



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 10 de fevereiro de 1988

ACORDÃO Nº 102-23.028

Curso n.º: 49.619 - IRPF - EX.: 1984

Corrente: WALLY EMYGDIO CANOVA

Corrida: DRF em SÃO PAULO - SP

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA - RENDIMENTOS DA CÉDULA "H" - LUCRO EM TRANSAÇÕES EVENTUAIS COM OURO - É de se reconhecer o direito de corrigir, pelos índices das OTN's diárias, o custo de aquisição de ouro vendido, quando da determinação do lucro tributável na Cédula "H" das transações eventuais com este metal.

REVISÃO DE LANÇAMENTO "EX OFFICIO" - Não fere os artigos 111, 144 e 145 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (CTN) a revisão de lançamento ex officio, se esta revisão estiver assentada em fatos novos dos quais a autoridade lançadora só tomou conhecimento após os lançamentos anteriormente realizados.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WALLY EMYGDIO CANOVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões, em 10 de fevereiro de 1988.

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON

PRESIDENTE

Manoel Alves Arruda Filho
MANOEL ALVES ARRUDA FILHO

RELATOR

Gustavo Ernani C. Dantas
GUSTAVO ERNANI CAVALCANTI DANTAS

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

VISTO EM

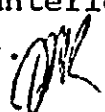
SESSÃO DE: 11 FEV 1988

V.V.

R E L A T Ó R I O

A Declaração de Rendimentos do Exercício de 1984 do interessado neste processo foi submetida a exame, do qual resultou a inclusão na Cédula "H" de um lucro no montante de Cz\$ 73.578,38 apurado pela fiscalização em transações eventuais de compra e venda de ouro aluvionar que foram realizadas pelo contribuinte durante o ano base de 1983, conforme Minuta de Cálculo de f. 67. Deste procedimento resultou o lançamento ex officio do imposto suplementar de Cz\$ 28.269,39 que se acha espelhado na Intimação de f. 71.

2. Inconformado com o lançamento que lhe foi imposto, o notificado apresentou a impugnação de fls. 59/63 na qual preliminarmente diz serem indevidas as sucessivas revisões de lançamentos a que foi submetida a sua Declaração de Rendimentos do Exercício de 1984, porque os seus cálculos estão incorretos e o crédito tributário que não foi constituído até a data do ato de homologação está de definitivamente extinto. Diz mais o impugnante que:

- a) não é, nem habitual nem excepcionalmente, comerciante de ouro e que da operação realizada nem mesmo houve ganho ou substância lucrativa;
 - b) com o advento da Instrução Normativa SRF nº 48/87, que admite considerar, para o cálculo do resultado, o custo de aquisição corrigido monetariamente, há de se aplicar o art. 106 do Código Tributário Nacional, que regula a aplicação da lei a ato ou fato pretérito "em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados";
 - c) para o cálculo do imposto ora cobrado, não foi levado em consideração o recolhimento efetuado, decorrente de lançamento anterior do mesmo exercício, no valor de Cz\$ 1.850,19.
- 

-Acórdão Nº 102-23.028

3. A decisão monocrática de fls. 68/70 rebateu os argumentos da impugnação fundada nas seguintes razões:

"Quanto as questões preliminares, esclareça-se que segundo o art. 173 do Código Tributário Nacional, ainda não extinguiu o direito de a Fazenda constituir o crédito; que a Administração Tributária se reserva o direito de constituí-lo, assim que tiver conhecimento do fato gerador, tantas vezes quanto isso ocorra e que os erros de cálculos cometidos são corrigidos, de ofício ou a pedido do interessado, segundo o que prevê os arts. 147, e parágrafos, 149 e parágrafos, do Código Tributário Nacional e o art. 32 do Decreto 70.235/72.

O interessado ao impugnar o presente lançamento, reporta-se a lançamentos anteriores do exercício de 1984.

Quanto ao lançamento que altera os abatimentos, segundo o art. 15 do Decreto 70.235/72 ocorreu a intempestividade da impugnação. Quanto ao lançamento cujos impostos foram recolhidos, segundo o art. 156 do Código Tributário Nacional, não há mais litígio, não sendo, portanto, tais lançamentos objeto da presente decisão. Porém, considerando-os para apuração do presente lançamento em litígio, verifica-se que houve erro de cálculo do imposto lançado às fls. 36, minuta de cálculo às fls. 33, onde não se incluiu o imposto de Cz\$ 1.850,19 apurado em consequência da decisão do processo 10880/005.029/85-63(cópia juntada às fls.66).

Referido cálculo está sendo retificado, de acordo com minuta explicitando todos os lançamentos às fls.67."

4. O mesmo decisório negou procedência à referida impugnação com base nos fundamentos legais e considerandos que a seguir se transcreve:

"Considerando que o lançamento está fundamentado nos art. 20, 39, inciso II; 676 - III, 704 e seus parágrafos e 728 inciso II, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80.

Considerando que o Parecer da CST nº 1.204, de 31.05.84 sobre lucros auferidos por pessoa física na compra e venda de ouro, em seu § 5º, diz que a tributação do lucro porventura obtido dependerá da forma sob a qual o ouro foi negociado e que no caso de aquisição e revenda, desde que eventual, na sua forma bruta, em pó, ou em barras, o lucro resultante, será sempre tributado como rendimentos de cédula "H".

Considerando ainda que segundo o § 8º do referido parecer, não estão sujeitos a correção monetária os custos das aquisições de ouro para efeito de apuração de ganho de capital, por falta de previsão legal;

Considerando que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, conforme art. 144 do Código Tributário Nacional.

Considerando que o lançamento foi baseado na vontade da lei e não na interpretação dela e que da aplicação desta lei, resultou falta de pagamento de tributo, sendo então, inaplicável ao caso, a retroatividade benígna definida no art. 106 do Código Tributário Nacional.

Considerando a retificação dos cálculos efetuados às fls. 67, retificação esta que não altera base legal, valor omitido apurado nem método de cálculo utilizado; tão somente, considera os lançamentos já aceitos pelo interessado."

5. No recurso de fls. 76/83, o impugnante expõe as suas razões de recorrer que a seguir são resumidas:

a) o art. 39 e seu inciso II do RIR/80 estabelece a inclusão na Cédula "H" apenas dos "lucros do comércio e da indústria auferidos por todo aquele que não exerce habitualmente a profissão de comerciante ou industrial". Citando o Dicionário de Aurélio Buarque de Holanda no qual a expressão lucro equivale a ganho, vantagem ou benefício e remetendo ao documento anexado à inicial, no qual demonstra que teve um prejuízo de 3.137.026 OTN's conclui pela aplicação literal a suas operações da disposição do art. 111 do CTN, não havendo nenhum imposto a pagar pela absoluta inexistência do fato gerador;

b) a IN SRF nº 48/87 conceituou o resultado positivo a ser incluído na Cédula "H" das declarações de rendimentos das pessoas físicas que operam com ouro como sendo o valor bruto dessas operações deduzidas as despesas de custódia, corretagens, taxas fixadas pelas Bolsas, bem como o custo de aquisição devidamente corrigido com base no índice de variação diária da OTN na época;

c) que não é esta precisamente a sua situação, visto que adotou a conduta prescrita na referida instrução

Acórdão Nº 102-23.028

normativa ao adquirir os seus lingotes de ouro na Bolsa de Mercadorias com a intermediação de agentes aptos, revendendo-os no mesmo ano com o prejuízo real de 3.137,026 OTN's à DEGUSSA S/A, sediada em Guarulhos - São Paulo, licenciada oficialmente para atuar no ramo;

d) Cita Vicente Rão, em O DIREITO E A VIDA DOS DIREITOS, vol. I, tomo II, pág.368 e o art. 106 do CTN para concluir que a IN SRF nº 48/87 é uma norma interpretativa baixada muito antes do julgamento de sua impugnação e que, portanto, os seus efeitos não de retroagir em proveito do notificado. Desde que esta instrução normativa como complementar da lei que é, à luz do art. 100, inciso I do CTN, não pode deixar de incidir sobre as suas operações com ouro e desde que sofreu prejuízos seria uma antinomia do seu próprio nomen juris o imposto de renda incidir sobre prejuízos;

e) recorre ao princípio universal da isonomia e uniformidade tributária, consagrado no art. 153, § 1º da Constituição Federal para demonstrar que a forma prescrita no art. 41, § 3º do RIR/80, para apuração do lucro nas transações imobiliárias, deve ser adotada pelo aplicador da lei;

f) o fundamento da decisão recorrida no § 8º do Parecer CST nº 1.204, de 31.05.84, não procede, pois se trata também de uma norma explicativa que foi derrogada pela IN SRF nº 48/87 que é mais recente e é hierarquicamente superior ao parecer. Assim as considerações do julgador singular sobre a matéria interpretada são ineptas e injurídicas;

g) a autoridade a quo teria ainda deixado de enfrentar a totalidade das razões do requerente ao restringir num de seus considerandos os argumentos do impugnante ao inciso II deste artigo, quando o certo seria fazê-lo em relação ao inciso I, diminuindo assim o alcance do art. 106 e, em consequência, considerá-lo ina

plicável à lide;

h) desenvolve comentários desde o item 14 até o 21 sobre as várias revisões a que a sua declaração de rendimentos do exercício de 1984 foi submetida, contraditando o apelo que o julgador de primeiro grau fez ao art. 173 do CTN que trata da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Traz a baila a referência ao art. 111 do CTN para lecionar que este artigo autoriza a constituição do crédito tributário, mas não de créditos tributários ininterruptos relacionados com o mesmo exercício fiscal. Transcreve em seguida o art. 145 com seus três incisos para ministrar seu entendimento de que este deve ser o comando da matéria que equivocadamente o Delegado da Receita Federal enquadrou no art. 173 do CTN. Conclui que as condições previstas nos incisos I e II são impertinentes à esta controvérsia e que as do inciso III não ocorreram porque não há nos autos nenhum registro de falsidade, omissão, dolo ou fraude pessoal de terceiro e todos os fatos imprescindíveis ao lançamento estão inscritos na declaração de rendimentos relativa ao Exercício de 1984;

i) portanto, o lançamento de que cuida este feito não tem apoio legal e decorre de um erro de direito. Colaciona trecho no qual Rubens Gomes de Sousa interpreta entendimentos de outros tributaristas sobre a distinção de erro de fato e de direito, admitindo apenas o primeiro como ensejador da revisão de lançamento. Contrapõe ao art. 173 o art. 144 do CTN como regedor deste contraditório, asseverando que este é elemento de proteção legal ao sujeito mais débil da relação tributária contra a revisão de lançamento que é uma espécie de abuso do sujeito ativo, proibido pela letra do art. 144 do CTN;

j) dos itens 24 ao 30 discorre sobre outras autuações



-Acórdão Nº 102-23.028

que não estão em julgamento, mesmo porque já foram liquidadas pelo recorrente, mas que neste recurso serviriam para ilustrar a sua inconformidade com relação aos lançamentos supervenientes inclusive o de que cuida este processo;

k) nos itens 31 e 32 o recursante se insurge contra a cobrança de novo imposto suplementar relativo ao lucro apenas nominal das transações com ouro e à glosa de abatimentos referentes a dois dependentes tendo esta última sido objeto de contradita no Processo nº ... 10880/005.029/85-63 e que neste foi declarada a sua improcedência, em razão de intempestividade da impugnação, prevista no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, no que contrariou o disposto no art. 165, inciso I do CTN. Acenou ainda com o art. 153 e seu § 3º da Constituição Federal vigente e com o art. 145 do Código Tributário Nacional para acusar a decisão de ter modificado fato jurídico perfeito e precluso.

l) ataca ainda o decisório por não lhe ter dado a oportunidade de esclarecimentos de que trata o art. 677 e seus §§ 1º e 2º do Decreto nº 85.450/80, mediante a qual teria minorado a sua situação fiscal;

m) como supedâneo de seu caso que tem a particularidade de ter apresentado resultado negativo, traz a lume um artigo publicado no "O Estado de São Paulo", de 11.10.87, no qual o jurista Bulhões Pedreira defende a intributabilidade dos resultados ainda que positivos de transações eventuais com ouro por falta de provisão legal.

É o relatório.

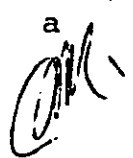


VOTO DO CONSELHEIRO MANOEL ALVES ARRUDA FILHO, RELATOR:

Antes de adentrarmos no exame de mérito do recurso, de toda oportunidade seja exposta a nossa discordância com o entendimento manifestado pelo recorrente, no sentido de que teria havido erro de direito nas últimas revisões de suas declarações de rendimentos, o que por si só seria bastante para ser declarada a ilegalidade dos lançamentos supervenientes à primeira revisão.

Diferentemente dessa postura, estamos convictos de que não configura erro de direito a revisão baseada em fatos novos dos quais a autoridade lançadora venha a tomar conhecimento após consumado o lançamento originário de uma revisão que lhe é anterior. E não poderia ser de outro modo, visto que, objetivando atingir crescente produtividade nas metas de fiscalização, a administração tributária passou a adotar o que se convencionou chamar fiscalização programada por meio da qual o fisco se preocupa menos com os exames globais dos fatos subjacentes à declaração de rendimentos dos contribuintes, uma prática hoje remota, para se circunscrever a programas específicos de fiscalização, os quais se atêm tão somente a fatos especiais selecionados conjunturalmente. Daí porque se constata a possibilidade de um mesmo contribuinte vir a ter sua declaração de rendimentos de determinado exercício revisada por mais de uma vez, em diferentes momentos e freqüentemente por grupos de revisão distintos, na medida em que a situação econômica do contribuinte, espelhada em sua declaração de rendimentos, seja atingida pelos vários programas de auditoria da Secretaria da Receita Federal (SRF).

No mérito é inegável que a razão está com o recorrente, porquanto o texto da Instrução Normativa nº 48/87 revela um conteúdo interpretativo mais liberal por parte da SRF em relação ao conceito da mais valia apropriada pelas pessoas físicas nas transações com ouro. Neste sentido a orientação nela contida é diametralmente oposta à do § 8º do Parecer CST Nº 1.204, de 31.05.84. Enquanto este restringe o conceito de lucro nas transações com ouro, segundo



Córdão Nº 102-23.028

Órmula vendas menos custo, a instrução normativa evolui para admi-
nistrar a tributação do lucro depois de excluído das vendas o custo de-
vidamente corrigido aos índices da OTN diária.

Todavia o fulcro da questão que se estabeleceu neste
processado se circunscreve praticamente ao acerto ou não dos efeitos
retroperantes desta instrução normativa, publicada no dia 21.04.87,
às operações do recorrente que se processaram em seis datas diferen-
tes no decorrer do ano-base de 1983.

A Instrução Normativa nº 48/87 se enquadra indubitavel-
mente na categoria dos atos de que fala o art. 100, item I, do Cód-
igo Tributário Nacional, porquanto além de normativa ela foi expedida
pelo Secretário da Receita Federal que é uma autoridade administrati-
va. Logo esta instrução há de ser tratada como norma complementar da
lei. In casu ela complementa o disposto no art. 12 e seu § 2º da
Lei nº 154, de 1947, que veio a ser consolidado no item II do art.
39 do Decreto nº 85.450, de 04.12.80. Estes comandos legais assim
dispõem:

Art. 39 - Na Cédula "H" serão classificados a renda e
os proventos de qualquer natureza não compreendidos nas cédulas ante-
riores, inclusive: (Lei nº 4.069/62, art. 52 e Lei nº 5.172/66, art.
43):

I - omissis

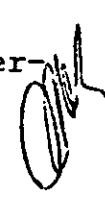
II - os lucros do comércio e da indústria, auferidos
por todo aquele que não exerce, habitualmente, a profissão de comer-
ciante ou industrial;

III - omissis

.....
Quanto à retroatividade de seus efeitos, a Instrução
Normativa nº 48/87, indiscutivelmente, dela não poderia ficar excluí-
da, dado o seu perfeito ajustamento à letra do art. 106 e seu inciso
I da Lei nº 5.172, de 25.10.66 que a seguir se transcreve:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente inter-



Acórdão Nº 102-23.028

pretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - omissis

.....

Da mesma forma não pode o exegeta descurar do mandamento do art. 108 e seu item I do Código Tributário Nacional o qual autoriza a extensão por analogia de conceitos legais próprios à determinação de matéria tributável semelhante a que está enfocada nestes autos, de que são exemplos os permissivos para correção do custo dos bens alienados encontrados no art. 2º do Decreto-lei nº 1.510/76 e no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.641/78, ambos aplicáveis ao cálculo da mais valia, sendo o primeiro nas transações com participações societárias e o segundo nas que se referem a imóveis.

Seria efetivamente uma aberração a incidência de taxa-ção do imposto de renda sobre resultados negativos como a que se consumou neste feito ou sobre parcela do patrimônio conforme se verifica quando a imposição despreza os efeitos da perda de valor da moeda no capital investido. Nesta linha de interpretação acompanho o brilhante voto da lavra do renomado Conselheiro e Presidente desta Câmara no Acórdão Nº CSRF/01-0.754, de 27.08.87, que peço licença para transcrever alguns de seus trechos:

"Lembrou bem o ilustre patrono do recorrente, em sua exuberante argumentação de defesa, o aforismo romano - "ubi eadem legis ratio ibi eadem legis dispositio" - enfatizando que "os mesmos princípios, quando contemplados num ou em vários dispositivos legais, constituem fonte perene que, por intermédio do processo analógico, geram normas não expressas, mas que estão implícitas no sistema jurídico", e que "assim tais princípios pelo referido método de interpretação e integração da ordem jurídica, são estendidos a hipóteses não expressamente previstas em lei, mas que têm a mesma natureza daquelas por ela cogitadas".

E afigura-se-nos óbvio, quer pela antiguidade do texto legal consolidado pelo artigo 39, II, do RIR/80, ante-

Acórdão Nº 102-23.028

rrior a institucionalização da correção monetária, quer pela ausência de disposição expressa quanto à forma de apuração do lucro de comércio a que se refere o aludido preceito, que é necessária, para definição da mais valia ali mencionada, a utilização da analogia, prevista no artigo 108, item I, do Código Tributário Nacional.

Em consequência, é de se integrar ao valor de custo, implícito no cálculo do lucro de que trata o artigo 39, II, do RIR/80, a correção monetária autorizada em preceitos similares da legislação tributária, já enumerados."

Quanto ao fato de não lhe ter sido dada a oportunidade que o art. 677 e seus §§ 1º e 2º lhe dariam para minorar a sua situação, não poderia ter sido outro o comportamento da autoridade revisora, visto que do feito constavam todos os elementos necessários à constituição do lançamento, ficando o fisco em condições de dispensar qualquer solicitação de esclarecimentos com o desideratum de concretizar o lançamento a que se refere este processo.

Respeitante à opinião do Dr. Bulhões Pedreira, trazida à colação, em que pese a sua autoridade como tributarista, dela dissintimos "data vênia" por entendermos que a intributabilidade dos resultados positivos mesmo após a exclusão do custo devidamente corrigido não está fundada na lei, sendo o tratamento tributário ali preconizado uma questão "lege ferenda".

Em face do exposto e de tudo mais que deste processo consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso para admitir a correção monetária do custo de aquisição dos lingotes de ouro, segundo a variação das OTN's entre as datas da compra e da venda destes bens.

Brasília - DF, 10 de fevereiro de 1988.

Mancel Alves Arruda Filho - Relator.