IMPÔSTO DE RENDA — PERDAS EXTRAORDINÁRIAS — REVOGAÇÃO — ATO ADMINISTRATIVO

— Os prejuízos comerciais não se equiparam às "perdas extraordinárias" dedutíveis no lançamento do impôsto de renda; estas são, as perdas imprevisíveis, causadas pelo fortuito ou pela fôrça maior.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Vítor Adalberto Kessler *versus* União Federal
Apelação cível n.º 130 — Relator: Sr. Ministro
ARTUR MARINHO

Vistos, examinados, relatados e discutidos os presentes autos de apelação cível n.º 130, do Rio Grande do Sul, sendo apelante Vitor Adalberto Kessler e apelada a União Federal, no julgamento não tendo tomado parte o Sr. Ministro Macedo Ludolf, em face do constante do art. 72, letra *a*, do Regimento Interno:

Acordam os Ministros do Tribunal Federal de Recursos, em Segunda Turma, por unanimidade de votos, em negar provimento à apelação, conforme o constante das notas taquigráficas anexas.

Distrito Federal, em 31 de outubro de 1947. — *Abner de Vasconcelos*, Presidente. — *Artur Marinho*, Relator.

RELATÓRIO

Vítor Adalberto Kessler (autor-apelante) pretende a inteira reforma da sentença de fls. 68-71, do Juiz Sílvio Wallace Duncan, do Rio Grande do Sul, julgando improcedente a ação por êle intentada contra a União Federal (ré-apelada).

Sócio da firma Aristides Almeida & Cia., em liquidação, o apelante impugna os lançamentos suplementares que a Delegacia do Impôsto de Renda daquele Estado houve de fazer para cobrar-lhe os impostos respectivos correspondentes aos exercícios fiscais de 1935 a 1939, visto como, alega, deduziu as importâncias correspondentes ao declarar suas rendas, porque: *a)* tais importâncias foram perdas extraordinárias que êle teve de pagar àquela razão social; *b)* assim o faz fundado em interpretação administrativa do Primeiro Conselho de Contribuintes e decisão de Ministro de Estado competente, e com adequado entendimento da legislação fiscal, entendimento só modificado depois, por outro Ministro da Fazenda, quando já o ato anterior produzira efeitos regulares para o passado, de modo a escapar sua apreciação, *de meritis*, ao controle do judiciário, salvo ilegalidade que não ocorreu em concreto: o ato administrativo de origem se tornara irrevogável, dado seu discricionarismo (*sensu juris*). Em suma: o prejuízo extraordinário é mesmo dedutível e, no caso, foi deduzido conforme direito positivo, interpretação legítima e em har-

monia com a exata finalidade das leis sôbre impôsto de renda. Em tôrno dêsses fatos e temas o apelante desenvolve extensas considerações em defesa de seu recurso (fls. 73 e segs.), da mesma maneira por que já o fizera em peças anteriores, juntas aos autos (fls. e fls.).

Para inteira elucidação do que se há de julgar, é proveitoso saber como o Dr. Juiz *a quo* situou as questões de interêsse decisório e as ponderou para sentenciar. E' esta a sentença recorrida (fls. cits.), firmada pelo Dr. Sílvio Wallace Duncan:

"Vistos, etc.

"Vítor Adalberto Kessler, comerciante, residente nesta cidade, propôs, contra a Fazenda Federal, esta ação ordinária, pleiteando a anulação dos lançamentos suplementares que a Delegacia do Impôsto de Renda procedeu em maio de 1940, glosando as deduções dos prejuízos que o Autor sofreu na sociedade "Aristides Almeida & Cia., em liquidação", manifestados nas declarações de renda relativas aos exercícios fiscais de 1935, 1936, 1937, 1938 e 1939.

Diz o Suplicante que a glosa daquelas deduções contravém o dispositivo dos §§ 5.º, letra *d*, e 11.º da lei n.º 4 934, de 31 de dezembro de 1925 (que alterou o inciso *c* do item 3.º do art.º 31 da lei n.º 4 625, de 31 de dezembro de 1922, na parte em que permitia a dedução para o cálculo da renda global das *perdas extraordinárias* que não tiverem sido compensadas por seguros ou outras indenizações;

que, além do exposto, as questionadas deduções obedeceram à jurisprudência até então uniforme do 1.º Conselho de Contribuintes e despachos do Delegado Geral do Impôsto sôbre a Renda e do Ministro da Fazenda Senhor Osvaldo Aranha (cf. *Diário Oficial* de 11 de janeiro de 1934) firmando a regra de que: "prejuizos, havidos na liquidação de firmas comerciais das quais o contribuinte é sócio, são dedutíveis de sua renda global";

que, embora não se enquadrassem no conceito de *perdas extraordinárias* os prejuízos mencionados de acôrdo com o julgado do Conselho de Contribuintes, mantendo o ato da Delegacia do Impôsto de Renda, fls, 15, 18, 20v., 23 e 25v., restaria, como ponto incontroverso, na doutrina e jurisprudência fiscais, que o contribuinte que tenha procedido em consonância com as decisões proferidas em última instância pelas autoridades administrativas, não pode ser compelido a fazer quaisquer pagamentos em virtude de nova orientação que se venha a adotar, em substituição de decisões anteriores":

que, portanto, se ao Judiciário também parecer verdadeira a última inteligência dada à lei em exame pelo Ministro da Fazenda, não deve a dita interpretação ser aplicada ao A. com efeito retroativo, porque a revogação dos atos administrativos é sempre recebida *ex-nunc* e jamais *ex-tunc*, e, como conseqüência, a dedução deverá ser confirmada ao menos em relação aos exercícios de 1935, 1936 e 1937, época em que prevalecia a decisão ministerial que a admitia.

O A. instruiu seu pedido com as certidões dos processos de declaração da renda nos aludidos exercícios fiscais; dos lançamentos suplementares cuja

nulidade invoca; das decisões administrativas, referentes aos lançamentos em exame, proferidas pelo Delegado do Impôsto de Renda e Conselho de Contribuintes; e das guias de recolhimento, em depósito, para os efeitos do Decreto-lei n.º 42, dos impostos exigidos.

A R., representada pelo Doutor Procurador da República, alega, na contestação de fls. 41: que o conceito exato de *perdas extraordinárias* fixado pelo legislador no inciso *c* do art.º 31 da Lei n.º 4.625, deve ser sempre subentendido na legislação posterior, citada pelo A., apesar de nesta não se repetir a exemplificação da primeira, fazendo-a derivar de casos fortuitos ou de fôrça maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a êstes, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações; que perdas extraordinárias só poderão ser oriundas de circunstâncias estranhas à natureza do negócio do contribuinte, não sendo de se compreender como de tal natureza as que está sujeito o comerciante nas transações normais de seu negócio;

que, em contraposição à jurisprudência fiscal, que o A. cita, há muitos outros acórdãos, confortando a tese esposada pela contestante.

Êstes, em resumo, os pontos da controvérsia amplamente explanados no memorial do A. que serão examinados a seguir. Não há dúvida de que os prejuízos sofridos pelo A. na sociedade comercial de "Aristides Almeida & Cia." nada tiveram de extraordinário. Êles refogem ao conceito de *perdas* extraordinárias, consignado na legislação fiscal do impôsto sôbre a renda, porque não podem ser admitidos como inesperados nas especulações do comércio.

E' exato que o escopo de lucro se alinha como um dos característicos do comércio, mas não se desfigura o ato de comércio em que falha aquela esperança. Pouco importa que o lucro seja ou não realizado para caracterizá-lo basta a sua probabilidade, o desejo de auferí-lo, por isso que a especulação não assegura o exato da operação, esperando apenas conseguí-lo.

O lucro no comércio, sendo aleatório, jamais se poderá conceituar, como extraordinário, o prejuízo que o comerciante experimente em seus negócios. Êle não espera ter prejuizos, mas basta estar *sempre* adstrito a tê-los, para que se não enquadrem os mesmos entre as *perdas extraordinárias* a que se refere qualquer dos diplomas legais citados pelo Autor. As leis posteriores à de n.º 4.625 não alteram o sentido do preceito contido na letra *c*, item 3.º, do artigo 31 ao ponto pretendido pela A.

As deduções admitidas na renda global são ùnicamente as que a lei menciona, e, entre elas, não se poderá incluir a dedução pretendida.

Por outro lado, enquanto não ocorresse a prescrição, tinha a Ré o direito de rever as declarações de renda e de proceder ao lançamento suplementar para cobrança do imposto devido. Esta faculdade lhe está assegurada pela lei, como se verifica do respectivo regulamento, art. 179 e seus parágrafos, e não podia ser coartada por interpretações inexatas de qualquer autoridade administrativa. Não se pode falar aqui de direito adquirido,

nem de ato irrevogável, porque, na esfera administrativa, todos os atos fiscais podem ser revistos, até que sofram a crítica do judiciário.

Quanto ao impôsto de renda, a reforma de interpretação mais favorável ao contribuinte também não fere nenhum direito adquirido, pois o contribuinte, que paga o impôsto devido, em virtude de interpretação nova, é pela mesma forma onerado, como se desde o princípio essa fôsse a interpretação adotada (Tito Rezende, Manual do Impôsto de Renda, 2.ª edição, pág. 231).

Isso pôsto, e, considerando que os prejuízos havidos pelo A. na sociedade "Aristides Almeida & Cia., nos anos de 1934, 1935, 1936, 1937 e 1938, não podem ser conceituados como *perdas extraordinárias*, para o efeito de serem deduzidos de sua renda global;

Considerando que, não obstante ter sido a dedução dêsses prejuizos feita ao amparo de decisões administrativas, podia a Delegacia do Impôsto de Renda glosá-la ao efetuar a revisão dos lançamentos que lhe deram origem, pois a faculdade de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar só é obstada pela prescrição qüinqüenal contada da terminação do exercício em que se fizer o lançamento primitivo (art. 179, § 1.º, do Regulamento);

Considerando que a dedução pretendida pelo A. não tem assento em lei, e o mais que dos autos consta:

Julgo improcedente a ação intentada e condeno o A. nas custas do processo."

O ponto de vista da ré é o produzido às fls. 93-94, sustentando aquela sentença, que reconheceu sua defesa anterior (fls. 41-45 e 65-66). Ao tempo em que o julgamento do recurso era da competência do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o Sr. Doutor Procurador Geral da República opinou da seguinte maneira (fls. 101):

"A ilustrada sentença fundamentou com muita segurança a tese várias vezes proclamada pela jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal, de que os prejuizos comerciais não são "as perdas extraordinárias" dedutíveis no lançamento do impôsto sôbre a renda, o qual se refere a perdas imprevisíveis, causadas por fôrça maior, por um acontecimento ou fato que não esteja na previsibilidade normal, que não seja de ocorrência comum. A sentença merece, pois, ser confirmada por seus jurídicos fundamentos".

Perante êste Egrégio Tribunal, tornado competente, o Sr. Dr. Subprocurador Geral da República se reportou ao parecer supra transcrito (fls. 104 verso), adotando-o.

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Artur Marinho (Relator): Na legislação brasileira referente ao impôsto de renda sempre foram autorizadas *deduções* nas rendas brutas de contribuinte, desde que as despesas ou verbas respectivas, a deduzir, concorressem ou se tornassem necessárias à percepção do rendimento

tributável. Sem certos gastos explicáveis, o contribuinte não produz, ou produz mais ou menos. Anulada ou diminuída sua capacidade produtiva, extinguir-se-ia ou decresceria o quinhão arrecadável para o erário. Prejuízo para ambos os lados, o que não é o aspirado pelo direito. Foi considerando razões como essas que as leis estatuiram quais as cotas deduzíveis, conciliando legítimos interêsses de contribuinte com os do fisco: possibilitar, estimular e reconhecer *meios* adequados para alcançar *fins* proveitosos.

Já outra coisa é *abatimento*, que, em linguagem comum se confunde com dedução, sem contudo ter o mesmo sentido técnico. O direito impõe a distinção, que não me consta se tenha procurado fazer até agora na prática. Abate-se da renda bruta tudo aquilo que em última análise não é ordinário na formação de *monte-mor* ou o que se torne estritamente inseparável de necessidades de produtor como indivíduo, sem, entretanto, repercutir direta ou imediatamente no negócio atividade ou fonte produtiva do contribuinte.

Na categoria do não ordinário estão as perdas objeto de debate nesta demanda? Não me parece. O qualificativo *extraordinário* nas leis é bem marcante. Prejuízos comuns no comércio, como o oposto incômodo ao lucro, que êsse é o intuito do comerciante ao negociar ou ao praticar atos de comércio como profissional, são elimináveis do bruto no processo de cálculo, rematável em apurado tributável mas não como dedução nem como abate. Já as perdas extraordinárias comportam outro sentido autônomo: em realidade só são mesmos derivados do fortuito ou da fôrça maior, oriundas, pois, de fatos, acontecimentos ou fenômenos imprevistos, acabrunhantes acima do homem e de sua capacidade de prever e prevenir, donde deverem ser abatidos do bruto como uma conduta de profunda justiça que concilia o direito com a vida. O homem se empobreceu, não porque o quisesse ou jogasse discricionàriamente com a sorte; não porque administrasse mal seus negócios, haveres e interêsses, ou resolvesse correr riscos visando lucros que não vieram. Numa situação assim, repito, as perdas são extraordinárias e o abatimento é permitido salvo se o prejuízo foi compensado por seguros ou indenizações. Aliás, êsse último detalhe, posto em ressalva legal, confirma o modo por que aqui se concebe o problema, interpretando a lei ou, mais do que isto, o direito mesmo.

Nem seria necessário que as leis exemplificassem quais as perdas que se contemplam entre as extraordinárias, para serem compreendidas. Uma das primeiras resolveu exemplificar (v.g. art. 31, c, da lei n.º 4.625, 31-12-922) e outra recente, voltou ao critério exemplificativo (art. 20, c, do decreto-lei n.º 4.178, de 13 de março de 1942, com orientação continuada pelo decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 29, c); as que ficaram de permeio consignaram o princípio e isso bastava, até porque, em regra, o exemplo é uma mera maneira de facilitar a inteligência das normas. Exemplos como aqueles não se revogam por leis posteriores que os consignem, destarte ruindo argumentos a respeito. Nem sempre exemplos são taxativos; quando o são, a regra é enumerativa e não pròpriamente exemplificativa, nisso resi-

dindo a diferença de fundo entre alguns conceitos destinados a interpretar leis. Na hipótese dos autos, a primeira daquelas leis era puramente exemplificativa e não enumerativa, taxando casos excludentes de outros. A lei recente voltou a exemplificar para ficar à margem de desentendimentos pessoais variáveis, tais os surgidos quando as leis se tornaram sóbrias, dando lugar a dúvidas fundamentalmente indefensáveis.

Foi no domínio de controvérsia como as que acabo de acentuar que surgiram as interpretações administrativas indevidas, logrando mesmo o beneplácito passageiro do próprio Judiciário, apanhado menos prevenido. Esse último foi o caso do agravo n.º 2.269, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, onde, a meu ver, *data venia*, a idéia de dedução não se destaca da do abate e onde o exemplificativo simples surge como se fôra taxativo;

A interpretação administrativa sem fundo legal não lograria ganhar foros de cidade, nem pode ser invocada como ato administrativo discricionário (sentido técnico) irrevogável, tanto mais quando toca a uma questão de legalidade fundamental pesquisável pelo Judiciário e não a mérito de causa do apelante, gerando-lhe direitos reconhecidos no administrativo. Nesse terreno, a situação em concreto é só esta: o apelante, em que pese ao brilho do seu digno patrono, um expositor de altas qualidades e erudito, pretende que interpretação genérica de autoridades administrativas em um certo momento tome o lugar à lei e a sua orientação escorreita, o que não é de encampar. A questão da boa fé, que conduziria a uma prática de equidade em direito fiscal, é bem outra e aqui não foi posta em causa. Talvez prevalecesse, mas não por iniciativa do Judiciário, não provocado.

Essas razões e as expostas na sentença recorrida, em verdade muito bem lançada, me levam a ratificar a conclusão do ilustre Dr. Juiz *a quo*. Nego provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Henrique D'Avila (Revisor): — Sr. Presidente. Vítor Adalberto Kessler, em suas declarações para o efeito do pagamento do impôsto de renda, dos exercícios de 1935 a 1939, feitas à Delegacia do Impôsto de Renda do Estado do Rio Grande do Sul, pretendeu deduzir, de sua renda global, os prejuízos que sofreu nos anos imediatamente anteriores, com a liquidação da Sociedade Aristides Almeida & Cia., da qual era sócio. A Delegacia do Impôsto de Renda, ao proceder à revisão das declarações do contribuinte em questão, glosou as deduções pretendidas com as seguintes considerações: "foi glosada a dedução — prejuízo em firma, visto não se enquadrar no conceito de perdas extraordinárias, conforme decisão do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, publicada à pág. oito (8) da Revista Fiscal de 1938 e jurisprudência do 1.º Conselho de Contribuintes, formada em vários e recentes acórdãos, como o de número (8.866) oito mil e oitocentos e sessenta e seis, publicado no *Diário Oficial* de 18 de maio de 1940".

Com semelhante entedimento, não se conformou Vítor Adalberto Kessler, que intentou a presente ação ordinária perante o Juízo dos Feitos da Fa-

zenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, para anular o débito fiscal na forma do decreto-lei n.º 42, de 6 de dezembro de 1937, e obter a restituição das importâncias julgadas indevidas e prèviamente depositadas. A ação foi contestada e seguiu seus tramites legais, sendo afinal julgada improcedente pela longa e bem deduzida sentença de fôlhas, datada de 19 de setembro de 1941.

Com essa decisão não se conformou o autor, que apelou. O Dr. Procurador Geral da República opina a fls. pela confirmação da sentença apelada. Como muito bem acentuaram, não só o Dr. Alceu Barbedo, então Procurador da República no Rio Grande do Sul, e que hoje honra êste Tribunal de Recursos como Sub-Procurador Geral, com sua cultura e aprimorada inteligência, mas também o MM. Juiz prolator da decisão apelada, não é possível confundir "perdas extraordinárias" previstas, para efeito de dedução, na letra *c*, item 3.º, do art.º 31 da Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922, com o simples prejuízo sofrido pelo contribuinte no "giro" normal e natural da atividade comercial.

Como "perdas extraordinárias" só se podem conceituar as decorrentes de fatos imprevisíveis ou inesperados como as resultantes de incêndios, inundações, etc., que, não cobertas por seguro, darão, inequivocamente, lugar a dedução na forma da legislação fiscal do impôsto de renda. Parém as perdas resultantes de operações naturais do comércio não são abrangidas pelo favor legal, de vez que tanto essas como os lucros são sempre aleatórios e ocorrentes na atividade mercantil.

Por êsses motivos, nego provimento à apelação, para manter a decisão de primeira instância, inteiramente conforme ao direito e à prova constante dos autos.

VISTA

O Sr. Ministro Abner de Vasconcelos — Srs. Ministros: está em jogo um assunto, do qual não me inteirei completamente, alheio que fui à revisão. E como não quero tolher a possibilidade de um recurso que ainda se vislumbra à parte apelante, deixo, no momento de confirmar, como VV. Excias., a sentença apelada a fim de fazer o estudo do feito. Não altera o julgamento, mas poderá de futuro modificar algum aspecto da sentença. Por isso, determino o adiamento do julgamento.

VOTO

O Sr. Ministro Abner de Vasconcelos: — O apelante, que parece exercer múltiplas atividades profissionais, pretende computar para as deduções do impôsto de renda, e para a apuração global dos rendimentos, o prejuízo verificado em determinada profissão. Como interessado numa firma comercial em liquidação, nos anos de 1935 e 1939, obteve sucessivos prejuízos. O Impôsto de Renda, com a aquiescência do Ministro da Fazenda, descontou êsses prejuízos da renda global do contribuinte.

Acontece, porém, que o sucessor do titular da Fazenda, pensando de modo diferente, autorizou a revisão dos lançamentos, de que resultou a cobrança de impostos, que orçam por Cr$ 40.000,00.

Antes de entrar no mérito da questão, o apelante aprecia a falta de atribuição administrativa do Ministro da Fazenda, para nular atos de seus antecessores.

Em Direito Administrativo, todo ato por sua natureza é revogável, desde que se verifique qualquer vício que o atinja em seus elementos intrínsecos ou extrínsecos. Afirma Temístocles Cavalcanti, in *Direito Administrativo*, vol. 2, pág. 291. O obstáculo que a isso se opõe é a lei. Desde que o contribuinte, anteriormente beneficiado pela dedução do impôsto de renda, não possa opor à União a prescrição que o acoberte, constituindo assim um direito a não ser revisto em seus lançamentos, está latente a faculdade administrativa de decretar a revisão. Foi o que ocorreu com o apelante.

A decisão do Ministro da Fazenda não consolidou direito em relação ao contribuinte. Como especifica Roger Bonard, *Direito Administrativo*, pág. 104, o Ministro pode ter função jurisdicional e, entre nós, há o semi-contencioso administrativo, com recursos normais para aquela autoridade. Fora dêsse aspecto, os atos de administração podem ser alterados, ficando para os prejudicados a via judiciária comum.

Não tem razão jurídica a alegação do apelante. Quanto ao mérito, a lei do impôsto de renda especifica as deduções que cada cédula comporta, mas, além disso, permite ainda uma dedução da renda global.

Para que isso se verifique, a lei condiciona a fatos extraordinários que a doutrina do direito fiscal especifica como tôdas as despesas provenientes de *casos* fortuitos ou de fôrça maior, como incêndio, tempestade, naufrágio, acidentes semelhantes, desde que não sejam compensados por seguros ou indenizações (Plácido e Silva, *Finanças e Direito Fiscal*, pág. 201).

Desde que a lei faz depender de um fato anormal da natureza a imputação de um prejuízo nos lucros de outras procedências, foge a hipótese de o intérprete estendê-la a todos os casos ordinários, em que não se observe êxito econômico nas atividades lucrativas. Mais acertado seria que assim prescrevesse o direito positivo. A sentença que dá à lei o seu verdadeiro sentido objetivo, merece confirmação.

Voto, pois, de acôrdo com o Sr. Ministro Relator.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Depois dos Ministros Relator e Revisor terem proferido votos confirmando a decisão apelada, o presidente adiou o seu voto para a sessão seguinte.

Proferido na sessão de hoje o voto do Presidente, foi negado provimento, por unanimidade, à sentença apelada.