ocorria o registro contábil da reavaliação.

2. Em 1951, a Lei nº 1.474 (de 26 de novembro) autorizou pela primeira vez a "reavaliação do ativo imobilizado" dentro do limite de índices de desvalorização da moeda nacional, submetendo o consequente aumento do capital social à tributação especial de 10%; 5 anos depois, a Lei nº 2.862, de 04.09.1956, autorizou nova "reavaliação do ativo imobilizado", segundo regime semelhante, e em 1958 a Lei nº 3.470 (de 28 de novembro) instituiu, em caráter permanente, a "correção monetária do ativo imobilizado" até o limite de índices de desvalorização da moeda fixados pelo Conselho Nacional de Economia e com pagamento de Imposto de 10% incidente sobre o aumento de capital decorrente do aumento líquido do ativo.

A partir dessa Lei nº 3.470/58 tornou-se nítida, na legislação, a distinção entre (a) "correção monetária do ativo imobilizado" (que era procedimento de ajuste, com base em índices de desvalorização da moeda nacional, da expressão monetária do custo histórico de bens do imobilizado) e (b) "reavaliação do ativo" (que é procedimento de determinação, mediante avaliação, de novo valor do bem). A correção monetária do imobilizado foi depois excluída da incidência do imposto, mas a reavaliação do ativo continuou a ser tributada -- no exercício do registro contábil -- com fundamento na alínea h do § 1º do artigo 43 do Decreto-lei nº 5.844/43.

3. O Decreto-lei nº 1.598/1977, ao adaptar a legislação do imposto de renda à nova lei de sociedades por ações (nº 6.404/1976), adotou a

orientação de somente tributar os ganhos de capital quando realizados, conforme explicado no seguinte trecho da Exposição de Motivos ao Presidente da República com que o Ministro da Fazenda encaminhou o projeto do Decreto-lei:

"17. O projeto adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras para suportar o ônus tributário.

No caso de ganhos de capital realizados a longo prazo, o imposto somente será devido à medida em que a pessoa jurídica receber efetivamente seu valor. Essa orientação explica as normas do § 2º do artigo 31 (sobre ganho de capital dos §§ 1º e 2º do artigo 34 sobre ganho de capital em geral) na extinção de participação em decorrência de fusão, incorporação ou cisão) e dos artigos 35 a 37 (sobre reavaliação de bens do ativo)".

O novo regime da reavaliação do ativo instituído pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 foi o seguinte:

"Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custos ou despesas operacionais.

§ 2º - O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

....."

4. Excepcionando o princípio de tributar a reavaliação somente quando realizada em dinheiro, a alínea *a* do § 1º acima transrito manda computar na determinação do lucro real -- independentemente de realização -- o valor da reserva de reavaliação incorporado ao capital social. Essa exceção tem explicação (a) na norma básica do novo regime da reavaliação enunciada no caput do artigo 35 do DL nº 1.598/77 -- o aumento do valor do ativo não é tributado enquanto sua contrapartida for mantida na reserva de reavaliação - - e (b) na solução, adotada pela lei, de controlar a realização do aumento do valor do ativo através da reserva de reavaliação, na qual, segundo o preceito do § 2º do artigo 35, os bens realizados devem ser discriminados: se a manutenção da reserva era condição para o deferimento da tributação, sua transferência para qualquer outra conta, inclusive a de capital, configurava o fato gerador do imposto, e essa transferência era incompatível com a utilização da reserva como instrumento de controle de realização e tributação da reavaliação.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 submeteu a esse regime a reavaliação de quaisquer bens do ativo -- circulante, realizável a longo prazo ou permanente -- mas o Decreto-Lei nº 1.730/1979, no item VI do artigo 1º, deu nova redação ao artigo 35 do DL nº 1.598/77, restringindo seu tratamento tributário aos "bens do ativo permanente".

5. Essa legislação vigorou até a promulgação do Decreto-Lei nº 1.978, de 21.12.1982, cujo artigo 3º tem a seguinte redação:

"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.

§ 1º - O valor da reavaliação incorporado ao capital na forma deste artigo será:

a) registrado em subconta distinta da que registra o valor original do bem corrigido monetariamente;

b) computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto na letra b do § 1º do artigo 35, ou letras a, c e d do parágrafo único do artigo 36 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação

dada pelos itens VI e VII do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

§ 2º - Na companhia aberta, a aplicação do disposto no caput desse artigo fica condicionada à observância do disposto no § 1º do artigo 167 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 3º - Aos aumentos de capital efetuados com a utilização da reserva de que trata este artigo aplicam-se as normas do artigo 63 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 4º - O Ministro da Fazenda poderá expedir atos normativos necessários à execução do disposto neste artigo."

6. Esse preceito, que exclui a capitalização da reserva constituída com a reavaliação de "bens imóveis integrantes do ativo permanente" do disposto na alínea a do § 1º do artigo 35 do DL nº 1.598/77, teve a seguinte origem:

O regime do Decreto-Lei nº 1.598/77 pressupunha que a reavaliação de bens constituísse efetivamente aumento de valor expresso em moeda de poder aquisitivo constante, uma vez que o sistema de correção monetária instituído pela nova lei de sociedades por ações e regulado pela lei tributária expurgava das demonstrações financeiras as distorções causadas pela inflação. Cinco anos depois verificou-se, entretanto, que esse pressuposto não era verdadeiro, porque a lei tributária havia adotado como base da correção monetária o valor nominal da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional e o Governo Federal durante esse período -- especialmente no ano de 1980 -- praticara política de atualizar o valor nominal da ORTN em porcentagem inferior à da inflação. Assim, no período entre dezembro de 1977 e dezembro de 1982, enquanto o Índice Geral de Preços aumentara de 20,5 vezes, o valor nominal da ORTN fora corrigido em apenas 11,7 vezes. O efeito prático dessa disparidade era a subavaliação do ativo permanente e do patrimônio líquido de todas as empresas do País.

No ano de 1982 muitas empresas privadas pediram ao Governo a expedição de ato legislativo permitindo a capitalização da reserva de reavaliação sem imediato pagamento do imposto, justificando a providência com os seguintes argumentos:

a) a subestimação do ativo permanente e do patrimônio líquido das empresas, especialmente do capital social, tinha efeitos negativos sobre seu crédito e o valor de mercado das ações de sua emissão;

b) a capitalização da reserva de reavaliação sem pagamento do imposto não implicava isenção, mas apenas diferimento até a realização do aumento do valor do ativo, quando as empresas disporiam de recursos de caixa para pagar o tributo; e esse diferimento não implicaria perda de receita para o Tesouro nacional, uma vez que com a legislação então em vigor nenhuma empresa capitalizava a reserva.

c) se a reserva de reavaliação fosse capitalizada, o controle da realização da reavaliação, que o Decreto-lei nº 1.598/77 baseara na discriminação da reserva, poderia ser feito através das contas do ativo.

7. O Governo atendeu ao pedido das empresas privadas, e o artigo 3º do Decreto-lei nº 1978/82:

a) reconhecendo que a reserva de reavaliação a ser capitalizada era, na maior parte, correção monetária do ativo, estendeu (no § 2º) a essa modalidade de capitalização na companhia aberta a norma do § 1º do artigo 167 da lei de sociedades por ações sobre capitalização da correção monetária anual, que veda a emissão de ações bonificadas;

b) transferiu para as contas do ativo o requisito da discriminação do valor da reavaliação que constava da reserva de reavaliação capitalizada; e

c) limitou a aplicação do novo preceito aos "bens imóveis integrantes do ativo permanente", seguindo orientação adotada em providências legislativas anteriores de incentivo fiscal à capitalização das empresas.

II - Estímulos Fiscais à Capitalização das Empresas

8. Desde 1973 a legislação do imposto de renda contém providências de estímulo à capitalização das empresas, que foram reguladas pelos Decretos-leis nºs 1.260/73, 1.892/81 e 1978/82.

O Decreto-lei nº 1.260/73, que vigorou até o fim de 1978, e cuja ementa era a seguinte:

"Concede isenção do imposto de renda sobre lucros decorrentes da alienação de imóveis por pessoas jurídicas".

Autorizou pela primeira vez a exclusão do lucro real da pessoa jurídica, para efeitos de tributação pelo imposto de renda, dos resultados decorrentes da alienação de imóveis integrantes do ativo imobilizado, desde que satisfeitos requisitos quanto à época da aquisição do imóvel, ao prazo de pagamento do preço de venda e à incorporação do lucro isento ao capital social.

A lei de sociedades por ações então em vigor (DL nº 2.627/1940) designava o ativo não realizável como imobilizado, e a expressão permanente, que aparece no Decreto-Lei nº 1.978/82, somente veio a ser empregada pela Lei nº 6.404/76 para significar o conjunto das contas classificadas como investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

9. O Decreto-lei nº 1.260/73 concedia isenção ao lucro na alienação de "imóveis que integram o ativo imobilizado", e essa expressão ensejava as mesmas dúvidas de interpretação -- hoje levantadas quanto à expressão "bens imóveis integrantes do ativo permanente" constante do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 -- que estão na origem da consulta.

Essas dúvidas efetivamente ocorreram naquela época, mas tiveram solução no Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal de nº 130, de 23.10.1975, cujo item final é o seguinte:

"6. Finalmente, o conceito de imóvel, para os efeitos do Decreto-lei nº 1.260/73, é aquele expresso pelo artigo 43, incisos I, II e III, do Código Civil Brasileiro; portanto, incluem-se no benefício também as benfeitorias"

Essa interpretação ajustava-se à letra e ao fim da lei, posto que a isenção instituída pelo Decreto-lei nº 1.260/73 foi inspirada, em grande parte, na observação de que com a industrialização e o processo de urbanização do País, muitas instalações industriais, originalmente construídas na periferia das cidades, já se encontravam obsoletas e situadas no centro de aglomerações urbanas, e as empresas podiam substituí-las por

novas instalações localizadas fora dos centros urbanos, com as vantagens econômicas e sociais de modernização do parque industrial e da melhoria de condições de vida nas cidades, desde que o valor de seus ativos pudesse ser realizado e reaplicado sem sofrer a diminuição do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Essa transferência de instalações fixas requeria a venda tanto de terrenos de edificações quanto de instalações e de máquinas e equipamentos, pois a tecnologia mais moderna utilizada na construção das novas instalações produtivas em regra requer equipamentos inteiramente diferentes dos anteriormente utilizados, ainda que estes não estejam obsoletos.

Esse fim da lei explica as normas que limitam a isenção do imposto a (a) imóveis que integrassem o ativo imobilizado, (b) adquiridos ou quitados há mais de 5 anos antes da data da alienação, e (c) cuja venda fosse contratada a prazo inferior a 5 anos, bem como o requisito da capitalização do lucro isento (ou da sua aplicação na amortização de prejuízos):

- a) a lei preocupou-se em excluir da isenção os bens -- móveis ou imóveis -- não destinados de modo permanente às atividades da empresa, que são registrados no ativo realizável, e não no imobilizado;
- b) a lei limitou a isenção aos bens com maior grau de estabilidade no ativo imobilizado da empresa -- imóveis adquiridos há mais de 5 anos;
- c) a exigência da venda com prazo máximo de pagamento do preço revela o objetivo de estimular apenas as operações que fossem fonte de recursos líquidos para a empresa; e
- d) o requisito da capitalização (ou da compensação de prejuízos) traduz o objetivo de facilitar a renovação dos bens do ativo permanente da empresa, e não a realização de ganhos de capital a serem distribuídos a sócios.

O objetivo da lei -- a renovação de instalações produtivas -- conduz, por si só, à interpretação de que a expressão "imóveis integrantes do ativo imobilizado" compreendia os imóveis por acesso intelectual, e nada na lei justificava a proposição de que a expressão devia ser interpretada

restritivamente, para significar apenas terrenos, ou terrenos e edificações: se a lei pretendesse limitar a isenção a esses dois tipos de bens imóveis, teria declarado expressamente, e não se referido, genericamente, a "imóveis", que significa conceito definido pelo Código Civil.

10. Em 16.12.1981 foi editado o Decreto-Lei nº 1.892, que tenha a seguinte ementa:

"Estimula a capitalização das empresas mediante isenção de imposto de renda sobre lucros decorrentes da alienação de imóveis e de participações societárias, e dá outras providências",

e que além de renovar a isenção do Decreto-lei nº 1.260/73, estendeu-a aos lucros decorrentes da alienação de participações societárias.

A leitura desse decreto-lei mostra que:

- a) a ementa refere-se a "lucros decorrentes da alienação de imóveis e de participações societárias";
- b) o caput do artigo 1º autoriza a exclusão de base de cálculo do imposto do "resultado obtido na venda de bens imóveis ou na cessão de participações societárias permanentes";
- c) o item I do artigo 1º estabelece como condição da isenção que "o imóvel conste registrado como ativo imobilizado da pessoa jurídica vendedora e a participação societária como Investimento", e o item II do mesmo artigo requer que "no caso de imóveis, a venda se efetive mediante instrumento público".

A comparação dos dois decretos-lei mostra que o de nº 1.260/73 usava apenas a expressão "imóveis", enquanto o de nº 1.892/81 usou como sinônimos as expressões "imóveis" e "bens imóveis".

Não conhecemos dúvidas que tenham sido levantadas -- por contribuintes ou pela autoridade tributária -- sobre o significado dessas expressões, nem manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação emprestando ao conceito de "imóveis" interpretação diferente da adotada no Parecer CST nº 130/75, acima transscrito.

11. O Decreto-lei nº 1.978/82, que é o terceiro nessa série de normas legais de "estímulo à capitalização de empresas", enuncia essa finalidade na ementa e contém duas ordens de providências:

a) nos artigos 1º e 2º altera e prorroga o prazo do regime de isenção criado pelo Decreto-lei nº 1.892/81, quando emprega -- tal como os dois decretos-lei anteriormente citados -- a expressão "imóveis ", e

b) no artigo 3º autoriza a capitalização da reserva de reavaliação sem prejuízo do deferimento do imposto até a realização do aumento do valor do ativo, quando emprega tal como o Decreto-lei nº 1.892/81 -- a expressão "bens imóveis".

A leitura desses dispositivos deixa evidente que as expressões "imóveis" e "bens imóveis" aparecem como sinônimos nos três decretos-lei que, a partir de 1973, criaram estímulos à capitalização das empresas.

III - Conceito Legal de Bem imóvel

12. O ordenamento jurídico brasileiro contém conceito legal de "bem imóvel", assim definido pelos artigos 43 e 44 do Código Civil:

"Art. 43 - São bens imóveis:

I - O solo com 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 não se 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.

Art. 44 - Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - Os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram.

II - As apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade.

III - O direito à sucessão aberta."

O conceito de bem, no sentido de objeto de direito subjetivo, é fundamental na organização jurídica, e a Parte Geral do Código Civil classifica os bens em móveis e imóveis, fungíveis e infungíveis, consumíveis e inconsúmíveis, divisíveis e indivisíveis, singulares e coletivos, públicos e particulares, alienáveis e inalienáveis (arts. 43 a 69), definindo cada uma dessas classes, que servem como instrumento para aplicação de outras normas, em cuja redação esses conceitos são usados.

13. Comentando os artigos 43 e 44 do Código Civil, a doutrina destaca os critérios da classificação e informa as designações das suas diversas espécies:

- a) os bens compreendidos na definição do artigo 43 são corpóreos, ou tangíveis, enquanto que os definidos no artigo 44 são incorpóreos, ou intangíveis;
- b) os do artigo 43 são imóveis por natureza ou acessão, enquanto que os dos artigos 44 são imóveis por determinação legal;
- c) os definidos no item I do artigo 43 são imóveis por natureza (o solo com sua superfície, seus acessórios e adjacências naturais, e espaço aéreo e o subsolo) ou por acessão natural (as árvores e os frutos pendentes);
- d) os compreendidos na definição do item II do artigo 43 são imóveis por acessão física artificial (tudo que é incorporado ao solo, como edifícios e construções de qualquer natureza, ou sementes lançadas à terra);
- e) os definidos no item III do artigo 43 são imóveis por acessão intelectual: embora se considerados separadamente sejam móveis, quando empregados pelo proprietário do terreno na sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade são submetidos pela lei ao regime dos bens imóveis juntamente com os imóveis por natureza a que acedem (cf. CLOVIS BEVILAQUA, *Theoria Geral do Direito Civil*, atualizada por Achilles Bevilaqua, 5^a Edição, Rio de Janeiro, 1951, pág. 222 e segs.; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições de Direito Civil*, Forense, Rio de Janeiro, 5^a Edição, 1978, vol. I, nºs 69 e 70).

14. A classificação de bens em imóveis e móveis é, portanto, exclusivamente jurídica: é distinção adotada pela lei, segundo critérios de caracterização dos bens como objetos de direitos e para fins de aplicação de normas legais.

As pessoas jurídicas são obrigadas (pela lei comercial ou pela tributária) a levantar anualmente balanço patrimonial no qual os bens, direitos ou valores que compõem seu ativo patrimonial devem ser classificados em três grupos de contas (circulante, realizável a longo prazo e permanente), e os compreendidos no conceito legal e contábil de ativo permanente podem incluir bens de todas as classes definidas no Código Civil, inclusive imóveis corpóreos, ou tangíveis; e os imóveis corpóreos mais usualmente encontrados no ativo permanente das empresas, classificados segundo as categorias dos itens I a III do artigo 43 do Código Civil, são os seguintes:

a) terrenos, que são imóveis por natureza, compreendidos no item I do artigo 43;

b) árvores e frutos pendentes, e quaisquer vegetais enraizados no solo, que são imóveis por acessão natural, compreendidos no item I do artigo 43;

c) obras de correção de condições naturais, estabilização ou contenção do terreno, de condução de águas ou defesa contra erosão por água ou vento, ou de construção de caminhos, estradas ou quaisquer outros tipos de vias de comunicação, que são imóveis por acessão física artificial, abrangidos no item II do artigo 43;

d) edifícios ou prédios fixados ao solo, que são imóveis por acessão física artificial, nos termos do item II do artigo 43, destacando a doutrina, todavia, que essa categoria não abrange barracas ou construções leves desmontáveis, não ligadas permanentemente ao solo;

e) instalações de água, esgoto, luz, força, comunicações e outras, incorporadas ao terreno, ou a prédios ou edificações, também compreendidas na classe dos imóveis por acessão física artificial de que trata o item II do artigo 43;

f) instalações e equipamentos industriais permanentemente incorporados ao solo, tais como o alto forno de uma indústria siderúrgica; outros tipos de fornos construídos com tijolos, ou cujos componentes metálicos são fixos, no solo ou em prédios; torres e tanques de indústrias químicas ou petroquímicas, e máquinas ou equipamentos de indústrias pesadas, que são ligados ao solo em condições que não permitem sua retirada sem destruição ou modificação e, portanto, também são bens imóveis por ação física artificial, na definição do item II do artigo 43;

g) máquinas e equipamentos industriais dos mais variados tipos, destinados pela empresa proprietária do terreno à sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade, fixados ao solo ou a prédios por parafusos ou outros dispositivos, ou mantidos sobre fundações apenas pela força da gravidade, que são imóveis no conceito do item III do artigo 43 porque podem ser retirados sem destruição ou modificação;

h) veículos, ferramentas, móveis e utensílios, peças ou partes de reposição, semoventes e outros bens que a empresa proprietária do terreno mantenha intencionalmente empregados na sua exploração industrial, aformoseamento e comodidade, que também são imóveis no conceito do item III do artigo 43.

IV - Conceito de Imóvel na Legislação Imposto de Renda

15. Cabe verificar, entretanto, se a legislação Imposto de Renda, ao enunciar normas sobre a incidência desse imposto, emprega as expressões "imóveis" ou "bens imóveis" e, em caso afirmativo, se adota o conceito de "bem imóvel" do Código Civil ou define outro significado para essa expressão.

O estudo dessa legislação mostra que em três oportunidades ela utilizou o conceito de "imóveis" para definir fato gerador de incidências do imposto, e que em todas as três empregou a expressão como o significado de "imóvel corpóreo", que abrange as espécies definidas nos três itens do artigo 43 do Código Civil:

I - O Decreto-lei nº 9.330, de 10.06.46, ao instituir o imposto sobre "lucros apurados pelas pessoas físicas na venda de propriedades

imobiliárias" usou a expressão "propriedades imobiliárias" na ementa e no artigo 1º, mas no restante das suas normas refere-se sempre a "imóvel"; e a Lei nº 154, de 25.11.47, esclareceu, logo depois, que:

"Art. 24 - As disposições do Decreto-lei nº 9.330, de 10 de junho de 1946, somente se aplicam às vendas de bens imóveis corpóreos (Art. 43, do Cód. Civil)".

II - A Lei 4.506, de 30.11.1964, ao instituir, na alínea b do § 1º do artigo 41, o conceito de "empresa individual imobiliária", usou -- sem definir - o conceito de "imóvel", tal como o Decreto-lei nº 515, 07.04.1969, que regulou, mais pormenorizadamente, a caracterização e tributação das empresas individuais imobiliárias; mas o Decreto-lei nº 1.381, de 23.12.1974, que dispôs novamente sobre a matéria, substituindo o de nº 515/69, dispõe, no seu artigo 2º:

"Art. 2º - Para os efeitos do disposto neste Decreto-lei consideram-se:

I - Imóveis - os definidos no artigo 43 do Código Civil e os direitos à sua aquisição;

....."

III - o Decreto-lei nº 1.641, de 7.12.1978, que restabeleceu a tributação do lucro imobiliário com a designação de "lucro apurado por pessoa física em decorrência da alienação de imóveis", dispõe, no § 2º do seu artigo 1º:

"§ 2º - Para os efeitos do disposto deste artigo consideram-se:

I - Imóveis - os bens definidos no artigo 43 do Código Civil;

....."

A legislação do imposto não contém outro dispositivo que empreste às expressões "móvel" ou "bem móvel" significado diferente do conceito de imóvel corpóreo, definido pelo código civil que abrange os de imóvel por natureza e por acessão -- física natural, física artificial e intelectual.

V - Normas Legais Sobre Interpretação

16. Na interpretação da expressão "bens imóveis integrantes do ativo permanente" constante do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 é indispensável observar também as normas especiais do Código Tributário Nacional sobre interpretação das leis tributárias e a norma geral do artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil sobre aplicação da lei.

O Código Tributário Nacional contém as seguintes regras de interpretação e integração da legislação tributária que interessam à hipótese da consulta:

"Artigo 107 - A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

"Artigo. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

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.

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."

17. Comentando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, observa ALIOMAR BALEIRO (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1983, págs. 443/5):

"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.

O legislador reconhecer o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação etc. conservam no Direito Financeiro, quando neste não houver norma 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"

.....

"Combinado com o Art. 109, o Art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado -- Civil ou Comercial -- quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão, etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, p. ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, Art. 158).

Para maior clareza da regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária.

....."

RUI BARBOSA NOGUEIRA (Curso de Direito Tributário, 4^a edição, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, pág. 94) também

destaca que, de acordo com o artigo 109 do Código Tributário Nacional, o aplicador da lei tributária deve interpretar, segundo os princípios gerais do direito privado, os institutos, conceitos e formas desse direito usados na regulação dos tributos:

"... quando as categorias do direito privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar neste para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas e portanto vinculantes dentro deste".

18. A Lei de Introdução ao Código Civil dispõe que:

"Art. 5º - Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum. ".

As transcrições a seguir são suficientes para destacar a importância e o significado da interpretação teleológica:

"O jurista há de ter sempre diante dos olhos o fim da lei, o resultado que quer alcançar na sua atuação prática; a lei é um ordenamento de proteção que entende satisfazer certas necessidades, e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade, e portanto, em toda a plenitude que assegure tal tutela "(FRANCESCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, Tradução, Armênio Amado - Editor, Coimbra, 1978, pág. 130).

"Bem antiga é a obra de THIBAUT, de 1799, e já prescrevia ao hermeneuta o considerar o fim colimado pelas expressões de Direito, como elemento fundamental para descobrir o sentido e o alcance das mesmas".

.....

"Toda prescrição legal tem provavelmente um escopo, e presume-se que a este pretendem corresponder os autores da mesma, isto é, quiseram tornar eficiente, converter em realidade o objetivo ideado. A regra positiva deve ser entendida de modo que satisfaça aquele propósito; quando assim se não procedia, construíam a obra do hermeneuta sobre a areia movediça do processo grammatical".

"Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado

que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida" (CARLOS MAXIMILIANO, Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense, 9ª Edição, nº 161).

VI - Interpretação do Artigo 3º do Decreto Lei nº 1.978/1982

19. Os conceitos e normas acima expostos autorizam as seguintes conclusões sobre a interpretação da expressão "Bens imóveis" constantes do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82.

1º) "bem imóvel" é conceito fundamental do direito privado, definido nos artigos 43 e 44 do Código Civil;

2º) segundo o artigo 109 do Código Tributário Nacional, o conceito de direito civil que é empregado por norma tributária deve ser interpretado segundo os princípios gerais do direito privado;

3º) ainda que não existisse o artigo 109 do Código Tributário Nacional, a interpretação da legislação do imposto de renda conduziria ao mesmo resultado, pois as únicas três vezes em que essa legislação empregou o conceito de "bem imóvel" para definir fatos geradores de incidência do imposto não construiu conceito próprio, mas expressamente adotou o definido pelo Código Civil;

4º) é, portanto, improcedente a interpretação do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 que pretenda emprestar à expressão "bem imóvel" significado diferente do que lhe é atribuído pelo Código Civil.

20. O Direito Civil contém, todavia, um conceito de imóvel corpóreo (definido no art. 43 do Cód. Civil) e outro de imóvel incorpóreo (do art. 44 do Cód. Civil), e parece-nos que na aplicação do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 a expressão "bens imóveis" deve ser interpretada no sentido de "bens imóveis corpóreos", tal como definidos no artigo 43 do Código Civil porque:

a) a norma do item I do artigo 108 do CTN prescreve a interpretação da lei tributária com recurso à analogia, e todas as disposições

em vigor da legislação do imposto de renda que usam a expressão "bem imóvel" para definir fato gerador de incidência do imposto a empregam -- expressamente -- no sentido de "bem imóvel corpóreo", do artigo 43 do Código Civil;

b) o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 regula a reavaliação dos bens do ativo permanente de empresas, e os direitos que o artigo 44 do Código Civil considera "imóveis para efeitos legais" não se ajustam ao conceito de "bens do ativo permanente" de empresa;

c) a norma em questão é parte de legislação cujo fim é estimular a capitalização de empresas facilitando -- mediante a eliminação de ônus fiscais -- a renovação de bens do ativo fixo de organizações produtivas, e a interpretação da lei segundo sua função social reforça a conclusão de que o "bem imóvel" a que se refere o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 é o definido no artigo 43 do Código Civil.

21. Essas razões fundamentam a proposição de que a norma em questão aplica-se apenas aos bens imóveis corpóreos, mas parece-nos improcedente a interpretação que pretenda restringir o significado da expressão a um ou algumas das diversas espécies de imóveis corpóreos definidos pelo artigo 43 do Código Civil, pois:

a) o artigo 43 do Código Civil contém cinco conceitos distintos de bens imóveis:

i - um -- genérico -- referido como bem imóvel corpóreo", que abrange todas as espécies constante dos três itens do artigo; e

ii - quatro outros, específicos, que a doutrina (e às vezes a própria lei) designa como imóveis "por natureza", "por acesso natural", "por acesso física artificial", e "por acesso intelectual";

b) se a lei tributária emprega a expressão "bem imóvel" sem qualquer qualificação, não é lícito ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, substituindo o conceito genérico de "bem imóvel corpóreo" por uma ou mais das espécies de bens imóveis constante dos itens do artigo 43.

Segundo regras seculares da hermenêutica jurídica, é inquestionável que se a lei civil define um gênero e quatro espécies de "bem imóvel corpóreo" e a lei tributária emprega a designação própria do gênero, e não de uma das espécies, há de ser interpretada segundo o conceito genérico: se pretendesse abranger apenas um ou algumas espécies, usaria a designação destas.

O próprio Código Tributário Nacional contém exemplos de normas que empregam conceitos específicos de imóveis: (a) o artigo 29, que define como fato gerador do Imposto Territorial Rural o domínio útil ou a posse de "imóvel por natureza, como definido na Lei Civil", (b) o artigo 32, que define como fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o domínio útil ou a posse de "bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na Lei Civil", e (c) o artigo 35, que define como fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis a transmissão da propriedade ou do domínio útil "de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na Lei civil" e os "direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia". Em todos esses casos, em que a lei tributária utiliza conceitos de algumas das espécies de bens imóveis definidos nos itens I e II do artigo 43 do Código Civil, o faz por disposição expressa.

22. Cabe ainda referir que a interpretação do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 segundo seu fim social -- tal como prescrito no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil -- conduz à mesma conclusão:

- a) o Decreto-lei nº 1.978/82 contém providência com o fim de estimular a capitalização das empresas;
- b) a isenção criada pelo Decreto-lei nº 1.260/73, renovada pelo de nº 1.892/81 e prorrogada pelo de nº 1.978/82, tinha por fim estimular a modernização de instalações produtivas mediante a venda de conjuntos industriais e sua substituição por novas instalações e bens de produção;
- c) a maior parte do ativo imobilizado das empresas que têm por objeto a exploração de indústrias ou serviços é constituída por máquinas, equipamentos e instrumentos, e muitos são bens imóveis segundo a definição do item III do artigo 43 do Código Civil, ou porque não ligados

fisicamente ao solo ou a edificações e instalações fixas, ou porque ligados em condições que permitem sua retirada sem destruição;

d) a interpretação que pretende reduzir o conceito de "bens imóveis" do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 aos conceitos de "bens imóveis por natureza" ou "ou bens imóveis por natureza e por acessão física" conduz a excluir da aplicação da lei a maior parte do ativo imobilizado das empresas cuja capitalização pretende estimular;

e) essa interpretação conflita com o fim da lei e, portanto, nega aplicação à norma de interpretação constante do artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

VII - O Parecer CST nº 1.850, de 23.08.1984

23. Cabe apreciar, entretanto, as razões constantes do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, de nº 1.850, de 23.08.84, no qual aquele órgão conclui, em resposta a consulta de contribuinte:

"... O permissivo legal instituído pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978/82 deve ser interpretado em função do significado próprio de bens imóveis perfilhado pela legislação tributária, aplicando-se exclusivamente a terrenos, edifícios e construções civis (bens imóveis por natureza e por ação do homem, segundo o Código Civil). Não abrange, pois, máquinas, equipamentos e instalações industriais".

Transcrevemos e comentamos esse Parecer no pressuposto de que o documento não autenticado que nos foi encaminhado seja cópia fiel do ato da CST, uma vez que, ao que sabemos, o Parecer em questão não foi publicado.

24. A conclusão do Parecer, acima transcrita, acha-se assim fundamentada:

a) "O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80), em seu artigo 157, determina que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

b) Por sua vez, dispõe a lei das sociedades por ações que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Esses, por definição do Conselho Federal de Contabilidade, são normas resultantes da aplicação prática dos princípios técnicos da contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações contábeis".

c) "Segundo os critérios adotados pela técnica contábil entre nós, o conceito de bens imóveis consagrado no Direito Civil não é observado para efeito de classificação das contas no ativo permanente. Assim é que os edifícios e construções (bens imóveis por ação do homem, Código Civil, art. 43, I), têm classificação diferente de terrenos sem construção (móvel por natureza, código civil, artigo 43, I) do mesmo em que os bens imóveis por destinação (Cód. Civil, art. 43, III) ganham classificação própria, visto que algumas implicações de ordem contábil e fiscal exigem que as instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de refrigeração, de comunicações, etc., sejam segregadas das obras civis, muito embora integradas aos edifícios".

d) "Da mesma forma são registrados em conta distinta da do imóvel a que estejam agregados os parelhos, as máquinas e os equipamentos utilizados no processo de produção da empresa, como é o caso dos altos fornos da Consulente".

e) "Ademais disso, é importante assinalar que a legislação do imposto de renda também não comunga do mesmo conceito de bens imóveis acolhido no Direito Civil. Vejam-se os seguintes preceitos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80) ...", e o Parecer transcreve a seguir os artigos 349, sobre classificação de bens no ativo imobilizado, e o 202, sobre taxa de depreciação.

f) "Em face do exposto e fundamentada na norma inscrita no artigo 109 do Código Tributário Nacional, a legislação do imposto de renda criou conceito próprio para bens imóveis, mais restrito do que aquele expresso em nosso Direito Civil. Essa diferença conceitual justifica-se por razões objetivas e necessidades de ordem material, visto que as atividades empresariais necessitam de controle individual dos bens empregados direta

e indiretamente no seu processo produtivo, inclusive para fins de determinar-se o custo dos produtos manufaturados".

A Legislação do Imposto de Renda Não Contém Conceito Próprio de "Bem Imóvel"

25. Cabe ressaltar, em primeiro lugar, incompatibilidade com o disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional da proposição -- constante do Parecer do CST -- de que "a legislação do imposto de renda criou conceito próprio para bens imóveis, mais restrito do que aquele expresso no nosso Direito Civil". Segundo o disposto no artigo 109 do CTN, quando a lei tributária emprega expressão que representa conceito definido pela lei civil, deve ser interpretada segundo os princípios do direito privado, sem prejuízo, naturalmente, do conteúdo da norma tributária, à qual cabe, com exclusividade, definir efeitos tributários.

O Parecer da CST empresta ao artigo 109 sentido exatamente oposto ao que está expresso na sua letra, pois afirma que ele assegura à legislação do imposto de renda competência para criar " conceito próprio para bens imóveis, mais restrito do que aquele expresso em nosso Direito Civil".

Como acima exposto, o Direito Civil define diversos conceitos de "bem imóvel", e a lei tributária, ao formular norma sobre tributo, pode, certamente, escolher algum daqueles conceitos, ou mesmo qualificar, para determinada hipótese, um dos conceitos do direito privado, desde que não conflite com o disposto no artigo 109 do CTN. Sempre, todavia, que emprega, sem qualquer qualificação, conceito do direito privado, o artigo 109 do CTN impõe sua interpretação segundo os princípios desse direito.

26. Acresce que, ao contrário do que afirma o Parecer, a legislação do imposto de renda, sempre que empregou ou emprega a expressão "bem imóvel" para definir incidências do imposto de renda adotou expressamente o conceito definido nos itens I a III do artigo 43 do Código Civil, como comprovam as disposições legais transcritas no item 15 sobre lucro imobiliário, empresa individual imobiliária e lucro da pessoa física na alienação de imóveis.

A Classificação Contábil do Ativo Permanente Não Observa o Conceito de Bem Imóvel no Direito Civil

27. O núcleo da fundamentação do Parecer CST nº 1.850/84 é a proposição de que o "o conceito de bens imóveis consagrado no Direito Civil não é observado para efeito de classificação das contas no ativo permanente". Essa proposição é correta, porque a classificação (contábil) no ativo permanente obedece a critério inteiramente diferente do adotado pelo Código Civil nos seus artigos 43 e 44, mas não autoriza a conclusão -- que o parecer pretende dela inferir -- de que a Contabilidade e o Direito Tributário usam um conceito de "bem imóvel" diferente do definido pelo Código Civil.

A classificação legal dos bens em imóveis e móveis é jurídica -- considera os bens como objetos de direitos subjetivos e adota como principal critério a possibilidade de seu deslocamento no espaço. A classificação contábil dos bens em contas do ativo permanente é financeira - - considera os bens com objeto de aplicação de capital financeiro no ativo permanente da pessoa jurídica, adota como critérios a função do bem no patrimônio da pessoa jurídica e sua natureza, e tem por fim informar o leitor do balanço patrimonial as espécies dos bens do ativo fixo da empresa.

Classificar significa distribuir um conjunto de elementos em classes ou grupos, segundo determinado critério ou sistema de divisão. O mesmo conjunto de elementos é distribuído em classes diferentes conforme o critério adotado, mas em cada classificação somente é possível adotar -- logicamente -- um único critério.

28. A classificação contábil dos bens nas contas do ativo permanente não se baseia no critério da distinção jurídica entre bens imóveis e móveis:

I - os bens objeto da classificação não são considerados na sua natureza jurídica de objetos de direito subjetivo, mas segundo o conceito contábil de "ativos", que abrange tudo que pode ser fonte de benefícios futuros para a entidade contábil, contribuindo para a criação de sua renda com ganhos em valor superior ao custo de sua utilização;

II - o critério básico da classificação contábil dos bens constantes do artigo 179 da lei de sociedades por ações não é a possibilidade de seu deslocamento no espaço, nem qualquer outra característica física, tecnológica ou jurídica, e sim a destinação que lhes é dada pela companhia:

a) os bens que se destinam a ser convertidos em moeda são classificados no ativo circulante ou realizável a longo prazo, conforme o prazo provável de realização;

b) os bens que não se destinam a ser realizados em moeda, mas são possuídos pela companhia com a finalidade de serem usados de modo permanente na manutenção das atividades próprias e da sua empresa, são classificados no ativo permanente;

III - a lei de sociedades por ações prescreve a divisão do ativo permanente em três grupos de contas, e o critério de classificação desses grupos também nada tem a ver com o adotado na classificação jurídica de bens imóveis e móveis:

a) são classificados em "investimentos" as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa, pertencem a esse tipo de grupo, portanto, as imobilizações financeiras, ou ativos que a companhia possui como fontes de rendimentos financeiros;

b) são classificados no "ativo imobilizado" 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; pertencem a esse subgrupo, portanto, os ativos destinados de modo permanente à produção dos bens e serviços que constituem o objeto da empresa e ao funcionamento -- ou manutenção das atividades -- da companhia.

c) no ativo diferido são classificadas as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

A própria Coordenação do Sistema de Tributação, no Parecer Normativo nº 108/1978, assim definiu, com precisão, o critério que a Contabilidade e a Lei nº 6.404/76 adotam na classificação dos bens do ativo imobilizado:

"Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia; pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas, equipamentos, móveis, etc..), como bens incorpóreos, tais como os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros direitos de idêntica natureza. Da mesma forma, poder-se-ia concluir que os adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia, constituem direitos exercidos com tal finalidade, classificáveis, portanto, no imobilizado".

29. Essas observações são suficientes para deixar evidente que as classificações dos bens em (a) "imóveis e móveis" e (b) nas contas do ativo permanente obedecem a critérios inteiramente diferentes, e que é logicamente impossível reduzir a classe dos "bens imóveis" a qualquer das contas ou grupos de contas do ativo permanente:

a) somente os subgrupos "investimentos" e "ativo imobilizado" compreendem bens no sentido jurídico de objeto de direitos: os valores registrados no ativo diferido são despesas, ou recursos saídos do patrimônio da companhia sem a contrapartida da aquisição de outros direitos, que a Contabilidade mantém no ativo porque contribuirão para a formação do resultado de diversos exercícios;

b) os bens que a Contabilidade classifica em investimentos e no ativo imobilizado podem ser imóveis ou móveis, segundo a classificação jurídica do Código Civil;

c) na intitulação das contas em que são subdivididos os investimentos e o ativo imobilizado nem a lei nem a técnica contábil usam as expressões "bens imóveis" ou "bens móveis", mas classificam os diversos tipos de ativo segundo sua função ou natureza física; assim, os investimentos são subdivididos em participações societárias, terrenos,

prédios, ou outros valores mobiliários, e o ativo imobilizado é dividido em terrenos, edificações, instalações, máquinas, aparelhos e equipamentos, móveis (no sentido de peças de mobília) e utensílios, veículos, ferramentas, marcas, direitos e patentes industriais, direitos sobre recursos naturais, etc.;

d) na conta do imobilizado intitulada "terrenos, somente são classificados bens compreendidos no conceito jurídico de imóveis"; mas na maioria das contas do imobilizado -- edificações, instalações, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos e ferramentas -- os bens registrados tanto podem ser imóveis quanto móveis, segundo os conceitos jurídicos.

30. As transcrições a seguir confirmam e ilustram as afirmações acima:

"Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados a venda ou a transformação em numerário. Exceções podem ser os moldes usados em fabricação, ou ferramentas, cuja vida útil seja inferior a um ano. Consideram-se, também, como imobilizado, os bens em construção que, quando prontos, reunirão as particularidades acima referidas."

"Conseqüentemente, o imobilizado inclui elementos tangíveis e duráveis, tais como terrenos, edifícios, máquinas, equipamentos, ferramentas, veículos, embarcações, aeronaves, móveis, utensílios, benfeitorias em propriedade de terceiros ou em terrenos, gado reprodutor, minas, jazidas e construções em andamento."

"Também inclui bens intangíveis, como, por exemplo, os custos de exploração de fundos de comércio, direitos autorais e direitos em geral de propriedade industrial e comercial".

"Consideram-se parte do imobilizado os bens em trânsito similares aos descritos acima, e ainda os adiantamentos a fornecedores para compra ou construção desses bens (por representarem intenção clara de imobilização)". (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, V - Imobilizado, 1, Definição, agosto de 1979).

"São considerados ativos imobilizados os bens e direitos de natureza permanente, destinados a manutenção das atividades da sociedade. Como é óbvio, o termo "imobilizado" não diz respeito à falta de mobilidade física

dos bens de uma empresa, mas ao fato de que uma parcela dos recursos da sociedade foi aplicada em ativo permanente, destinado à manutenção das suas atividades, ou seja, que aquele montante foi imobilizado".

"Conforme pode ser notado, o fator fundamental para a classificação de recursos aplicados, como "investimento permanente", ou como "ativo imobilizado", repousa na destinação a ser dada ao ativo adquirido: se destinado à manutenção das atividades da sociedade, a classificação será no imobilizado; caso contrário, o ativo será classificado como um investimento permanente.

"Dessa forma, classificam-se no grupo do imobilizado todas as contas representativas de bens e direitos diretamente relacionados com as atividades operacionais da empresa. Ou seja, aqueles bens e direitos que a empresa utiliza ou utilizará no desenvolver de suas operações, tais como: terrenos, edifícios, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios, instalações, direitos de uso de processo ("Know-how"), marcas comerciais registradas ou compradas, patentes registradas, obras (para uso próprio) em andamento etc. (NELSON GOUVEIA, Contabilidade McGraw-Hill, 2^a Edição, São Paulo, págs. 87/8).

E o "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" publicado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras, tendo como Diretor Responsável Sérgio de Iudícibus e Coordenador Técnico Eliseu Martins, depois de transcrever o disposto no item IV do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, assim explica o ativo imobilizado:

"Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

"Os itens classificados na categoria de Ativo Imobilizado incluem:

a) bens tangíveis, que têm um corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc.;

b) bens intangíveis, cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas etc."

"Integram o Imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens da natureza citada mesmo que ainda não em operação, mas que se destinam a

tal finalidade, tais como construções em andamento, importações em andamento, adiantamentos para inversões fixas, etc." (Editora Atlas, 2^a Edição, São Paulo, 1981, pág. 198).

31. Essa diferença de critérios de classificação explica porque a Contabilidade, ao distinguir diversas contas do ativo imobilizado, para nelas classificar os ativos segundo sua função e natureza, não leva em consideração nem a classificação jurídica dos bens em imóveis e móveis nem o critério da possibilidade de deslocamento no espaço, que serve de base a essa classificação. Por isso enquanto que segundo o Código Civil um complexo industrial que compreende terreno, obras civis diversas, edificações, instalações, máquinas e equipamentos é considerado (como objeto de direito) um único bem imóvel, ao ser escriturado pela Contabilidade é distribuído em contas intituladas terrenos, obras de melhoramentos em terrenos, edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos, ferramentas etc.

Não Existe Conceito Contábil de Imóvel

32. A classificação contábil do ativo permanente não se baseia no conceito jurídico de imóvel, nem usa como critério a possibilidade de deslocamento dos ativos no espaço, mas apenas sua função e natureza. Por isso, é logicamente impossível pretender inferior, a partir da intitulação usual das contas do ativo permanente, um "conceito contábil" de imóvel, do mesmo modo que é logicamente impossível inferir um conceito jurídico de bem fungível a partir da classificação dos bens em alienáveis ou inalienáveis, consumíveis ou inconsumíveis.

A análise das contas usualmente utilizadas pela Contabilidade para classificar o ativo imobilizado mostra que somente aquelas intituladas "terrenos", "obras de melhoramento ou conservação ação de terrenos" e "culturas e florestas" compreendem necessariamente bens que o direito privado classifica como imóveis por natureza ou por ação física artificial:

a) as contas "edifícios ou prédios" e "instalações" em regra compreendem imóveis por ação física artificial, mas podem também

compreender bens móveis -- no caso de construções ou instalações removíveis;

b) as contas "instalações industriais" e "máquinas, aparelhos e equipamentos" podem compreender tantos imóveis (por ação física artificial ou intelectual) quanto bens móveis.

A expressão usada pelo Decreto-lei nº 1.978/82 - "bens imóveis integrantes do ativo permanente" -- confirma a distinção entre a classificação contábil do ativo permanente e a classificação jurídica dos bens em imóveis e móveis:

a) ao procurar definir os bens cuja reavaliação pode ser caracterizada sem perda do direito ao diferimento do imposto, a lei utiliza, em primeiro lugar, o critério contábil da classificação no ativo permanente: a norma não se aplica a bens -- móveis ou imóveis -- classificados contabilmente no ativo circulante ou no realizável a longo prazo;

b) a lei não autoriza a capitalização, todavia, para todo e qualquer tipo de bem classificado no ativo permanente, e para definir quais os bens do ativo permanente a que se aplica, não empregou a mesma classificação contábil (caso em que teria se referido a terrenos, obras de melhoramento, edificações, instalações, móveis e equipamentos etc.), mas utiliza o critério jurídico da distinção entre bens imóveis e móveis;

c) para essa segunda classificação a interpretação da lei somente pode basear-se nos conceitos do Código Civil, não apenas porque assim o determina norma expressa do Código Tributário Nacional, como, também, pelo fato de que inexiste outro conceito -- tributário, ou mesmo contábil -- de "bem imóvel".

33. Cabe referir, finalmente, que os artigos 349 e 202 do RIR/80, invocados pelo Parecer CST nº 1.850/84, também não servem de fundamento às suas conclusões, porque não criam conceito novo de "bem imóvel", diferente daquele que consta do Código Civil, mas regulam o agrupamento dos bens do imobilizado em contas distintas em função das diferentes taxas anuais de depreciação ou amortização aplicáveis às diversas

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

espécies de bens, como instrumento para cálculo da quota anual de depreciação ou amortização.

CONCLUSÃO

Pelas razões acima, somos de parecer que a expressão "bens imóveis integrantes do ativo permanente "constante do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.978, de 21.12.82, significa o conceito definido no artigo 43 (itens I a III) do Código Civil, ou seja, abrange tanto os imóveis por natureza quanto os por ação -- física (natural ou artificial) ou intelectual.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 23 de fevereiro de 1987