



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 16 de março de 1984

ACORDÃO Nº -CSRF/01-0.422

Recurso nº - RD/104-0.167

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: JOSÉ TRILHO OTERO JÚNIOR

IRPF - CORREÇÃO MONETÁRIA - À falta de disposição expressa, a correção monetária, calculada com base nos índices da ORTN, auferida por pessoas físicas, em decorrência de empréstimo efetuado à empresa, não está sujeita à incidência do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon.

Sala das Sessões (DF) 16 de março de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, FRANCISCO MARAL MANSO. Ausente o Conselheiro OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1040-050.332/82-04

RECURSO Nº: RD/104-0.167

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.422

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: JOSÉ TRILHO OTERO JÚNIOR

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 93/98, data-da de 22.04.83 — da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 24.02.83, e consubstanciada no Acórdão número-104-03.496 (fls. 82/92), da qual teve vista oficial em sessão de 22.04.83.

Segundo a peça básica

"O contribuinte é, respectivamente, acionista e sócio majoritário das empresas Comercial Trilho Otero S.A. e Trilho Otero Veículos Ltda., onde mantém contas correntes credoras. Em vista disso, trimestralmente, ditas empresas lhe creditam em C/Correntes, juros e correção monetária, sendo esta última calculada com base nas variações das ORTN (obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional). O contribuinte declarou como rendimento não tributável a correção monetária assim obtida (de empréstimo entre particulares), ao invés de tributá-la como rendimento da cédula B.

A matéria tributária em apreço foi objeto de estudo no Parecer Normativo CST nº 164/71.

Dispositivos infringidos: art. 26 inciso III
do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Exercício 1980 - Ano-Base de 1979 CR\$ 701.421,00
Exercício 1981 - Ano-Base de 1980 CR\$1.263.149,00.

~~Inconformado com a exigência fiscal, o atuado apre-~~
sentou extensa peça impugnatória (fls. 47/63), cujas alegações não
foram acolhidas pela autoridade julgadora singular, após consignar
que:

- nos termos do Parecer Normativo CST nº 164/71, o
valor da correção monetária auferida em razão de contrato firmado
entre particulares, ainda que baseada em índices de atualização do
valor nominal das ORTNs, está sujeita ao imposto sobre a renda como
rendimento equiparado a juros, classificando-se na cédula B da de-
claração dos beneficiários pessoas físicas;

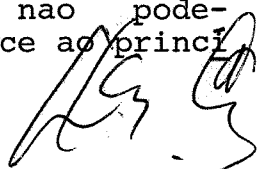
- os atos administrativos citados pelo interessado ,
posteriores ao Parecer Normativo CST 164/71, aludem às hipóteses di-
ferentes do fato objeto da exigência tributária constante do auto
de infração;

- a Administração vem, reiteradamente, mantendo a
mesma orientação contida no PN CST anteriormente citado, como se de-
preende do disposto nos Pareceres CST nºs 549, 954 e 2184, emitidos
em 1980.

Cientificada dessa decisão, interpôs o sujeito pas-
sivo o apelo de fls. 71/77, o qual foi acolhido pela decisão recor-
rida sob a seguinte fundamentação expendida pelo Relator, eminente
Conselheiro LUIZ MIRANDA, ilustre Vice-Presidente daquele Colegiado:

"... não há nenhum diploma legal, principalmente no
sistema tributário, que expressamente equipare cor-
reção monetária, calculada com índices da ORTN, a ju-
ros, para efeito de tributação.

Ora, se não há lei nesse sentido, a Repartição
Fiscal e muito menos a decisão recorrida não pode-
riam exigir o tributo correspondente, face ao princí-



pio constitucional de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 153, § 2º).

Além do mais, deve-se levar em conta que correção monetária é mera atualização do crédito destinado a ajustá-lo em função da variação do poder aquisitivo da moeda. ~~E este sempre foi o entendimento da~~ Administração Pública, quando atualiza o seu crédito tributário. A recíproca tem e deve ser verdadeira, caso contrário estaria infringido o princípio da moral.

A respeito de correção monetária, Renê Isoldi Ávila declara que ela não significa aumento patrimonial, senão que a sua nova expressão monetária, em face do decurso do tempo.

Assim, querer neste processo classificar o valor da correção monetária incidente sobre empréstimos particulares na cédula "B", nos termos do inciso III do art. 26 do RIR/80, data venia, não tem sentido, pois esse dispositivo legal trata expressamente de juros fixos ou variáveis e não de correção monetária.

Caso a correção monetária tivesse ultrapassado os índices oficiais das ORTN's, aí, sim, o excesso é que seria tributado, não como juros, mas como lucro, classificável na cédula "H".

Mas, como a correção monetária não ultrapassou os índices oficiais, como dá conta o auto de infração de fls. 1, logo não se poderá falar que ocorreu lucro e muito menos que a referida correção monetária equipara-se a juros fixos ou variáveis.

Além do mais, como essa correção monetária não ultrapassou os índices aprovados para a ORTN e creditado a intervalos não inferiores a 3 meses, entendendo que essa correção monetária não entrará no computo do rendimento bruto, face ao disposto na letra "a", inciso XVII, do art. 22 do RIR/80."

Visando à reforma dessa decisão, foi apresentado o Recurso Especial nº - RD/104-0.167, sustentando o recorrente que:

"2. Ao dar provimento ao recurso voluntário, a respeitável decisão recorrida divergiu de julgado da Egrêgia Segunda Câmara, Acórdão nº 102-18.809, de 28 de janeiro de 1982, assim ementado:

"IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. CONTRATO DE MÚTUO. CORREÇÃO MONETÁRIA PREFIXADA AOS MESMOS ÍNDICES DAS OBRIGAÇÕES REAJUSTÁVEIS DO TESOUREIRO

ACÓRDÃO Nº CSRE/01-0.422

NACIONAL (ORTNS). RECURSO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO."

I - A ação meramente declaratória, ajuizada antes da constituição do crédito tributário, não precedida do depósito, não importa "desistência de discussão do lançamento em âmbito administrativo. Não está ela contemplada no art. 38 da Lei nº 6.830 de 1980. Por isso, conhece-se do recurso.

II - A correção monetária, estipulada em contrato de mútuo para hipótese que não seja de inadimplimento de obrigação constitui rendimento tributável porque remunera capital.

III - A isenção prevista na legislação tributária não alcança a correção monetária de restituição de importância emprestada por particular, ainda que calculada com base nos índices das ORTNS".

.....

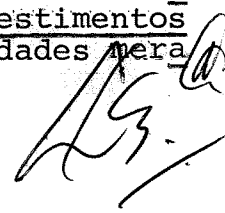
7. É pacífico que a nossa economia não é plenamente indexada, procedendo-se às correções de valores em casos específicos e nos termos da lei. A indexação é, pois, a exceção, de aplicação limitada e determinada, não podendo a sua lei instituidora ter aplicação dilatada.

8. O fundamento da decisão recorrida (art. 22, XVII, "a", do RIR/80) tem sua matriz no art. 13 e parágrafo único do Decreto-lei nº 1338/74, que se refere a "correções monetárias de quaisquer investimentos".

9. Se a correção monetária não tributável é a decorrente de investimentos, temos de buscar o seu conceito, que também está expresso no art. 1º do citado Decreto-lei nº 1338/74:

"Art. 1º - A partir do exercício financeiro de 1975, ano-base de 1974, os benefícios fiscais concedidos a pessoas físicas domiciliadas no País e correspondentes a aplicações financeiras em investimentos de interesse econômico ou social, bem como os pertinentes aos rendimentos deles derivados, passarão a reger-se pelas disposições deste Decreto-lei".

10. Então, não é qualquer aplicação financeira que assegura a intributabilidade de sua correção monetária, mas sim a daquelas decorrentes de investimentos de interesse econômico ou social. As atividades para



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

mente especulativas, como as do processo, estão afastadas dos favores legais instituídos pelo referido diploma legal.

E prossegue o recorrente dizendo que o

"relator designado do voto vencedor do acórdão paradigma, demonstra que a correção monetária em discussão é remuneração do capital, e não em virtude de inadimplemento de obrigação, sendo tributável. São suas judiciosas considerações:

"Sendo a correção monetária, na espécie dos autos, remuneração do capital, é ela rendimento tributável. A sua não tributação é uma isenção.

Ora, para que um rendimento seja isento de imposto, é imprescindível que a lei o exclua do campo de incidência. É corolário do princípio da reserva legal.

No momento, segundo a legislação tributária em vigor, a correção monetária livre de tributação, quando calculada com fulcro nos índices aprovados para as ORTNs, é a produzida por quaisquer investimentos, nos termos do estatuído no art. 13 do Decreto-lei nº 1338 de 1974 (art. 22, XVII, "a", do RIR de 1980).

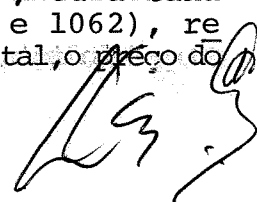
Parece-me que não há dúvida quanto a não constituir investimentos o empréstimo feito pelo recorrente à sociedade que integra como sócio.

Se dúvida puder ser levantada, de logo, lembro que o Decreto 22.626 de 1933 não permite à pessoa física ou à pessoa jurídica (que não seja instituição financeira) a cobrança de juros superiores ao dobro da taxa legal.

Donde concluir que "quaisquer investimentos" a que se refere o artigo 13 do Decreto-lei número 1338 de 1974, só podem ser os efetivados em instituições financeiras, públicas ou privadas".

e também o voto vencido, apenas na preliminar de conhecimento do recurso, ao negar provimento ao recurso, assim se expressa:

"Os juros são os rendimentos do capital e podem ser estipulados à taxa legal, ou à taxa legal inferior (cod.civ., arts. 1262 e 1062), re-presentando "a remuneração do uso do capital, o preço do



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

tempo e o risco do reembolso", na expressão de CLOVIS BEVILAQUA (come. Cod. Proc. Civ., 4, p. 462).

Destarte, a remuneração do capital empregado no mútuo segue a diretriz legal, não havendo como se justificar que, em contrato de sócio à empresa, outra remuneração se estabeleça, substituindo o rendimento do capital, maximé "quando é ele avençado em benefício da participação societária de cada um dos membros da entidade mutuária, ampliando as suas possibilidades lucrativas em operações do seu ramo e, no mesmo passo, se ao revés se considerar, com o propósito de enxugar os lucros, ou os tornando impossíveis pela correção ajustada, pro domo sua."

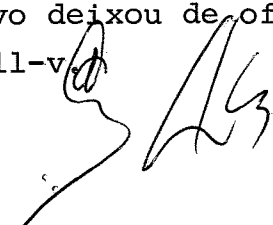
Trata-se, a rigor, de ato simulado, ou dissimulado, em que os rendimentos do capital podem ascender a 100% a.a., enquanto a taxa legal, no empréstimo, é bem inferior no mercado financeiro interno".

13. Com todo respeito e admiração pela brilhante clarificação de voto do ilustre Conselheiro e Presidente, Dr. Francisco Amaral Manso, o argumento central que desenvolvemos, da não indexação total da economia e de ser a correção monetária decorrência da lei, em casos específicos, na exata colocação do voto do culto Dr. Francisco de Assis Praxedes, não recebeu a luz de seus ensinamentos. Esses pontos são fundamentais ao deslinde da questão e devem ser considerados.

14. Os argumentos expendidos pelo digno Presidente da Quarta Câmara adaptar-se-iam à correção monetária devida em razão de inadimplemento de obrigação contratual, circunstância que não é a do processo.

15. A referência ao despacho do eminente Vice-Presidente do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, com o lastro de sua autoridade e sabedoria, mostra uma posição da jurisprudência neste momento, mas possível de ser alterada a qualquer tempo. E assim deve ocorrer, quando se fizer novo exame do princípio da legalidade em relação a caso concreto como o do processo".

O sujeito passivo deixou de oferecer contra-razões, conforme certificado às fls. 111-v.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1040-050.332/82-04
ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

7.

O Presidente da Câmara recorrida, reconhecendo comprovada a divergência e a tempestividade do apelo, deu-lhe seguimento.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

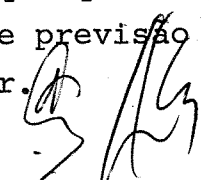
Para o correto deslinde da relevante questão jurídica em debate e sem preocupações conceituais ou estilísticas, mister se faz, recordar o significado de certas categorias (INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA E ISENÇÃO) e princípios que condicionam ou cercam o surgimento da própria obrigação tributária.

Diz-se que determinado evento (ato, fato ou negócio jurídicos) está no campo da INCIDÊNCIA, quando tenha sido previsto idealmente na lei como necessário e suficiente para gerar a obrigação tributária.

Defrontar-nos-emos com um caso de NÃO INCIDÊNCIA quando o evento não haja sido arrolado pela lei como capaz de dar origem a uma obrigação tributária, isto é, quando ele não possui elementos que o subsumam com qualquer dos fatos geradores estipulados na lei tributária, sendo sua exteriorização absolutamente irrelevante para o direito tributário.

Finalmente, deparar-nos-emos com a ISENÇÃO quando o legislador, embora tenha situado a operação no campo genérico da incidência, por razões políticas ou econômicas, conclua, em certa hipótese específica, ou que determinada entidade, não deva pagar o tributo que seria devido, ou seja, impede que o crédito tributário seja constituído ao retirar do campo da eventual exigência, o crédito que poderia ser constituído se o legislador não houvesse estabelecido a isenção (CTN, art. 175, item I).

A forma pela qual se corporificam esses institutos tem relevante importância, pois enquanto a incidência e a isenção somente por lei poderão ser estabelecidas, a não incidência não necessita figurar em qualquer diploma legal, pois ela, em princípio, decorre da falta de previsão legal, ou seja da omissão intencional ou não do legislador.



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

O nascimento da obrigação tributária, que decorre da materialização do evento, sujeita-se ao princípio da reserva legal ou da estrita legalidade, prevista nos arts. 19, item I, e 153, § 29, da Constituição Federal, e nos arts. 9º, item I, e 97, item III, do C.T.N.

Em razão do princípio da reserva legal, o Código Tributário Nacional em seu art. 108, § 1º, textualmente veda o recurso a analogia, verbis:

"O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

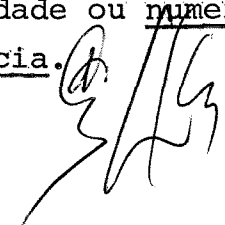
Igualmente a jurisprudência da mais alta Corte de Justiça do País, como se observa do voto do Ministro Cunha Peixoto no Recurso Extraordinário nº 89.791-7, quando assentou:

"Não se nega poder aplicar-se no Direito Tributário tanto a analogia por com preensão como a por extensão. O emprego da analogia, entretanto, nos termos do artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A lacuna da lei não pode ser preenchida por meio de interpretação analógica porque, do contrário, se criaria um tributo sem que a lei o estabelecesse.

Trata-se de um corolário necessário do princípio da legalidade dos tributos, inscrito na Constituição. Na verdade, se não se pode exigir tributo senão através de lei, evidente não se poder criar um tributo, se se verifica uma lacuna, através do processo interpretativo."

O princípio da estrita legalidade e a impossibilidade de recorrer-se à analogia para a constituição da obrigação tributária, nos conduzem a taxatividade ou numerus clausus dos fatos abrangidos pela norma de incidência.



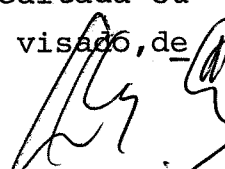
A doutrina a este respeito é unânime, bastando os ensinamentos de Carlos Maximiliano e Alberto Xavier para confirmar o alegado, pois conforme o ensinamento do primeiro, as disposições que estabelecem impostos ou taxas:

"Muito se aproximam da penais, quanto à exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, extrito." (in Hermenêutica e Aplicação do Direito - Edição Forense - 9a. - ed. 1979, pág. 332).

e lecionando o segundo:

"Na verdade, a existência de um numerus clausus embarga, de um lado, o recurso à analogia — que a final, mais não seria que a abertura daquele número, fundada embora numa igual razão de decidir; mas mais ainda tolhe — agora de outro lado — a previsão de novas situações tributáveis por obra de vontade do administrador ou do juiz, ainda que lei ordinária as tivesse autorizado: é que tal lei, ao assim proceder, estaria ferida de inconstitucionalidade, posto a legalidade assumir no Direito dos tributos a configuração de uma reserva absoluta de lei, de que (e ora este traço se revela mais saliente) o princípio da taxatividade é revelação." (in Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação - Edição Revista dos Tribunais - 1978 - S.P., páginas 87/88).

Portanto, ao contrário do que sucede com a incidência, a não incidência se cristaliza pela ausência de norma incluindo expressamente o ato, fato ou negócio no campo da incidência (princípio da reserva legal). As vezes, entretanto, o legislador, tendo dificuldade em delimitar o campo de abrangência da norma editada ou para evitar interpretações não condizentes com o objetivo visado, de



clara que este ou aquele fato econômico não está no campo da incidência ou abrangência da norma que estabelece determinado gravame, utilizando-se de expressões como: "o imposto não incide...", "não ocorre o fato gerador...", "não é tributável...", etc.

Trata-se do que PONTES DE MIRANDA, em seu "TRATADO DE DIREITO PRIVADO", vol. 5º, pág. 476, intitulada de

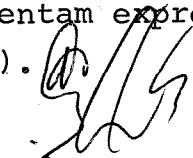
"c) ... regras jurídicas explicitantes, que têm por fim pôr em relevo que não é contra o direito vigente (o estado atual do sistema jurídico) o que elas edictam, ou que o fazem para pôr em uso o que não se tem praticado."

Quando o legislador nada esclareceu, se vierem a surgir dúvidas quanto ao alcance da norma de incidência, o Poder Executivo pode baixar atos esclarecendo a não incidência, sendo o meio mais utilizado o Regulamento e a Portaria, em razão do princípio da reserva legal e seu consectário, que é a vedação a analogia, não lhe é lícito incluir no campo da incidência o ato, fato ou negócio não abrangido pela norma tributária.

O elenco de hipóteses de não incidência arroladas de corre dos problemas que o dia a dia já revelou, inclusive os cristalizados nas decisões dos tribunais administrativos ou judiciários e, ao contrário do que se verifica com a incidência, nunca se poderá afirmar que as hipóteses elencadas são as únicas, pois o exame de casos novos podem levar-nos a concluir que o legislador também não os incluiu entre os fatos típicos que dão origem à obrigação tributária em tese.

Outro fator relevante para o deslinde da questão debatida nos presentes autos é o da conceituação da natureza da correção monetária e também esclarecer o que ela representa economicamente.

A Correção Monetária, segundo AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, "é a técnica pelo direito consagrada de traduzirem-se em termos de idêntico poder aquisitivo quantias e valores que fixados 'pro tempore', se apresentam expressos em moeda sujeita a depreciação".
(in R.D.P. nº 1/63).



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

Em decorrência dos graves problemas que têm atingido a quase totalidade dos países, a moeda passou a perder substâncias em ritmo acelerado, criando sérias repercussões sociais, advertindo-nos o Professor ARNOLD WALD, em trabalho publicado na R.D.A número 91/424, que:

"A fim de salvar o direito e de resguardar os princípios morais que o inspiraram, o legislador, os magistrados e os advogados, revoltados pelas injustiças decorrentes do nominalismo monetário, procuraram encontrar expedientes adequados para afastar a sua aplicação, pois não mais prevalece a idéia da constância do valor monetário, de que o cruzeiro de ontem equivale ao de hoje e ao de amanhã.

.....

Estamos em pleno realismo monetário e não há dúvidas de que, se o nominalismo convém aos períodos de estabilidade monetária, é somente com o realismo que se pode vencer as fases de inflação galopante."

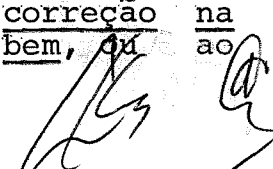
Concluindo, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, na obra e local citados, declara, ipsis verbis:

"A correção monetária é uma técnica. É uma técnica de auto-defesa da ordem jurídica, que viria periclitar valores essenciais, se não fosse possível socorrê-los com essa forma de ventilação monetária."

O ex-Conselheiro JOSÉ DANIEL DINIZ, na condição de Relator Designado do Acórdão nº - 104-01.516, enfatizou:

"Quando o direito brasileiro absorveu esse instituto (correção monetária) teve em mira tão-somente evitar que os devedores pudessem beneficiar-se da desvalorização da moeda durante o atraso no cumprimento de suas obrigações, às custas de prejuízo equivalente sofrido pelos credores.

Não se trata de penalidade nem de acréscimo moratório porquanto a correção na verdade não acrescenta nada ao bem, ou ao



ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

rendimento, ou à obrigação. Ela apenas restaura a posição de equilíbrio econômico perturbado pela infração." (grifamos)

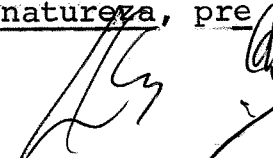
Ao dissertar, no nº 5.348 (pág. 486) do 5º volume do seu "TRATADO DE DIREITO PRIVADO", sobre "Correção do Valor Monetário e tributação", doutrina PONTES DE MIRANDA:

"De começo é preciso advertir-se que as correções do valor monetário de modo nenhum são causas de rentabilidade. O que se corrigiu foi o valor da moeda e não do bem. A expressão "correção monetária" é elíptica. Não é a moeda que se corrige; é o valor da moeda. Mais precisamente: corrige-se o valor das dívidas ou das promessas em moeda, para que o valor, não corrigido, da moeda, deixe de ser nocivo às relações jurídicas entre devedores ou promitentes e credores ou promissários". (página 481).

"A renda supõe o acréscimo de valor em moeda, entre dois pontos de tempo; a determinado poder econômico, sem que se possa pensar em renda se o poder econômico apenas mudou de valor por ter-se degradado a moeda. Não importa qual seja a teoria dos economistas para conceituar renda (e.g. GEORG STRANZ, B. PUISTING, R.M. HAIG, G. STRUTZ). A depreciação da moeda não é fonte de renda: o valor verdadeiro persiste, em princípios, por isso se corrige o valor falsificado, digamos assim, da moeda. Com as inflações dificilmente se obtém ressunção do valor-ouro da moeda. Mas, obtemha-se ou não, a renda só se produz se o que se tinha persiste e há plus, que é a renda" (pág. 492).

"Correção do valor monetário absolutamente não aponta renda. Nada rendeu; foi a moeda que se desvalorizou. O Estado, para poder adictar regras jurídicas sobre tributos, tem de partir da afirmação e da prova de que há suporte fático necessário e suficiente para cada uma das regras jurídicas. Onde não há terreno não se pode tributar com imposto predial. Onde não há ato jurídico não se pode exigir selo de instrumento. Onde não há venda ou consignação não se pode querer que se atenda a imposto de vendas e consignações. Onde não há renda não é concebível imposto de renda." (pág.492).

Outro não é o entendimento jurisprudencial da mais alta Corte de Justiça Federal, tendo os Ministros OSWALDO TRIGUEIRO, como Relator do Recurso Extraordinário nº 71.758 (RTJ 66/150) e CUNHA PEIXOTO, como Relator do Recurso Extraordinário nº 89.791-7, ao analisarem o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, pre



visto no artigo 43 do Código Tributário, dito, respectivamente:

O Ministro OSWALDO TRIGUEIRO

"Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concorde em que a lei pode, casuísticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis.

.....

Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o imposto de renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda,...

.....

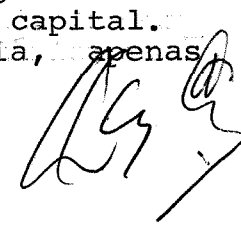
Diz-se-á que a lei pode alterar a definição de qualquer imposto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, esse argumento não tem préstimo, porque estamos diante de um conceito da Constituição, explicitado pelo Código Tributário Nacional."

O Ministro CUNHA PEIXOTO

"Na verdade por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financeiros e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.

.....

Ora, a correção monetária, realmente, não constitui rendimento, porque lhe faltam elementos constitutivos deste, principalmente a reprodutividade. A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la. Tal não ocorre na correção monetária, onde o capital continua o mesmo; apenas é atualizado para o valor do dia do pagamento. Sem ela, haveria uma diminuição do capital. Procura-se, com a correção monetária, apenas



dar ao capital o mesmo valor que tinha , quando do negócio. Nada se lhe acrescenta; portanto, nenhuma renda há.

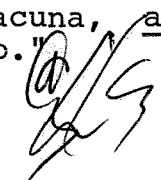
A correção monetária, portanto, não é renda, mas simples restauração do valor primitivo do capital. Trata-se de mera alteração nominal, e não real. Mera substituição do desfalque do valor, e não acréscimo do valor. E note-se que, no caso sub judice, as partes estabeleceram a correção monetária tomando por base as obrigações Reajustáveis do Tesouro nacional, e todos sabem que estes índices não acompanham os da inflação, sendo-lhe inferior. Há, pois, mesmo com a correção monetária, nos termos em que é posta no contrato, um decréscimo no capital, e não é lícito ao legislador dizer que a diminuição do patrimônio constitui renda, pois o conceito dela, além de estar consubstanciado no art. 43 do Código Tributário Nacional, existe no direito privado, quer no Código Comercial (lucros, etc, arts. 302, 288) , seja no Código Civil (frutos, produtos, rendimentos, rendas, etc. - arts. 60, 178, § 10, 674, VI, 749, etc).

Não se pode comparar os juros compensatórios com a correção monetária e, assim, impossível a aplicação do dispositivo que regular o pagamento do imposto de renda sobre os juros à atualização monetária.

Não se nega poder aplicar-se no Direito Tributário tanto a analogia por compreensão como a por extensão. O emprego da analogia, entretanto, nos termos do art. 108, § 1º do Código Tributário Nacional, não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei.

A lacuna da lei não pode ser preenchida por meio de interpretação analógica porque, do contrário, se criaria um tributo sem que a lei o estabelecesse.

Trata-se de um colorário necessário do princípio da legalidade dos Tributos, inscrito na Constituição. Na verdade, se não se pode exigir tributo senão através da lei, evidente não se poder criar um tributo, se se verifica uma lacuna, a través do processo interpretativo.



Como se consignou na peça impugnatória, "em realidade, a correção monetária não significa aumento patrimonial, senão que a sua nova expressão monetária, em face do decurso do tempo...e, erigindo-se, por lei, em juiz da variação de equivalência do valor da moeda, através da expedição dos índices ou Coeficientes oficiais, o Poder Público determina qual a real desvalorização da moeda, e, dentro desses limites, obviamente, não ocorre qualquer aumento patrimonial: simplesmente o mesmo patrimônio ou valor de troca passa a ser expresso em outros números. Somente quando a "correção" contratada entre os particulares ultrapassa aqueles índices, e tão-somente com relação à quantia ou valor que representa essa ultrapassagem, é que se pode cogitar de aumento patrimonial.

Não há dúvida, portanto, que a "correção" ou "indexação" de quaisquer obrigações contratuais só constitui "rendimento tributável" quando ultrapassa os índices oficiais das obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional fixados pelo Ministério do Planejamento, porque só o excesso em relação a tais limites é que pode, dentro da lei, ser classificado como "aumento patrimonial". A correção dentro dos limites oficiais é simplesmente a nova expressão monetária de uma situação patrimonial anterior que continua existindo.

Ressalte-se que o próprio Código Tributário Nacional equipara à majoração do tributo a alteração de sua base de cálculo, pois resulta em torná-lo mais oneroso (art. 97, § 1º); contudo, a simples atualização do valor monetário da base de cálculo não é considerada forma de majoração do imposto (art. 97, § 2º).

Isto, aliás, já foi reconhecido recentemente pela Justiça Federal de Segunda Instância, pois, decidindo Ação Anulatória de Débito Fiscal proposta por dois contribuintes autuados por entender o Fisco que a correção monetária do saldo do preço de venda de quotas estava sujeita a imposto de renda, o Egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, na Apelação Cível nº 48.271, de agosto de 1981, decidiu, através do voto vencedor do Ministro JUSTINO RIBEIRO:

"A correção monetária não pode ser classificada como rendimento autônomo ou juros. O próprio Código Tributário Nacional diz que a correção da base de cálculo do Tributo não é ma

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

joração deste, consagrando assim o alcance puramente matemático da correção monetária.

Não se trata, portanto, nem de incidência nem de isenção, pois o pagamento das parcelas com reajuste à nova realidade monetária nada acrescentou ao patrimônio dos apelantes. "(JORNAL DO COMÉRCIO, PORTO ALEGRE, 19.9.81, pág. 3)."

Finalmente, antes de se adentrar no mérito da questão, indispensável se faz relembrar que os Pareceres Normativos, como atos administrativos de quarta categoria (de grau inferior aos Decretos, Portarias e Instruções Normativas) e como normas complementares dos próprios Decretos (art. 100 do CTN), o seu conteúdo e alcance não poderá ser superior ao daqueles, em razão de normas que visam complementá-los.

Assim, fácil de concluir que, embora os Decretos Regulamentares se constituam na norma de mais elevada hierarquia abaixo da lei, dado que baixados pelo chefe do Poder Executivo, em sua função constitucional de "expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis", nos termos do art. 81, item III, da Constituição Federal, o seu

"conteúdo e alcance se restringe aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação, estabelecidas nesta lei",

face ao estabelecido no art. 99 do CTN, também o conteúdo e alcance dos Pareceres Normativos, se restringerá aos das leis em função das quais sejam expedidos, pois como normas complementares (art. 100 do CTN), não poderão alterá-las para instituir incidências não previstas no ato legislativo.

Diante destas premissas, difícil não será equacionar o problema jurídico sub judice.

No Auto de Infração deu-se como infringido, isto é, indicou-se como fundamento para a incidência o disposto no artigo 26, inciso III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, o qual declara, ipsis litteris:

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

"Art. 26 - Na cédula "B" serão classificados como juros os seguintes rendimentos (Decreto-lei número 5.844/43, art. 4º, e Lei nº 4.506/64, art. 20):

.....

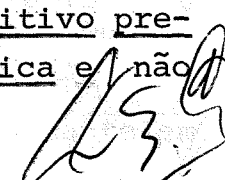
III - juros fixos ou variáveis, de empréstimos civis ou comerciais, garantidos ou não, seja qual for a natureza do bem emprestado e a forma do contrato ou título."

Ora, o valor da atualização do crédito, convencionado aos mesmos índices fixados para a atualização das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) não pode ser confundida nem equiparada a juros.

Os juros representam um rendimento, um ganho, um lucro, que adicionado ao capital vêm aumentá-lo, sendo sua característica a produtividade. Já a correção monetária é uma mera atualização do valor do capital, isto é, uma reposição de seu poder aquisitivo. Os juros aumentam o patrimônio, a correção monetária não, repondo, parcialmente, a substância da moeda desvalorizada. A sistemática do instituto e a doutrina são indisparescentes a este respeito, como se vê dos excertos da doutrina e jurisprudência trazidos a colação neste voto.

Não havendo como equiparar o instituto da correção monetária, principalmente aquela estabelecida de acordo com os índices oficiais a juros, o dispositivo invocado não ampara a pretensão fiscal notadamente quando é sabido que, na legislação do imposto sobre renda de pessoa física, os dispositivos que mandam classificar nesta ou naquela cédula determinado rendimento tem dupla eficácia, a saber: a) incluir o rendimento no campo da incidência do tributo e b) determinar a sua classificação, ressaltando que a classificação cedular não é indiferente como à primeira vista pode parecer, pois, de acordo com a cédula em que seja incluída, o seu declarante fará ou não jus às deduções prevista em lei.

Considerando que inexiste qualquer dispositivo prevendo a incidência do imposto sobre a renda de pessoa física e não



hipótese alguma colocou a lisura da operação cujos valores, inclusive, foram objeto de destaque na declaração de rendimentos e bens, por parte do sujeito passivo. E, em consequência, também não formulou a exigência a que se refere o art. 29 supra transcrito.

39) ad argumentandum, se equiparada pudesse ser, forçados seríamos a concluir que, no caso da pessoa física, ao contrário da pessoa jurídica, em que o sistema jurídico é totalmente diverso, conforme se observa dos diversos diplomas que regem a espécie, inclusive do art. 14 do invocado Decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974, in verbis:

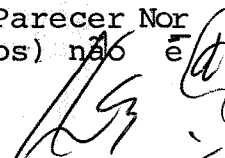
"Art. 14 - A partir do exercício financeiro de 1975, não se excluirão do lucro real das pessoas jurídicas, para apuração do lucro tributável, as receitas havidas de correções monetárias, ainda que sejam capitalizadas pela beneficiária."

a interpretação objeto do mencionado Parecer Normativo - CST - número 164/71, não se coadunaria com o texto legal que visou interpretar como aliás, já declarou o Tribunal Federal de Recursos, conforme nos noticia o voto do Conselheiro do Presidente da Câmara recorrida, quando fez consignar:

"Com efeito, o Diário da Justiça de 04 de fevereiro de 1983 reproduz Despacho da lavra do eminente Ministro José Dantas, Vice-Presidente do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, proferido na Apelação Cível nº 75.779-RJ, em grau de Recurso Extraordinário, cujos termos, por inteiramente pertinentes ao caso dos presentes autos, entendo de proveito transcrever, "ipsis litteris":

"Na ação declaratória que se trata, a 5a. Turma desta Corte, em grau de apelação relatada pelo Senhor Ministro Justino Ribeiro, confirmou a decisão de primeiro grau, conforme acórdão assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. IR. INCIDÊNCIA SOBRE CORREÇÃO MONETÁRIA. Não incide sobre a correção monetária estipuladas nos contratos (desde que mantida nos limites legais) o imposto de renda. Parecer Normativo (contradição nos termos) não é



ato normativo do art. 100, I, do CTN" -
- fls. 98,

Dessa decisão recorre extraordinariamente a União Federal invocando amparo na letra "a" do permissivo constitucional, ao argumento, em síntese, de que o aresto em foco teria negado vigência ao art. 43, II, do Código Tributário Nacional, e aos arts. 20, 21 e 22 do Decreto nº 76.186, de 1975.

Inobstante o esforço da recorrente, tenha-se por indemonstrada a mácula atribuída ao acórdão.

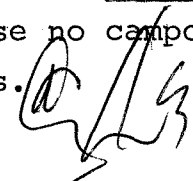
Com efeito, o voto condutor da decisão, no particular, proclamou:

"A correção monetária é mero ajustamento formal da representação monetária à realidade econômica. Não representa acréscimo real de valor. A apelação aponta, a respeito, a seguinte afirmativa do eminente Ministro OSWALDO TRIGUEIRO, no RE - 71.158, em que se confirmou decisão deste Tribunal em caso idêntico:

"Procura-se, com a correção monetária, apenas dar ao capital o mesmo valor que tinha quando do negócio. Nada se lhe acrescenta; portanto, nenhuma renda há" (fls. 80) fls. 95.

Vê-se, deste modo, que o aresto está harmônico com o entendimento do Pretório Excelso, no sentido de que a correção monetária não constitui renda, o que basta à evidência do acerto da interpretação dada à lei de regência da espécie."

O disposto nos invocados artigos 1º e 13, do Decreto-lei nº 1.338/74, não tem qualquer pertinência com a hipótese dos autos, eles limitaram-se a regular como a própria ementa também esclarece, os "incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas", que são parcelas abatíveis da renda bruta e não parcela de rendimento bruto (se no campo da incidência estivesse) ou rendimentos não tributáveis.



Ressalte-se que o art. 13 cuida da correção monetária dos investimentos regulados no diploma legal em comento.

Sem dúvida alguma, todavia, essa regra ainda assim, se inclui naquelas que o mestre PONTES DE MIRANDA chamou de regras jurídicas explicitantes, deixando de inovar o sistema jurídico em vigor.

Como já se disse, para evitar o surgimento de eventuais dúvidas ou ainda para restringir o alcance de normas de incidência, cuja literalidade possa expressar mais do que se deseja, pode o legislador optar por deixar expressa a não incidência, todavia, tal arrolamento nunca será exaustivo a não ser que tenha resolvido estabelecer a abrangência da norma a contrario sensu, ou seja, dizendo que só o fato "x" ou "y" não está sujeito ao tributo, incidindo o tributo sobre os demais.

Ora, evidentemente não é isso o que sucede com as hipóteses elencadas no art. 22, alínea XVII do aludido regulamento do IR., em vigor. Em primeiro lugar porque o Regulamento não seria diploma adequado para fazê-lo; em segundo lugar porque o que se observa das quatro alíneas do inciso é que ele limitou-se a compilar o esclarecido em nada menos de quatro diplomas diferentes. Conseqüentemente, fácil concluir que, além de não se tratar da hipótese aventada, o Regulamento ou qualquer outra norma de menor hierarquia, quando cuidam da não incidência, nada estabelecem, mas sim esclarecem que o comando da norma não abrange este ou aquele fato.

Totalmente injurídica, assim, a afirmação de que as hipóteses arroladas no art. 22, inciso XVII, constituem numerus clausus, dado tal espécie de enumeração ser incompatível com a natureza do instituto da não incidência.

Prova do alegado, temô-la no item 3 da Portaria Ministerial nº 227, de 25.04.1980, a qual no item 3, estabeleceu que

"A correção monetária do preço de alienação, conven-
cionada aos índices fixados para a atualização das

19

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.422

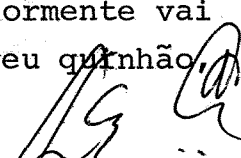
ORTN, não está sujeita à incidência do imposto de renda." (grifamos)

Ora, se percorrermos o texto do Decreto-lei nº 1.510, de 27.12.76, não vamos encontrar qualquer dispositivo nesse sentido, nem mesmo no superveniente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980.

A não incidência não necessita estar inscrita em lei, posto que decorre da natureza jurídica do ato ou fato sobre o qual o imposto não incide, por não constituir-lhe fato gerador, pouco importando que a lei catalogue algumas e não todas as hipóteses de não-incidência, posto que se trata de regras jurídicas explicitantes que não criam direito, senão que simplesmente o enunciam, sem que as hipóteses não enunciadas fiquem adstritas ao tributo.

Acrescente-se que, a prevalecer o entendimento manifestado nos votos do aresto divergente, além de contrariar todo o exposto, ainda seríamos forçados a concluir que aquele que simplesmente pactua a atualização do seu débito, nos termos da desvalorização da moeda fixados pelo Poder Público poderia ser levado ao cárcere por infringir a lei de usura (Decreto nº 22.626/33), o que seria arrematado absurdo; bem como o contribuinte do I.R. - pessoa física - ao receber a sua devolução com a correção reajustada pelos índices da ORTN seria obrigado a incluir a diferença, como juros, na declaração do próximo exercício.

Por todas essas razões, entendo que a correção monetária somente pode integrar a base de cálculo do tributo, quando o principal que ela visa atualizar, integrar o rendimento bruto da declaração de rendimentos, isto é, a atualização decorra da postergação da percepção do rendimento tributável e não quando ela nada acrescenta ao capital empregado, destinando-se apenas a manter o seu poder aquisitivo. No primeiro caso, situaríamos o recebimento de salários, após a discussão judicial do direito a sua percepção. Neste caso a correção recebida pelo assalariado representa parte ou atualização do salário e, como o Fisco também só posteriormente vai retirar o seu percentual, torna-se lógico que receba o seu quinhão.



Acórdão nº CSRF/01-0.422

nas mesmas condições, ou seja, atualizado. Há que distinguir, todavia, a hipótese em que o empregado, após a percepção do salário, resolve deixá-lo na empresa. Neste caso, trata-se-á de aplicação de capital e a correção percebida, enquadra-se-á na segunda modalidade.

Na segunda hipótese, poderíamos enquadrar todos os casos em que a correção monetária visa manter a integralidade do patrimônio (como sucede com o recebimento do principal corrigido, no caso de vendas em prestações) ou do capital emprestado como fonte produtora de receita. Nesta circunstância o recebimento da parcela da correção monetária corresponde à restituição parcial do capital emprestado, que se desvaloriza exatamente do valor referente à correção monetária recebida, por ser esta a desvalorização fixada pelo Poder Público.

Vê-se que a espécie dos presentes autos se enquadra na segunda hipótese pois a correção monetária, visa, apenas, manter a integralidade do principal e o recebimento da correção corresponde a restituição parcial do principal que se desvalorizou na mesma proporção.

Finalmente, ao contrário do que ocorre com a Autoridade Pública que só pode fazer o que estiver expressamente autorizado, ao particular assegura a Constituição Federal no art. 153, § 2º, fazer tudo aquilo que não estiver vedado por lei.

Ora, ao que consta, inexistente lei que vede ao particular a utilização dos índices de correção das ORTN para a utilização de seus compromissos, mesmo que norma vedatória houvesse, a sanção para o seu descumprimento teria de estar prevista em lei, não sendo lícito ao Fisco instituir qualquer sanção a seu talante. De qualquer sorte, a utilização dos índices da ORTN entre particulares é de uso geral, de que são exemplos notórios as operações do sistema financeiro de habitação e as alienações de diversas naturezas, a prazo.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

AMADOR QUEIROLO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR