



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMA

Sessão de 27 de agosto de 1987

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.754

Recurso n.º : RD/106-0.023

Recorrente : JOSEPH YACOUN SAFRA

Recorrido : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

RECURSO DE DIVERGÊNCIA: ADMISSIBILIDADE. LUCRO NA VENDA DE OURO EM BARRAS OU LINGOTES: CORREÇÃO MONETÁRIA DO VALOR DE AQUISIÇÃO.

- Não se admite o recurso de divergência com base em julgado que se limita a aplicar a lei a situação fática em que não se vislumbra qualquer semelhança com os fatos e circunstâncias a que alude o Acórdão que se pretende rever.

- É admissível, entretanto, a arguição de dissídio jurisprudencial quando o núcleo da controvérsia gira em torno da intributabilidade da correção monetária, excluída da incidência no Acórdão parâmetro e não admitida no Acórdão revisado sob a alegação de falta de previsão legal.

- A aplicação do critério analógico, previsto no artigo 108, item I, do Código Tributário Nacional, autoriza o reconhecimento do direito de correção monetária do valor de custo para apuração do lucro tributável na cédula H, nos termos do artigo 39, II, do CTN, na hipótese de venda de ouro.

- Recurso conhecido parcialmente e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSEPH YACOUN SAFRA.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, acolher, em parte, a preliminar arguida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para admitir o recurso, apenas, quanto à correção monetária do custo de aquisição e, no mérito, nesta parte, dar provimento ao recurso, para admitir a correção do custo de aquisição dos bens vendidos, pela variação das

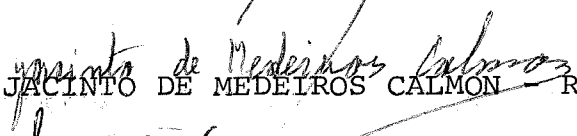
v.v.

OTN's, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF) 27 de agosto de 1987.

  
URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

  
JACINTO DE MEDEIROS CALMON

- RELATOR

  
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:  
WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ANTONIO DA  
SILVA CABRAL, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA,  
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, RUY CRUVI-  
NEL FILHO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, Ausente por motivo justificado o  
Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10880/035.793/84-82

RECURSO Nº: RD/106-0.023

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.754

RECORRENTE: JOSEPH YACOUNB SAFRA

### R E L A T Ó R I O

JOSEPH YACOUNB SAFRA interpõe recurso especial para esta Câmara Superior, com base no artigo 3º, item II, do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, objetivando a reforma do Acórdão nº 106-0.570, de 21 de outubro de 1985, que, por unanimidade de votos, manteve a exigência fiscal decorrente da tributação, na cédula H da declaração de rendimentos relativa ao exercício financeiro de 1981, da importância de Cr\$ 36.227.666,00, correspondente a mais valia verificada por ocasião da venda de ouro em barra por ele levada a efeito.

A decisão de primeiro grau, às fls. 51 e 52, manteve a tributação impugnada, sob os seguintes fundamentos:

"CONSIDERANDO que de acordo com o Código Comercial Brasileiro, art. 191 é considerada prática mercantil "a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes para os revender, por grosso ou a retalho na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso"; deixando claro que a finalidade para a qual o bem foi adquirido é que caracteriza na revenda a prática mercantil; não possuindo esta característica a eventual revenda de bem adquirido com a finalidade de uso pela própria pessoa natural ou por seus familiares.

CONSIDERANDO que o Parecer da CST nº 1204, de 31/05/84, sobre lucros auferidos por pessoa física na compra e venda de ouro, em seu parágrafo, 5º diz, que,

*M.* *je*

Acórdão Nº CSRF/01-0.754

a tributação do lucro porventura obtido dependerá da forma sob a qual o ouro for 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 rendimento na cédula "H".

CONSIDERANDO ainda que no parágrafo 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 está fundamentado no artigo 39 inciso II, 676-III, 678-III e 728 inciso II todos do Regulamento do Imposto de Renda, a provado pelo Decreto nº 85.450/80

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta,

Decido tomar Conhecimento da impugnação, por tempestiva, para, no mérito, INDEFERI-LA."

O Acórdão recorrido está fundamentado no voto do ilustre Conselheiro Dr. Waldir Pires Amorim, assim redigido em sua parte conclusiva:

"A quantia tributada pela repartição está enquadrada na hipótese de incidência do imposto sobre a renda, conforme definida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, por ser produto do Capital. Acresce, ainda, que a autoridade fiscal está tributando simplesmente o diferencial entre o valor de compra e aquele de venda do ouro em barra. Por conseguinte, não se pode argumentar que se esteja tratando o patrimônio do recorrente. A tributação tem que se realizar na cédula "H", face ao que dispõe o artigo 39, inciso II do regulamento baixado pelo Decreto 85.450/80. "Data venia" entendo ser bem clara a redação do inciso II do artigo citado, porque, em primeiro lugar, não exige que o contribuinte preencha os requisitos legais para ser comerciante ou industrial e em segundo lugar, o vocábulo "habitualmente" somente ali existe com o objetivo de estabelecer um marco divisório entre a tributação de tais lucros na pessoa física ou na pessoa jurídica. Cumpre esclarecer, ainda, que no mesmo artigo 39, agora no seu inciso VI, está prevista a tributação dos rendimentos auferidos pelos garimpeiros na venda a empresas legalmente habilitadas de metais preciosos, pedras preciosas e semi-preciosas por eles extraídas.

Finalmente, face à própria redação do artigo 39 do RIR, em seu "caput", podemos concluir que a

7.

ye

Acórdão Nº CSRF/01-0.754

legislação do imposto sobre a renda quando quis minimizar a tributação na alienação de determinados bens estabeleceu formas de tributação especiais, utilizando a correção monetária para aplicação ao preço de aquisição. Ora, tal forma de tributação minimizada veio por decisão do legislador, por considerações sociais e econômicas cujo mérito não nos cabe agora apreciar. Por outro lado, não há de se cogitar da integração da norma, via analogia, por não se tratar "in casu" de ausência de disposição expressa.

Isto posto, voto no sentido de que se tome conhecimento do recurso para, no mérito, negar provimento."

O recurso especial, de fls. 107 a 150, argúi divergência da interpretação dada à lei tributária pelos Acórdãos nº.... 4688, de 11.07.63, da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a nexado de fls. 151 a 152, e nº CSRF/01-0.422, de 16 de março de 1984, anexado de fls. 155 a 164.

As razões do recorrente podem assim ser resumidas: a) as decisões paradigmas, a primeira no sentido de que os lucros nas vendas esporádicas de coisas móveis não estão sujeitos a incidência do imposto de renda, e a segunda de que a correção monetária auferida por pessoa física também não é tributável, por falta de expressa disposição legal, representam a melhor interpretação da legislação tributária ; b) que a tributação das mais valias em nosso direito sempre foi levada a efeito por intermédio de legislação especial, como é o caso da mais valia verificada na alienação de quaisquer participações societárias (Decreto-lei nº 1.510/76), da mais valia verificada na alienação de imóveis (Decreto-lei nº 1641/78), e da mais valia que ocorre nos ganhos auferidos em apurações financeiras a curto prazo (Decreto-lei nº 1494/72); que a regra geral, portanto é de que cada hipótese de mais valia, para ser tributável, depende de legislação especial, do que se depreende que a tributação na venda eventual de ouro constitui matéria de "lege ferenda"; que a mais valia é um ganho derivado, único e exclusivamente, da valorização do capital, verificada por ocasião da alienação do bem; que o artigo 39, item II, do RIR não tem o alcance que lhe emprestou a autoridade julgadora, pois cogitou de lucros de comércio e indústria, que não podem ser confundidos com a mais valia patrimonial decorrente de transações isoladas; que o parecer nº.....

B. p

1.204/84 que alterou o critério de intributabilidade da mais valia patrimonial estabelecido nos pareceres 413/69 e 362/71, ainda que se admitisse "ad-argumentadum" a sua juridicidade, não poderia atingir casos pretêritos ante o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional; que, por outro lado, o Acórdão recorrido, ao deixar de corrigir o capital investido na aquisição dos bens alienados, na realidade tributou o próprio capital; que, assim, o Acórdão recorrido e o paradigma chegam a conclusões diametralmente opostas; que, na hipótese, ante a omissão da lei sobre a tributação de venda de ouro, há que aplicar a analogia, nos termos do artigo 108, item I do Código Tributário Nacional, respeitada a proibição contida no § 1º do referido preceito no que concerne a utilização da analogia para exigência de tributo não previsto em lei, a fim de reconhecer o cabimento da correção monetária como parte do próprio capital, como o fazem o artigo 2º do Decreto-lei nº 1510/76, em relação à venda de participações societárias por pessoas físicas, e o Decreto-lei nº 1641/78 que cuidou da tributação de ganho apurado em decorrência de alienações de imóveis.

De fls. 183 a 185, o ilustre Presidente da Câmara recorrida proferiu despacho admitindo o recurso especial, com base nos dois Acórdãos oferecidos como paradigmas.

De fls. 189 a 193 a Fazenda Nacional ofereceu contra-razões ao recurso, arguindo, como preliminar, a imprestabilidade dos Acórdãos trazidos à colação para a hipótese de divergência prevista no artigo 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, e postulando o não conhecimento do recurso; no mérito, a Fazenda Nacional contesta que se trate de matéria de "lege ferenda", pois a hipótese de incidência existe e está prevista no artigo 39, inciso II do RIR/80, já que não se pode admitir que, em se tratando de venda de ouro, se configure a não incidência ocorrida somente nos casos de venda eventual de bem de uso pela própria pessoa ou por seus familiares; que, por outro lado, sabe-se que a aquisição de ouro é emprego de capital lícito, mas que tem finalidade meramente especulativa, notadamente na quantidade adquirida pelo recorrente (144,5 quilos); que "quem não tem intuito de lucro comercial, mesmo eventual, não usa barra de ouro em lingote e muito menos a vende; que se



Acórdão Nº CSRF/01-0.754

afigura evidente aplicação lucrativa do capital passível de tributação nos lucros obtidos pela revenda do metal; que incide, em consequência, a norma constante do artigo 39 do RIR/80, e por não ser prática habitual e sim eventual caracteriza-se a tipicidade do inciso II; que, por falta de previsão legal, os custos da aquisição de ouro não podem ser objeto de correção monetária para apuração do lucro tributável, pois sujeitos à oscilação e critérios do mercado, escapando aos parâmetros de aplicações sujeitas aos índices de correção monetária admitidos oficialmente pelo Governo.

É o relatório. *gc*

VOTO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

Cabe, de início, apreciar a preliminar arguida pela Fazenda Nacional quanto à imprestabilidade dos Acórdãos trazidos como paradigmas para fundamentar a alegação de disssídio jurisprudencial.

Relativamente ao primeiro Acórdão, de número 4.688, de 11.07.63, cuja cópia se encontra a fls. 151, verifica-se que trata especificamente da venda de dois veículos usados, adquiridos para uso próprio, considerada operação esporádica, não sujeita a incidência do imposto de renda.

E embora o respeitável despacho do ilustre Presidente da Câmara recorrida tenha admitido tal paradigma, com a ressalva de que "embora não se trate, rigorosamente, do mesmo tipo de bem, verifica-se a ocorrência de situação similar", afigura-se nos procedente a objeção levantada pela Fazenda Nacional, no sentido de que, no referido Acórdão, cuida-se de bem de uso pessoal.

Na verdade, além de se tratar de paradigma que recua a mais de duas décadas, circunstância que por si só não impediria a sua aceitação, não configura nitidamente diversidade de interpretação, nem "situação similar", pois compra e venda de barras de ouro, em quantidade superior a 100 quilos, não tem qualquer similitude, tanto pela natureza como pela finalidade, com a compra e posterior venda de dois automóveis, utilizados pelo recorrente.

Se está implícito na aquisição de ouro, em barras ou lingotes, o propósito de especulação e comercialização, comosustenta a decisão recorrida, o mesmo não ocorre na compra de veículos, em quantidade que indica o propósito único de utilização pessoal.

Consequentemente, o Acórdão parâmetro nada mais fez do que confirmar a legislação que se refere a classificação de rendimentos na cédula H, excluindo situação fática que em nada se assemelha a de que tratam os presentes autos.

Esta Câmara Superior, aliás, no Acórdão nº CSRF/01-0.459, de 27 de agosto de 1984, que teve como relator o seu ilustre ex-presidente Amador Oterello Fernández, decidiu, como se

*M.* *jc*

Acórdão Nº CSRF/01-0.754

lê na respectiva ementa, que "não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do Acórdão inquinado".

Oportuna, também, é a transcrição das considerações feitas no voto que fundamentou o Acórdão nº CSRF/01-0.210, de 5 de março de 1982, subscritas pelo ilustre ex-conselheiro Wagner Gonçalves, atualmente Procurador da República.

"Mas, como dito, o pressuposto necessário para a manifestação desta Câmara Superior é a divergência de julgados.

Ora, e a divergência é aferida a partir das circunstâncias que enlaçam os julgados, já que a substância dos casos, dos fatos, deve guardar consonância.

A caracterização das circunstâncias, no caso, é relevante, já que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar embargos de divergência (e muito semelhante ao nosso "recurso de divergência"), tem lecionado do:

"petição que não demonstrou o dissídio, pois é omissa quanto à menção das circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados.

Recurso não Conhecido."

(acórdão de 27.02.1980, Pleno RE. 82.454-SP, Rel. Min. Soares Munõz - publi. pela Lex Editora - jurisprudência do STF, vol. 17.pag.79).

O Min. Rafael Mayer, também da Excelsa Corte, julgando os Embargos de Divergência nº 87.518-RJ, salientou:

"Aqui, como lá, bem se vê, é impossível estabelecer a comparação e deduzir eventual divergência porque as espécies são realmente díspares nas circunstâncias, isto é, nos pressupostos em que assentam as afirmações jurídicas." (grifos não são do original - publ. pela mesma editora, vol. 17, pág. 88).

Longe de mim em dizer o recurso de fls.293/295. não identificou as circunstâncias, que envolvem os acórdãos paradigmas. Entretanto, ao fazê-lo demonstrou que os referidos acórdãos são díspares, porque os fatos e as circunstâncias que geraram as afirmações jurídicas, também o são."

.....

.....

7. *yo*

"Assim, o enunciado genérico do acórdão paradigma não pode servir de acórdão divergente para efeito de justificar a manifestação deste Colegiado.

Os fatos são díspares e as circunstâncias também.

Se circunstância, fundamental na apreciação da divergência, é "tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência" ou que se "agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente" (Malgalhães Noronha, in Direito Penal, Ed. Saraiva, 1ª vol. 1973, pág. 248), não pode haver divergência, quando o núcleo, a base, o centro da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares."

Por idênticos motivos, não vemos no Acórdão de fls. 153, referente a não incidência de imposto de renda sobre a venda esporádica de dois veículos usados, qualquer discrepância de interpretação da lei quanto a tributação de lucros na venda de ouro em barra ou lingote, que justifique, nesta parte, o reexame do Acórdão recorrido.

Assim sendo cabe acolher a preliminar arguida pela Fazenda Nacional quanto a inocorrência de dissídio jurisprudencial no que concerne à tributação de lucro auferido na venda de barras de ouro.

Quanto ao segundo parâmetro apresentado, Acórdão CSRF/01-0.422, de 16 de março de 1984, que alude à falta de disposição expressa para tributação de correção monetária, calculada com base nos índices da ORTN, evidencia, segundo entendo, conflito jurisprudencial, uma vez que o Acórdão recorrido não distingue, para efeito de incidência de imposto, a parcela que constitui mera reparação da desvalorização monetária da que efetivamente representa mais valia. Tributando, em última análise, a correção monetária in sita no suposto lucro na venda de ouro, a decisão recorrida dis sente do Acórdão paradigma que repele a tributação da correção monetária porque "visa manter a integralidade do patrimônio".

Ratifico, pois, neste aspecto, a decisão do nobre Presidente da Câmara recorrida que admitiu o recurso de divergência em relação à correção monetária dos bens alienados, e, em consequência, rejeito a preliminar da Fazenda Nacional quanto à inocorrência do dissídio jurisprudencial sobre a intributabilidade da

7.

correção monetária.

Passo, pois, a apreciar o Acórdão recorrido à luz do paradigma discrepante.

Verifica-se, sem adentrar nos argumentos favoráveis ou contrários à tributação, na cédula H, de venda de ouro em barra, pois a esta altura constitui matéria preclusa, que o dispositivo legal em que se fundamenta a exigência fiscal - artigo 39, II do RIR/80, que consolida o artigo 12, § 2º da Lei nº 154/47 - refere-se a "lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial".

Em 1947, quando instituída tal modalidade de tributação, reputava-se mais valia a diferença entre o valor de aquisição e o de venda, já que a legislação brasileira não cogitava, ante a relativa estabilidade da moeda, de correção monetária.

Não obstante, o conceito de lucro evoluiu na medida em que a inflação tornou imperativa a adoção de índices corretivos para traduzir a nova expressão patrimonial ou monetária decorrente da crescente desvalorização do dinheiro, sem o que se tributaria o próprio patrimônio e não a efetiva mais valia.

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".

Na verdade, como se exemplifica com o disposto no artigo 2º do Decreto-lei nº 1510/76, que estabelece o cálculo do rendimento tributável na venda de participações societárias, ou com

7.

Acórdão Nº CSRF/01-0.754

o que determina o parágrafo 1º do artigo 2º do Decreto-lei nº..... 1641, de 7 de dezembro de 1978, ao definir o lucro tributável na alienação de imóveis, a sistemática do imposto de renda não tributa a mais valia, quer na pessoa física, quer na pessoa jurídica, sem computar no custo do bem alienado a correção monetária apurada até a data da venda.

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

Aliás, na recente Instrução Normativa, nº 48 de 15 de abril de 1987, (D.O. de 21.14.1987), a Secretaria da Receita Federal, disciplinando a tributação de lucro na venda de ouro em barra, lingote ou sob outras formas, na cédula H da declaração de rendimentos, admitiu, como direito do alienante, a correção do custo de aquisição, com base no índice do valor diário da OTN.

Não vejo, pois, como deixar de reconhecer ao recorrente o direito à correção do custo do valor das barras de ouro alienadas, para efeito de cálculo do imposto devido.

Ante o exposto, acolho, em parte, a preliminar arguida pela Fazenda Nacional para admitir o recurso, apenas quanto à correção monetária do custo de aquisição, e, nesta parte, dar provimento ao recurso, para admitir correção do custo de aquisição dos bens vendidos pela variação das ORTN's entre as datas da compra e da venda.

Brasília - DF., 27 de agosto 1987

*Jacinto de Medeiros Calmon*  
JACINTO DE MEDEIROS CALMON RELATOR