



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MJPA

Sessão de 20 de junho de 19 86

ACORDÃO N.º CSRF/ 01-0.658

Recurso n.º RP/104-0.165 e RD/104-0.285

Recorrente FAZENDA NACIONAL e NARCISO TADEU MACIEL BELLO

Recorrida: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

IRPF - CÉDULA H - LUCRO DE COMÉRCIO.

- Não se configura como lucro de comércio, para efeito de classificação na cédula H, o rendimento oriundo da venda esporádica de um único lote de pinheiros adquirido por doação, ainda que o donatário não tenha a propriedade da terra em que estavam localizadas as árvores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e NARCISO TADEU MACIEL BELLO.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial de divergência, apresentado pelo sujeito passivo, e negar provimento ao recurso especial, apresentado pela Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, 20 de junho de 1986.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

JACINTO DE MEDEIROS CALMON - 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, ANTONIO DA SILVA CABRAL, MARINHO MENDES DOMENICI CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, LOU-

V.V

RIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10980/010.453/84-84

RECURSO Nº: RP/104-0.165 e RD/104-0.285

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.658

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL e NARCISO TADEU MACIEL BELLO

R E L A T Ó R I O

A Delegacia da Receita Federal em Curitiba, Paraná, procedeu a lançamento de ofício em nome de Narciso Tadeu Maciel Bello, por declaração inexata relativa ao exercício financeiro de 1981, ano base de 1980, tributando, na cédula H, a importância de Cr\$ 2.000.000 correspondente, a alienação de pinheiros em pé nativos, conforme instrumento particular de 02.06.80, recebidos por doação, na mesma data, como se vê pela escritura pública de fls. valendo ressaltar que o donatário é alienante não era proprietário da terra.

A ação fiscal fundamentou a tributação no artigo 39, inciso II, do RIR/80, e no PN CST 181/80, caracterizando, assim, a importância tributada como "lucro de comércio e de indústria, auferido por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial".

Na impugnação, o contribuinte arguiu que, por força do art. 43, I, do Código Civil, as árvores integram o imóvel a que estejam aderidas, tendo assim a natureza jurídica de bens imóveis, como acessórios do solo; que a tributação deveria ocorrer com base no art. 41 do RIR, isto é, como alienação de bem imóvel; que ainda que se admitisse, para argumentar, que a alienação fosse de bem

Acórdão nº CSRF/01-0.658

imóvel, tratar-se-ia de operação esporádica, isolada, não alcançada pela incidência prevista no art. 39; II, do RIR; que, se lucro tributável houvesse, caberia levar em conta, no mínimo, a inflação oficial pela variação das ORTNs, tendo em vista que o valor da venda foi pago em várias prestações, alcançadas pela desvalorização do cruzeiro; que tendo em vista que considerável parcela foi recebida no ano subsequente (1981), haveria que ser observado o disposto na Instrução Normativa nº 102/82; que, ademais, seria inaplicável a multa de 50%, porque os dados foram colhidos na própria declaração, na qual se fez constar o resultado na venda dos pinheiros, como não tributável (Acórdão nº CSRF/01-0.217/82).

De fls. 37 a 51, foi juntada cópia do Acórdão nº 11.984 da 2ª Câmara do 1º CC.

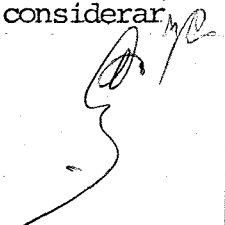
A decisão de 1º grau mantém a exigência, apoiando-se no PN-CST nº 181/70.

No recurso voluntário, o interessado sustenta que, pela alienação das árvores, não houve lucro de comércio, pois ocorreu apenas uma operação esporádica, sem habitualidade e fito de lucro; que o Acórdão nº 102-21.569 de 12.12.84, favorece a tese da recorrente; que, de qualquer forma, é cabível a atualização de custo de aquisição pela variação das ORTNs; que é legal a aplicação da multa de 50%.

Submetido o litígio à 4ª Câmara do 1º CC foi mantida parcialmente a exigência fiscal pelo Acórdão nº 104-5.233, de 20 de agosto de 1985, cuja ementa é a seguinte:

"CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - LUCRO DO COMÉRCIO E DA INDÚSTRIA EM OPERAÇÕES NÃO HABITUAIS - O lucro apurado na venda de árvores em pé, adquiridas por pessoa física, não proprietária do imóvel onde se localizam, classifica-se na cédula "H" da declaração de rendimentos, nos termos do art. 39 II do RIR/80.

CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - LUCROS - Restando comprovado, nos autos do processo, que o sujeito passivo não adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, apenas possuindo título de crédito que o habilite a vir a perceber renda, quando do seu vencimento, somente então se pode considerar



implementadas as condições para que ocorra o fato gerador do imposto de renda."

No aludido julgamento, o recurso foi provido parcialmente, por voto de qualidade, para o fim de considerar a operação realizada como tributável na cédula H, e por maioria de votos foi excluída da tributação, no exercício de 1981, a importância de Cr\$900.000, e ainda por maioria foi mantida a multa de ofício.

O voto vencedor, do ilustre Conselheiro CARLOS WALTER CHAVES ROSAS, reporta-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a venda de árvores para corte e industrialização constitui alienação de coisa móvel; sustenta que, em tal hipótese, o lucro apurado na venda das árvores enquadra-se no disposto no artigo 39, II, do RIR; que não cabe a atualização do valor de aquisição dos pinheiros; que, não obstante, o lucro deve ser desmembrado na proporção das parcelas pagas em época posterior ao ano-base, tanto mais que a escritura pública de compra e venda dos pinheiros vincula os títulos de crédito com a cláusula "pro solvendo".

De fls. 106 a 111, o Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto a 4ª Câmara do 1ºCC interpõe recurso especial com fundamento no artigo 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão na parte em que excluiu da tributação e parte do lucro correspondente aos pagamentos feitos em 1981, recurso acolhido a fls. 112.

De fls. 118 a 140, o sujeito passivo interpõe recurso especial, alegando divergência de orientação em relação à 2ª Câmara do 1ºCC, e invocando os Acórdãos 11.984, de 27.03.74 e 102-21.569, de 12.12.84, anexados aos autos, enfatizando que além de não ter ocorrido lucro de comércio, a transação foi única e isolada, com ausência de intermediação própria do comércio.

De fls. 219 a 222 o sujeito passivo ofereceu contra-razões ao recurso da Procuradoria.

De fls. 225 a 228 o digno Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.



acolhendo, entretanto, como Acórdão paradigma o de número 11.984, de 27.03.74, da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, e rejeitando o Acórdão nº 102-21.569, de 12.12.84, por entender que inexistia divergência pois a hipótese era de exploração de atividade rural, tributável na cédula G, como também decidiu a Câmara recorrida.

De fls. 229 a 234, a Fazenda Nacional ofereceu contra-razões ao recurso especial de divergência.

É o relatório. *mp*

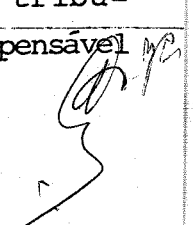
VOTO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR:

Estão em julgamento dois recursos especiais: o primeiro, interposto pela Fazenda Nacional com o objetivo de reformar a decisão "a quo" na parte em que excluiu da tributação no exercício de 1981 a parte do lucro proporcional à parcela paga no exercício subsequente, e o segundo, interposto pelo sujeito passivo, com a finalidade de reformar a parte do Acórdão que tributou o lucro na venda de pinheiros.

A sequência lógica da decisão impõe o julgamento, em primeiro lugar, do recurso interposto pelo sujeito passivo, embora cronologicamente posterior ao da Fazenda Nacional, pois discute a parte central e substancial do crédito tributário.

No que concerne ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, observa-se que este invoca dois Acórdãos da 2ª Câmara do 1º Conselho: um, mais recente, o 102-21.569, de 12.12.84, e o outro, 11.984, de 27.03.74. O primeiro Acórdão mencionado foi rejeitado pelo ilustre Presidente da Câmara recorrida como paradigma, no que concordamos plenamente. De fato, a hipótese de que trata o referido Acórdão é bem diversa da que se focaliza no presente julgamento. Ali se delineava a venda de pinheiros em pé em terreno vendido pelo respectivo proprietário, com reserva das árvores por ele plantadas e cultivadas, circunstância que, segundo entendeu o Colegiado, não desvirtuava a atividade de indústria extrativa vegetal, enquanto no caso vertente se examina a venda de pinheiros em pé, adquiridos por doação, e vendidos imediatamente pelos donatários, que não eram proprietários das terras em que se localizavam os pinheiros.

Quanto ao Acórdão 11.984, de 27.03.84, acolhido pelo ilustre Presidente da Câmara recorrida como paradigma, afigura-se-me evidente a divergência de interpretação da lei tributária, no tocante à caracterização de lucro de comércio auferido por aquele que não exerce habitualmente a profissão de comerciante, pois enquanto o Acórdão recorrido vislumbra na operação de aquisição e venda das árvores em pé, ainda que constitua transação isolada, ato de comércio cujo lucro estaria sujeito a tributação na cédula H, o Acórdão paradigma ressalta que "é indispensável



perquirir se se cuida de vendas esporádicas de bens ou de vendas realizadas com especulação, não obstante sem habitualidade."

Configurada, portanto, a divergência, é de se conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, cujo mérito passo a apreciar.

Entendo que a melhor interpretação da lei tributária foi dada pelo Acórdão paradigma, ao acentuar que não há a incidência de imposto de renda nas transações esporádicas realizadas por pessoas físicas, e, com muito mais razão, na hipótese dos presentes autos, como adiante demonstraremos.

Determina o artigo 39, inciso II, do RIR/80, em que se fundamentou a ação fiscal:

"Art. 39 - Na cédula H serão classificados a renda e os proventos de qualquer natureza não compreendidos nas cédulas anteriores, inclusive: (Lei nº 4.069/62, art. 52, e Lei nº 5.172/66, art. 47):

.....

II) - os lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial (Lei nº 154/47, art. 12, § 2º)."

Embora vigore tal dispositivo há quase quarenta anos, integrado que foi à legislação do imposto de renda brasileira pelo artigo 12, § 2º, da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, raramente é invocado e utilizado como fundamento jurídico para a tributação de rendimentos.

Torna-se difícil, na realidade, estabelecer a caracterização nítida da prática de comércio e indústria não habitual, para quem não exerce a profissão de comerciante ou industrial, já que habitualidade é inerente ao ato de comércio.

Tais sutilezas implícitas nesse preceito legal tem gerado controvérsia, dúvida, ou mesmo a perplexidade que levou o sempre lembrado TITO REZENDE a fazer o seguinte comentário ao referido preceito:

"Não sabemos bem que casos se podem compreender nesse dispositivo mas é fora de dúvida que

lucro numa venda esporádica, feita por um particular (pessoa físicas), não pode ser considerado exercício de comércio."

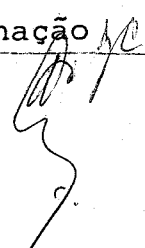
(IMPOSTO DE RENDA - Anotações - Tomo I - 2ª edição - 1953 - pg. 86) - o grifo é nosso.

De fato, se a prática habitual do comércio ou indústria por pessoa física, que não exerce ostensiva e legalmente a profissão de comerciante ou industrial, tem como consequência inarredável a equiparação de tal pessoa natural a pessoa jurídica para fins de tributação, torna-se árduo o equacionamento de hipóteses em que a pessoa física, sem atingir os lindes da habitualidade da atividade mercantil, realize as operações que se rotulem como "de comércio" quer sob o aspecto quantitativo, quer sob o prisma qualitativo.

Quais são e quantas são as alienações efetuadas por pessoa física que podem transmutar o lucro não tributável de vendas esporádicas, em "lucro do comércio"? No que concerne a operações imobiliárias o legislador dirimiu tal dúvida, fixando limites periódicos e o número de alienações que definiriam a equiparação da pessoa física à jurídica, sistema este, aliás, revogado a partir do exercício financeiro de 1984 pelo Decreto-lei nº 2.072/83.

Assim sendo, a aplicação do artigo 12, § 2º, da Lei nº 147, de 25 de novembro de 1947, permanece, como espada de Dâmocles, sobre as pessoas físicas que realizem vendas de maior expressão e volume, que possam ser acoimadas de especulativas, já que a interpretação e aplicação daquela norma tributária, sem critérios definidos, ficou exclusivamente no âmbito da livre convicção da autoridade lançadora ou fiscalizadora, em face das circunstâncias de cada caso.

A hipótese dos autos é bem ilustrativa: o lucro na alienação de pinheiros em pé, de uma só vez, é tributável, segundo o acórdão recorrido porque o alienante não era proprietário da terra; no acórdão rejeitado como paradigma, o lucro na venda de pinheiros não é tributável porque o vendedor fora, mas já não era na ocasião da alienação, proprietário da terra, enquanto no Acórdão parâmetro sustenta-se que o lucro na alienação



esporádica não é tributável.

Voltemos ao litígio em julgamento: os alienantes de pinheiros em pé, entre eles o interessado no presente processo, receberam em doação, portanto por aquisição gratuita, um lote de pinheiros e o venderam a terceiro, de uma só vez.

Consoante o preceito legal que arrima a ação fiscal, a mais-valia resultante de tal venda só seria tributável se caracterizada como lucro de comércio, ou seja se configurado o pressuposto comércio.

Necessariamente é de se indagar, portanto, o que se deve entender como comércio.

Não é demasiado transcrever aqui os concisos conceitos de comércio, lembrados na petição recursal, emitidos por PEDRO NUNES E PLÁCIDO SILVA:

"COMÉRCIO - Conjunto de atos pelos quais obedecendo à lei da oferta e da procura, o intermediário, por profissão habitual, adquire os diversos produtos da natureza e da indústria e os coloca entre os consumidores realizando lucro na permuta.

Complexo de operações repetidas e frequentes, por meio das quais o intermediário, como agente habitual de circulação dos produtos, se incumbe de distribuição das utilidades ao consumidor, com fim especulativo".

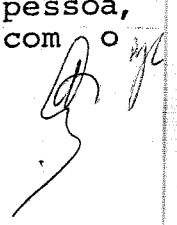
(DICIONÁRIO DE TECNOLOGIA JURÍDICA, 2ª Edição, 1952, pg. 199).

"COMÉRCIO - Juridicamente, significa ou compreende a soma de atos mercantis, isto é, de atos executados com a intenção de cumprir a mediação, característica de sua finalidade, entre o produtor e o consumidor, atos estes que devem ser praticados habitualmente, com o fito de lucro.

A habitualidade e o fito de lucro é que dão no comércio, juridicamente considerado, a seu traço característico:

Ou, como bem assevera VIDARI, são precisamente estes atos de intromissão entre produtores e consumidores, exercidos habitualmente e com fito de lucro, para realizar a circulação das riquezas produzidas, que formam a contextura do comércio na sua acepção jurídica.

Está, assim, na sua acepção etmológica: a aquisição de mercadorias, acumuladas, reunidas por uma pessoa, provindas de várias origens ou procedências, com o



destino de serem vendidas à pessoa que as vai con
sumir".

(VOCABULÁRIO JURÍDICO; Rio, Vol. I, pg. 362).

Analisada à luz de tais conceitos, e ainda que afas
tado o pressuposto da profissionalidade ou habitualidade, não se
vislumbra na alienação efetuada pelo recorrente o menor traço de
comércio.

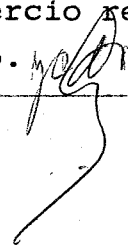
A definição jurídica de comércio, formulada pelo
comercialista italiano VIDARI, mencionada no conceito acima trans
crito de PLÁCIDO E SILVA, reproduzida nas lições do Prof. Inglez
de Souza, que a considera satisfatória, e transcrita por RUBENS
REQUIÃO (CURSO DE DIREITO COMERCIAL 13ª Edição - 1982 - 1º volu
me - pg 5) ressalta que comércio "é o complexo de atos de intro
missão entre o produtor e o consumidor, que, exercidos habitual
mente com fim de lucros, promovem ou facilitam a circulação dos
produtos da natureza ou da indústria, para tornar mais fácil e
pronta a procura e a oferta".

Se excluído, por força do artigo 39, II, do RIR/80,
dentre os três elementos que integram o comércio, segundo a defi
nição de VIDARI, - mediação, fim lucrativo e profissionalidade-,
este último, que implica em habitualidade ou continuidade, care
ceria a operação realizada pelo recorrente do elemento mediação,
uma vez que a aquisição foi a título gratuito (doação) e a venda
efetuada diretamente, de um só vez.

E, como ensinam VALDEMAR FERREIRA e a generalidade
dos juristas, os elementos marcantes do ato de comércio são a me
dição e a especulação, que não coexistem na venda de que trata
a ação fiscal em exame.

De fato a especulação não se caracteriza quando não
há intuito de comprar para vender, e, em consequência, produzir
lucro por tal mediação.

A doação, como contrato unilateral, em que os dona
tários apenas comparecem para aceitá-la, não enseja intuito espe
culativo que autorize a presunção de ato de comércio relativamen
te a posterior venda pelo donatário do bem doado.



Não vemos, pois, como atribuir ao donatário - alienante lucro de comércio, tributável com fundamento no artigo 39, inciso II, do RIR/80.

Cabe, entretanto, uma ressalva, que nos parece necessária e oportuna.

Na verdade, a doação dos pinheiros em pé para venda imediata pelos donatários dissimulou a efetiva doação ou cessão de rendimentos pelo proprietário da terra em que se localizavam os pinheiros, por ele cultivados. E se houve exclusão de tais rendimentos, na declaração do doador, sob a justificativa da doação, a ele unicamente deveria ser imputada a suposta omissão, pois os donatários, como meros beneficiários, nominais ou não, de rendimentos resultantes da venda de pinheiros, ajustada pelo doador, não exerciam atividade agrícola que justificasse a classificação de tais rendimentos na cédula G, nem auferiram lucro do comércio, com demonstrado.

A doação e posterior venda, quase imediata, dos pinheiros foi, portanto um artifício do doador para distribuir rendimentos que deveriam ser tributados na cédula G de sua declaração, produzidos por atividade agrícola por ele desenvolvida.

Não nos resta, outra alternativa, entretanto, se não a de reconhecer a não incidência de imposto sobre a alienação de que trata o presente litígio.

Em consequência das conclusões expostas, é de se negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, já que as mesmas razões que justificam a não incidência de imposto sobre os rendimentos que o Acórdão recorrido julgou tributáveis, prevalecem para excluir da tributação, ainda que com outros fundamentos, a importância expurgada da base de cálculo da exigência pelo referido aresto.

Isto posto, voto pelo provimento do recurso de divergência formulado pelo sujeito passivo, e nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Brasília - DF., 20 de junho de 1986.

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR.