IMPÔSTO DE RENDA — AUMENTO DO VALOR DO ATIVO POR MOTIVO DE VENDA

— O dec.-lei 9.407 não concedeu imunidade tributária para as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em virtude da venda, parcial ou integral do mesmo.

— Interpretação do dec.-lei 9.407, de 27-6-46.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo n.º 307.520-46

L. Pinto Ribeiro & Cia. (Distrito Federal). — Aprovo o parecer do Serviço de Tributação. E' o seguinte o parecer a que alude o despacho do Sr. Diretor da Divisão do Impôsto de Renda:

L. Pinto Ribeiro & Cia., firma comercial estabelecida nesta Capital com o negócio de oficinas mecânicas e fábrica de máquinas para fins industriais, informa que adquiriu em 1938 um terreno com a área de 1 200 metros quadrados, na Travessa da Alegria, sem número, para construção de sua sede

própria, pela importância de Cr$ ..... Posteriormente, a Prefeitura Municipal do Distrito Federal, para a construção da atual Avenida Brasil, desapropriou 518,90 m² do referido terreno, estabelecendo ainda um recuo que determinou a perda de uma área útil de 100 metros quadrados. O aludido imóvel, que foi contabilizado na escrita da interessada sob o título "Bens de Raiz", pela importância da aquisição, ficou então reduzido ao valor de Cr$ ..... correspondente à área restante de 581,10 m².

2. Em prosseguimento, esclarece ainda a interessada que não podendo mais utilizar aquele terreno para o fim a que se destinava, ou seja, a construção da sua sede própria, efetuou em janeiro de 1946 a venda da área restante pela importância de Cr$ ....., realizando com essa operação várias despesas (comissões, impostos, despachante, etc.), que atingiram a Cr$ ..... Em conseqüência, foi apurado um lucro de Cr$ ..... o qual ficou contabilizado sob o título "Patrimônio para Aquisição de Terreno Próprio", visto que se destina aos custeio da aquisição de um novo terreno necessário à edificação de sua sede e oficinas.

3. Concluindo, a consulente sustenta a não tributabilidade daquela importância de Cr$ ....., pelas razões seguintes: *a*) Que a pessoa jurídica adquiriu o terreno vendido com a única finalidade de reinstalar-se em sede própria, pois o local então ocupado teve de ser desapropriado; *b*) que os 581,10m², parte restante da área primitiva, não comportava a construção necessária às instalações do seu estabelecimento industrial, o que forçou a sua venda; *c*) que uma vez desapropriado o local onde se acha instalada, a emprêsa ficaria à mercê da crise que assoberba principalmente os imóveis para localização de estabelecimentos industriais; *d*) que, nas condições atuais, a emprêsa para adquirir um terreno equivalente ao vendido, e antes desapropriado parcialmente, terá de dispender, no mínimo, a importância de Cr$ ..... correspondente a 1.200 m² à razão de Cr$ ..... o metro quadrado; *e*) que a emprêsa, caso não faça a necessária aquisição, está ameaçada de acabar com a sua indústria, o que lhe acarretaria prejuízos incalculáveis, em face da sua ótima e promissôra situação comercial; *f*) e, finalmente, que por tais motivos a importância de Cr$ ..... não deve ser classificada como lucro em poder da emprêsa, de vez que, se fôr conseguido um novo terreno, estaria em jôgo uma troca de propriedade, e com evidente prejuízo para a emprêsa.

4. Instruindo o processo, a D.R. no Distrito Federal opina no sentido da não tributabilidade daquela importância de Cr$ ....., fundada em que, pela supressão da letra *h* do § 1.º do art. 43 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23-9-43, operada pelo Decreto-lei n.º 9.407, de 27-6-46, ficaram imunes do impôsto de renda devido pelas pessoas jurídicas as quantias excedentes do valor dos elementos do ativo nos casos da venda dos mesmos.

5. De início, convém fixarmos o nosso dissentimento ao ponto de vista defendido pela repartição informante, pois a simples supressão da letra *h* do § 1.º do art. 43 do Decreto-lei n.º 5.844, de citado, não autoriza a sustentação da isenção vislumbrada.

6. Está fora de dúvida que a extração do referido dispositivo do contexto legal veio trazer sérias dificuldades ao aplicador da lei, pois que não ficou claramente definido o exato sentido e alcance daquela supressão.

7. Uma vez que se procura identificar uma possível isenção de impôsto, não se pode desprezar uma das mais importantes regras de hermenêutica das leis fiscais apontadas pelos mestres do direito, assim condensada pelo insigne jurisconsulto Carlos Maximiliano: "O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita, em têrmos, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistìvelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais; e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos. (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*).

8. A nosso ver, ninguém poderá com segurança afirmar que o aludido Decreto-lei n.º 9.407 haja estipulado, em têrmos claros e precisos, a imunidade tributária para as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em virtude da venda, parcial ou integral, do mesmo.

9. Por outro lado, não se pode ignorar que não existem normas legais, ou de direito positivo, inócuas, sem significação. Assim sendo, deve o hermeneuta descobrir o verdadeiro sentido e alcance do preceito em evidência, podendo consegui-lo, com acerto, mediante a identificação do elemento teleológico contido no dispositivo objeto de interpretação.

10. Doutrinando a respeito, Carlos Maximiliano assim se manifesta: "Segundo os Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772, descobrem-se o sentido e o alcance de uma regra de Direito, com examinar as *circunstâncias* e os sucessos históricos que contribuíram para a mesma, e perquirir qual seja o *fim* do negócio de que se ocupa o texto; põem-se em contribuição, portanto, os dois elementos — a *occasio legis* e a *ratio juris*. Conclui o repositório de ensinamentos jurídicos: "êste é o único e verdadeiro modo de acertar com a genuina razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela"(1).

Bem antiga é a obra 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(2).

"Não se compreenderia preceito algum sem ascender à respectiva série *causal;* mas não haveria necessidade de compreendê-lo, se o seu destino não fôra atuar sôbre a vida e correr uma linha fecunda de efeitos"(3).

Tôda a prescrição legal tem provavelmente um escôpo e presume-se que a êste pretenderam 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 aquêle propósito; quando assim se não procedia, construiram a obra do hermeneuta sôbre a areia movediça do processo gramatical(4).

Considera-se o Direito como uma ciência primàriamente normativa ou *finalística*(5); 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 interêsses para a qual foi redigida(6).

Levam-se em conta os esforços empregados para atingir determinado escôpo, e inspirados pelos desígnios, anelos e receios que agitavam o país, ou o mundo, quando a norma surgiu(7). O fim inspirou o dispositivo; deve, por isso mesmo, também servir para lhe limitar o conteúdo; retifica e completa os caracteres da hipótese legal e auxilia a precisar quais as espécies que na mesma se enquadram. Fixa o alcance, e possibilidade prática; pois impera a presunção de que o legislador haja pretendido editar um meio razoável e, entre os meios possíveis, escolhido o mais simples, adequado, eficaz"(8).

(Op. cit. — Notas: 1) Estatutos; 2) Reuterkioeld; 3) Dualde; 4) J. Biermann, Duringer e Enneccerus; 5) Wurzel; 6) Ferraria; 7) Kohler e 8) Vander Eycken).

11. Remontando aos fatos históricos que se prendem à supressão em exame, iremos verificar que os interessados desde há muito vêm pleiteando dos Poderes Públicos a redução dos ônus fiscais incidentes sôbre o reajustamento do valor do ativo fixo das emprêsas industriais domiciliadas em nosso território. Sem embargo das razões de ordem econômica que justificavam a pretensão, o Govêrno até o meado de 1946 sempre repeliu aquelas aspirações das classes industriais, pois a difícil situação financeira do País não comportava qualquer medida capaz de provocar a diminuição da renda tributária.

12. Entretanto, o atual Govêrno, cuja gestão foi iniciada em fevereiro de 1946, adotou várias providências de caráter financeiro que vieram possibilitar o atendimento da pretensão assinalada, o que foi realizado pelo Decreto-lei n.º 9.407, de 27-6-46, suprimindo a letra *h* do § 1.º do art. 43 do estatuto legal então vigorante.

13. Acreditamos que, se nesta altura ainda subsistem dúvidas quanto ao verdadeiro significado da supressão examinada, as mesmas dissipar-se-ão se atentarmos para cincunstâncias do referido Decreto-lei n.º 9.407 integrar uma série de atos legislativos iniciada com o Decreto-lei n.º 9.159, de 10 de abril de 1946, de cuja exposição de motivos permitimo-nos destacar o seguinte tópico: "Julgo ser indeclinável dever manifestar a V. Ex.ª duas aspirações das classes que conosco colaboraram na feitura do projeto, embora divergindo em algumas disposições — notadamente parte referente ao congelamento de parte dos lucros.

Referem-se elas a medidas legislativas: *a) facilitando e aliviando de impostos o reajustamento de capitais das pessoas jurídicas;* e *b)* congelando o atual nível dos salários.

São legítimas tais aspirações e merecem, a nosso ver, a acolhida do Govêrno" (Item 44).

14. Eis aí, segundo o nosso ponto de vista, o exato sentido e alcance da discutida supressão, efetuada apenas com o propósito de facilitar o reajustamento do capital fixo das emprêsas, conceituadas como pessoas jurídicas perante o impôsto de renda.

15. Pretender que fiquem imunes do tributo certas modalidades de lucro, que por definição é sempre um excedente do valor do ativo vendido ou permutado, é o mesmo que aceitar a destruição do atual sistema de tributação das pessoas jurídicas, o qual, em regra, tem por base os lucros provenientes de operações de qualquer natureza.

16. Em face do exposto, entendemos que a consulente deve ser informada de que a importância de Cr$ ..... correspondente ao lucro obtido na venda do terreno mencionado, está também sujeita à incidência do impôsto de renda devido anualmente pelas pessoas jurídicas aqui domiciliadas.