

Sessão de 05 de dezembro de 1995

ACÓRDÃO Nº 102-30.438

RECURSO Nº : 05.790 - IRPF - Exs. 1992 e 1993.

RECORRENTE : MAURO PERRUPATO DA SILVA

RECORRIDA : DRF em Campo Grande, MS

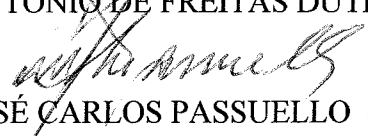
IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -
O artigo 6º da Lei nº 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. **ATIVIDADE RURAL** - Na venda de imóvel rural, a retribuição por conta de pastagens artificiais deve ser considerada, na forma do § 3º, do art. 4º da Lei 8.023/90, resultado da atividade rural e não ganho de capital ou lucro imobiliário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO PERRUPATO DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 1995


ANTONIO DE FREITAS DUTRA - PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR

08 DEZ 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Waldevan Alves de Oliveira, Ursula Hansen, José Clóvis Alves, Sueli Efigênia Mendes de Britto e Júlio César Gomes da Silva.

RECURSO Nº : 05.790

ACÓRDÃO Nº: 102-30.438

RECORRENTE : MAURO PERRUPATO DA SILVA

RELATÓRIO

MAURO PERRUPATO DA SILVA, qualificado nos autos, recorre de decisão do Delegado Regional de Julgamento em Campo Grande, MS, que manteve integralmente exigência de imposto de renda de pessoa física, dos exercício de 1992 e 1993.

A exigência inicial decorreu, segundo a descrição fiscal, a acréscimo patrimonial a descoberto caracterizado por depósitos bancários não justificados e ganhos de capital na alienação de bens e direitos. Os depósitos bancários considerados não justificados correspondem a valores obtido no demonstrativo de fls. 206 a 208. Não foram individualmente discriminados e correspondem à diferença entre o total dos depósitos bancários e a soma dos rendimentos da atividade rural, depósitos efetuados pela empresa Tercom Terraplanagem Ltda. e empréstimos e receita da venda de fazenda e o total dos depósitos bancários relacionados no demonstrativo mencionado. Os ganhos de capital na alienação de bens e direitos foram apurados em alienação da fazenda Chauã de Mont Serrat, a Mauro Leibir M. Borges, Rubens e Masaru Takeuchi e Jotape Agropecuária Ltda., cujos valores não foram anteriormente tributados. Consta do processo recebimentos pela venda, no ano de 1991 e 1992, cujas escrituras foram lavradas em 1992.

A impugnação, tempestiva (fls. 220 a 231), ataca o acréscimo patrimonial alegando ser apenas renda presumida e que depósitos bancários não podem ensejar o lançamento de imposto de renda por não corresponderem ao tipo tributário que origina o tributo e cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Acórdão nº CSRF/01-0.479. Com relação ao ganho de capital medido, a impugnante alega ter havido erro na proporcionalização entre o valor da terra nua e das benfeitorias e pastagens, cujo ajuste elide a tributabilidade da espécie. Pede o cancelamento do feito.



ACÓRDÃO Nº 102-30. 438

A autoridade monocrática, na decisão nº 391/95 (fls. 234 a 238), mantém integralmente a exigência, sob seguinte ementa:

“Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

É tributável a omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários cuja presunção legal não foi elidida pelo interessado.

Ganhos de Capital na Alienação de Imóvel.

Incide imposto no ganho de capital resultante de alienação de imóvel.”

A decisão busca amparo no Acórdão nº 102-22.734 (“Cabe ao contribuinte, quando solicitado, comprovar a origem dos recursos dos depósitos bancários. A falta dessa prova e diante da desproporcionalidade dos depósitos em relação à receita escriturada, está presente o evidente o evidente indício de omissão de receita que autoriza a presunção de sonegação de lucros”) e no artigo 6º, § 5º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990. Lembra o ensinamento de Bulhões Pedreira, referido-se ao efeito prático da presunção legal, que é o de inverter o ônus da prova. Afirma que os depósitos bancários evidenciam sinais exteriores de riqueza, por evidente. Isto com relação à tributação embasada nos depósitos bancários. Com relação ao ganho de capital, reafirma serem corretos os cálculos, que o valor foi adequadamente colhido, quanto à receita e custo corrigido e, relativamente às benfeitorias, cita o acórdão 102-22.173/85 (“BENFEITORIAS - Somente se admitem as benfeitorias como custos se incluídas tempestivamente na declaração de bens correspondentes e comprováveis por documentação hábil e idônea.”). Alerta que a afirmativa de que o contribuinte iria anexar, futuramente, laudo pericial não se concretizou e mantém a exigência integralmente.

O recurso repete as alegações da impugnação, reafirmando que a tributação obrou em equívoco ao tentar alcançar conceito diferente daquele contido na Constituição Federal de renda ou proventos.. Afirma que presunção de renda não é renda. Entende estar o lançamento ferindo os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. Afirma que depósitos bancários, em si e por si mesmos, não são sinais exteriores de riqueza, e não



ACÓRDÃO Nº 102-30 . 438

evidenciam renda auferida ou consumida. Reafirma o contido no Acórdão CSRF/01.0.479 e admite que, em última análise, os valores tributados, considerados não comprovados pela fiscalização correspondem a valor inferior a 10% do total dos depósitos considerados no processo, os restantes abandonados pela fiscalização, por comprovados.

Quanto ao ganho de capital, o recurso reitera a existência de benfeitorias e pleiteia a aceitação das informações contidas na Declaração para Cadastro de Imóvel Rural - DP , prestada ao INCRA, que corroboram sua declaração de bens e invoca a aplicação, nesse sentido da IN CST nº 125/92, art. 8º. Pede o cancelamento da exigência.

Sem preliminares.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 102-30 . 438

VOTO do Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade e interposto tempestivamente, deve, o recurso, ser conhecido.

Assunto de reiterado trato neste Conselho, a tributação de valores referidos a depósitos bancários, sob as diversas formas e capitulações que aparecem, sempre merece atenção. De parte, pela característica de exteriorização de valores financeiros, de certa riqueza, de outro, pela freqüente tributação sem maior aprofundamento na ação fiscal, já que aparenta ser suficiente a constatação da existência de depósitos bancários em montante superior à renda declarada, configurando verdadeira presunção.

No caso particular, a sistemática adotada pela fiscalização pode ser resumidamente descrita como sendo a comparação aritmética entre o montante de depósitos bancários, alinhados na última coluna do demonstrativo de fls. 206 a 208 (este montante chegou a Cr\$ 1.050.206.373,82) e a soma dos rendimentos atribuídos à atividade rural (somaram Cr\$ 101.683.856,00 - consta da declaração de rendimentos, fls. 10, receita de Cr\$ 104.682.426,00) mais a soma dos depósitos efetuados nas contas do autuado, pela empresa Tercom Terraplanagem Ltda. (somaram Cr\$ 180.462.360,01) e empréstimos recebidos e receitas da venda da Fazenda Chauã de Mont Serrat (Cr\$ 707.720.000,00). Estes recebimentos somados montam Cr\$ 989.866.216,01. A diferença de Cr\$ 60.340.157,81 entre os depósitos bancários somados e a soma dos outros itens, foi tributada como “ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO”, sob a forma de “Omissão de receita de rendimentos tendo em vista os Depósitos Bancários Não Justificados por rendimentos isentos, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, efetuados nas contas correntes pessoais do contribuinte,” (transcrevo).



ACÓRDÃO Nº 102-30, 438

Sempre é útil, nas discussões desta matéria, termos presente o texto legal capitulado.

O auto de infração se baseou, taxativamente no art. 1º a 3º e parágrafos e 8º, da Lei 7.713/88, art. 1º a 4º da Lei 8.134/90, e art. 6º e parágrafos da Lei 8.021/90.

Os artigos 1º a 3º da Lei 7.713/88 dizem respeito apenas à tributação em geral e à mensalidade da mesma, não importando em relevante para a presente discussão.

Da mesma forma, os artigos 1º a 4º da Lei 8.134/90 se referem à mesma generalização e mensalização dos arts. 1º a 3º da Lei 7.713/88, não relevantes ao caso.

O artigo 6º da Lei 8.021/90, porém, apresenta interesse decisivo para o deslinde, com seguinte redação:

“Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.

§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º - no arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.



ACÓRDÃO Nº 102-30.438

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.”

A transcrição integral do artigo deveu-se à capitulação genérica no mesmo, sem escolha de qualquer dos parágrafos o que conduz ao entendimento de que ocorreu adotando o sentido contido no artigo, sem ressalvas.

Procedimento histórico, a tributação com base em depósitos bancários sofreu seu maior revés com a edição do Decreto-lei nº 2.471/88, quando o próprio Poder Executivo, patrocinador dos lançamentos, sentindo ser invariavelmente vencido com custas e penalização de sucumbência, tomou a iniciativa de coibir os danosos efeitos de tais lançamentos, sob a seguinte alegação, contida na exposição de motivos:

“A medida preconizada no artigo 9º do projeto, pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que s. m. j., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus da sucumbência.”

Discutiu-se, na época, se o cancelamento determinado no Decreto-lei alcançava apenas os lançamentos já formalizados e o consenso se estabeleceu em torno do alcance à situação, como tal caracterizada, independentemente de o lançamento estar formalizado ou vir a ser constatada a situação tendente à sua formalização, sob pena de



ACÓRDÃO Nº 102-30 . 438

possibilitar à autoridade lançadora simplesmente repetir o lançamento ou formalizá-lo posteriormente para burlar a aplicação da lei.

Apesar de posteriormente, com o advento da Lei nº 8.021/90, se criar a possibilidade de adoção do montante de depósitos bancários como base de arbitramento, perdura até hoje o entendimento de que, dito lançamento, constituído exclusivamente com base em depósitos bancários, não apresenta substância suficiente para sua manutenção, conforme farta jurisprudência e doutrina.

O entendimento do conteúdo legal deve passar por sua interpretação, dentro do possível mediante integração, e nos leva a dois enfoques. O primeiro, a partir da definição do “caput” do art. 6º, que orienta o comando legal.

Assim, trata o artigo 6º da possibilidade que a fiscalização dispõe de arbitrar a renda do contribuinte. Tal possibilidade considera ser o arbitramento admissíveis com base na renda presumida e somente mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza.

A tipicidade que enseja a tributação deve, necessariamente, passar por um processo de arbitramento que tem como pressuposto sinais exteriores de riqueza, sob pena de, na sua falta, utilizar-se de critério baseado em outra constatação, portanto, não previsto no art. 6º.

A integração dos parágrafos do art. 6º, dentro do tipo legal por ele criado, deve ser observado como um procedimento harmônico, objetivo e seqüencial, inclusive com atendimento ao contido no parágrafo 3º.



ACÓRDÃO Nº 102-30 , 438

Infeliz a designação da situação, feita pela fiscalização, ao denominá-la de “acréscimo patrimonial a descoberto”. Mesmo diante de tal impropriedade, estarei tratando-a nos contornos da capitulação legal. Independentemente de não ter sido provado em qualquer momento ter existido acréscimo patrimonial, o que dependeria da mensuração do patrimônio do contribuinte em determinado momento, que não foi produzido em qualquer fase do processo.

Necessário avaliarmos a coincidência entre o conceito de sinal exterior de riqueza contido no § 1º do art. 6º da Lei 8.021/90 e a figura financeira e jurídica do depósito bancário.

Inicialmente diferenciamos a ocorrência de depósitos bancários reiterados durante o período-base com saques, créditos, débitos, transferências e outras operações bancárias correntes do saldo bancário apresentado ao final do período-base. O saldo bancário ao final do período, somado aos demais bens pode caracterizar acréscimo patrimonial, cujo conceito deve ser cristalizado em determinado momento, de forma estática e quantitativa. Assim, um depósito com saque antes do final do período não pode representar acréscimo patrimonial, mas apenas movimentação financeira. Por outro lado, depósito que permanece sob a forma de saldo em conta bancário, ao final do período, pode representar acréscimo patrimonial por compor determinado patrimônio em um momento definido - o final do período - no qual se processa verdadeiro “balanço patrimonial” visando instruir a declaração de bens e rendimentos do contribuinte.

O presente caso não tratou de saldos bancários ao final do período, não podendo, por conseqüência, ser entendidos os depósitos como acréscimo patrimonial. Poderíamos ter acréscimo patrimonial decorrente da utilização dos saldos formados com os depósitos bancários na aquisição de bens ou valores patrimoniais. Não consta do processo que qualquer dos depósitos tenha sido utilizado na aquisição de bens ou valores



ACÓRDÃO Nº 102-30.438

patrimoniais, descabendo portanto a configuração de acréscimo patrimonial. Tivemos, presumidamente, saques ou manutenção de saldos bancários, fatos não esclarecidos no processo. Como não se cogitou de avaliação patrimonial ao final do período, o acréscimo patrimonial deve ser afastado como hipótese provocadora de tributação.

Por outro lado, o montante tributado se obteve por simples soma de valores cotejados com outras somas. A análise da relação indica claramente que os grandes valores, em sua quase totalidade, apresentam conformidade perfeita relação entre o valor do depósito e uma origem de recurso perfeitamente determinada pela fiscalização (ver valores Cr\$ 29.970.000,00, Cr\$ 7.082.000,00, Cr\$ 5.309.222,00, Cr\$ 6.000.000,00, Cr\$ 88.654.776,00, Cr\$ 171.000.000,00, Cr\$ 100.000.000,00, Cr\$ 130.000.000,00, Cr\$ 138.375.000,00, Cr\$ 47.922.408,00 e Cr\$ 138.375.000,00).

Verifica-se evidente movimentação financeira, da qual, avaliada em Cr\$ 1.050.206.373,82, foi considerada regularmente comprovada Cr\$ 989.866.216,01, ou 94,25 %.

Ora, diante de tão significativa regularidade das contas, como foi considerada pela fiscalização, seria de se esperar que o autor do feito aprofundasse a ação fiscal, visando, no mínimo comprovar a existência de qualquer valor de omissão de receita para embasar com indícios a exigência. E tal seria possível. Basta vermos, no levantamento, os três primeiros depósitos indicados como sendo efetuados por terceiros ("Dep ch terc - Sudameris"). O rastreamento indicaria a origem. De outra forma, os desembolsos poderiam ser rastreados, visando comprovar a existência de desembolsos ou gastos caracterizadores de sinais exteriores de riqueza, desde que incompatíveis com a renda declarada.

Resta arrematar com a jurisprudência dominante.



ACÓRDÃO Nº 102-30.438

No Recurso nº 85.353, o Ilustre Relator Conselheiro José Clóvis Alves, diante da constatação no processo de depósitos bancários, entendeu que :”A autoridade enquadrou a situação como sinais exteriores de riqueza, porém, esses sinais precisam evidenciar a renda auferida ou consumida pelo contribuinte, e no processo não ficou provado que o recorrente tenha auferido ou consumido renda acima da regularmente declarada”, e o Acórdão correspondente, nº 102-30.055, foi assim ementado: “IRPF - lançamento com base em depósitos bancários - Os valores depositados em instituições financeiras, por si só, não constituem fato gerador do Imposto de Renda, necessário se faz que a fiscalização prove sinais exteriores de riqueza incompatíveis com os rendimentos declarados pelo contribuinte, que informou corretamente os saldos em suas declarações.”.

No recurso nº 78.233, o Ilustre Relator Conselheiro e Presidente Carlos Emanuel dos Santos Paiva, entendeu na mesma linha, acentuando em seu voto acolhido unanimemente : “Verifica-se, pois que a própria lei veio a definir que o montante dos depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, podem servir como medida ou quantificação para arbitramento da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.” (destaquei). A esclarecedora ementa assim recheou o Acórdão nº 102-29.883 : “IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O artigo 6º da Lei nº 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizados pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte (Ac. 102-28.526/93).”



ACÓRDÃO Nº 102-30.438

Em bem fundamentado voto, no recurso nº 72.518, o Ilustre Relator Conselheiro Kazuki Shiobara, igualmente aplicou a lei no mesmo sentido, de cujo voto extraio : “Restando incomprovado de indício de sinal exterior de riqueza, caracterizado por realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, não há como manter o arbitramento com base em depósitos bancários e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte”. O voto deu origem ao Acórdão nº 102-28.526, assim ementado: “IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O artigo 6º da Lei nº 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.”

Não bastasse a unanimidade apontada, sobre a tributação de depósitos bancários, que de nenhuma forma revestem as condições básicas para admitir a imposição do imposto de renda, por não revestirem a forma de renda e para prestigiar a argumentação do recorrente, que invoca a aplicação do Acórdão CSRF/01.0.479, que repisou a tese contida no Acórdão CSRF/01.0.071, que entendeu que, quando o contribuinte lograr provar a origem, em cada exercício, de razoável proporção dos depósitos bancários, adotado o quantitativo exemplificativo de 90%, considerar-se regular a situação do contribuinte.

No presente caso, não é possível identificar quais os depósitos foram considerados pela fiscalização como não comprovados, em sua origem, porquanto a sistemática adotada considerou apenas os totais anuais. É possível, porém, verificar que os grandes depósitos foram identificados com uma origem, com rigorosa coincidência de valor e data, cuja identificação foi formalizada pela própria fiscalização. Ainda, apenas 5,75 % do total dos depósitos foi considerado como de origem não comprovada, e mesmo assim,



ACÓRDÃO Nº 102-30. 438

nenhuma intimação se ofereceu ao contribuinte para que buscasse, individualmente, a origem de cada valor.

Assim, quanto a este item, tanto por estar o valor contido na margem de flexibilização de comprovação acolhida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como por corresponder a tributação com arbitramento em valor de depósitos bancários não individualizados, sem prova de ocorrência de sinais exteriores de riqueza, a tributação não pode prosperar.

Com relação ao ganho de capital apurado pela fiscalização, algumas considerações devem ser tecidas.

O autor do feito elaborou, em 06.01.95, detalhado termo de verificação fiscal, que deu origem ao auto de infração. Nele podemos acompanhar os procedimentos e a cronologia dos fatos.

A análise do demonstrativo de apuração do ganho de capital (fls. 202 a 205) nos dão a clara visão dos valores e datas envolvidas.

A principal discordância se prende à afirmativa do contribuinte de que as benfeitorias correspondem a proporção elevada na composição do valor do imóvel alienado, enquanto a fiscalização entende ser pequeno seu valor.

O contribuinte indica a declaração sobre o imóvel prestada ao INCRA, enquanto a fiscalização se apóia em dados extraídos da declaração de rendimentos do contribuinte.



ACÓRDÃO Nº 102-30.438

O imóvel foi alienado a três adquirentes, Mauri Leibir Machado Borges, Jotapê Agro Pecuária Ltda. e Rubens Takeuchi.

Uma das partes, aquela alienada a Mauri Leibir Machado Borges está consubstanciada na Escritura Pública de Compra e Venda, firmada em 27.03.92, teve como valor constante da escritura em Cr\$ 201.343.750,00, com ajuste de aproveitamento do valor de empréstimo contraído em 10.11.91 (Cr\$ 170.000.000,00) e pagamento do saldo de Cr\$ 31.343.750,00, no ato. Consta no processo (fls. 49 e 50), cópia do contrato de empréstimo entre Mauro Leibir Machado Borges e Mauro Perrupato da Silva, cujas assinaturas foram reconhecidas em 11.11.91.

Segundo o contribuinte teria havido um empréstimo em 10.11.91 e em março de 1992, mediante a conversão do valor emprestado e mais o recebimento complementar, teria ocorrido uma operação distinta de alienação de parte do imóvel em comento. A fiscalização entendeu que o empréstimo, por alguma razão, foi simples início de pagamento pela venda do imóvel.

No recurso, o contribuinte junta (fls. 252 e 253) Compromisso Particular de Compra e Venda de Imóvel Rural firmado com o Sr. Mauro Leibir Machado Borges. O contrato destinava-se a mostrar que elevado percentual do preço corresponde a pagamento de benfeitorias e pastagens plantadas. O exame do documento, porém, indica tratar-se parte das Fazendas Sertãozinho, Ribeirão da Mateira, Rincão, Angico Retiro e Mateira e correspondente à área de 1.236 ha, a ser desmembrada de área maior. A escritura pública (fls. 130 e 131) refere-se a parte da Fazenda Chauã de Monte Serrat, referente à área de 1.574 ha. A divergência de área pode ser aceita, porquanto consta que a área seria desmembrada, comportando variação. A divergência, porém, na identificação do imóvel, que em nenhum momento foi esclarecida, no processo, me induz a não aceitar como prova a contrato particular juntado. O nº de matrícula constante do contrato particular, que poderia

ACÓRDÃO Nº 102-30 . 438

servir de elemento de ligação, é omitido na escritura pública. Igualmente o recibo de quitação, firmado em 09.04.92, refere-se à Fazenda Chauã de Monte Serrat. Não consta da escritura a existência de benfeitorias.

A segunda parte do imóvel foi vendido a Jotapê Agro Pecuária Ltda., cuja escritura se encontra a fls. 133 a 137. Foi firmada em 26.05.92. Dela não consta a existência de benfeitorias.

A terceira parte do imóvel foi vendida a Rubens Takeuchi, cuja escritura se encontra a fls. 138 a 141. Foi firmada em 06.05.92. Dela não consta a existência de benfeitorias.

O contribuinte (fls. 174 e 175), ao responder intimação efetuada pela fiscalização, informou que valores referentes a pagamentos aos adquirentes da segunda e terceira partes do imóvel correspondiam à alienação de imóvel rural. Relativamente a tais pagamentos não se pode, à vista de tal declaração, aceitar revestir-se de outra forma jurídica.

Relativamente à primeira parte, vendida a Mauro L. M. Borges, o contribuinte afirma: “Contrato de empréstimo de Mauro L. Machado Borges. Esta operação desde outubro/91 vinha sendo discutida como de venda e compra de imóvel rural; no entanto, sua concretização dependia de levantamento topográfico de uma área maior (total da fazenda), o que de fato se concretizou em 1992.” (fls. 175). No recurso abandona tal argumentação e centra-se na comprovação da existência de benfeitorias, procurando provar valor considerável atribuível a elas.

Pode-se, a partir da postura do próprio contribuinte, restringir a discussão à existência de benfeitorias, já que as vendas foram admitidas e comprovadas no processo.



ACÓRDÃO Nº 102-30.438

A apuração do resultado da venda de imóveis rurais encontra regulação na Lei nº 8.023/90, que dispõe no § 3º do art. 4º:

“§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 a 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988”.

A partir deste conceito pode-se concluir que os benefícios incorporados, independentemente de se revestirem de benfeitorias, como pastagens e assemelhados, podem ser considerados valores agregados na atividade agrícola ou pastoril, sendo apenas o valor pago pela aquisição da terra considerado custo para fins de apropriação de lucro imobiliário. Igualmente as benfeitorias de uso agrícola ou pastoril devem integrar o resultado da atividade rural.

A fiscalização, ao considerar apenas os desembolsos declarados como sendo aplicados em benfeitorias (3,105 % do valor das fazendas) foi, sem dúvida parcimonioso. Ainda mais que as declarações constantes da declaração anual de informação prestada à Secretaria da Receita Federal (substituindo ao INCRA) (fls. 221 a 231) aponta o valor considerável, às pastagens plantadas ou melhoradas, de Cr\$ 138.605.000,00.

Considerando-se o valor total das operações, de Cr\$ 709.093.750,00, o valor das pastagens (Cr\$ 138.605.000,00) corresponde a 20% do montante.

A alegação, pela fiscalização de que os documentos de avaliação efetuados pela Prefeitura de Campo Grande (fls. 179 a 182), segundo os quais não constaria benfeitorias decorre do conceito de benfeitoria que as prefeituras adotam para fins de tributação pelo ITBI. São consideradas benfeitorias apenas as edificações. Tanto que no documento de fls. 182, consta a existência de “uma casa de tábuas velha”, e mesmo assim, é indicado no documento o valor zero para as benfeitorias. 

ACÓRDÃO Nº 102-30. 438

Outra dificuldade na avaliação das pastagens, bem como no desembolso para sua formação, reside na metodologia de preenchimento da declaração de rendimentos no formulário próprio para a apuração do resultado tributável na atividade rural.

Não sendo benfeitoria, conforme o conceito aceito pela legislação fiscal (Imposto de Renda), os gastos com pastagens nem sempre são relacionados entre os bens da atividade rural (item 8. do Anexo Atividade Rural), integrando o quadro 3., sob a forma de custeio ou investimento. Assim, a informação sobre o montante gasto se perde mas nem por isso inexistente. Creio que o perfeito preenchimento do anexo deve incluir entre os bens rurais o valor das pastagens, mas tal procedimento não é exigido.

Outra dificuldade se apresenta no critério adotado pela fiscalização, segundo o qual a receita obtida na venda deve ser rateada proporcionalmente ao custo da terra nua e das benfeitorias declaradas. Tal fato não é, necessariamente, verdadeiro, mas no processo não se apresenta outra forma de apropriação, o que me leva a aceitá-lo, mesmo por apresentar bastante coerência com o valor informado no doc. fls. 231. A fiscalização aceitou como custo de benfeitorias Cr\$ 22.017.362,00 (Cr\$ 8.114.742,00 de Mauro Leibir Machado Borges; Cr\$ 8.593.088,00 de Rubens Takeuchi e Cr\$ 5.309.550,00 de Jotapê Agro Pecuária Ltda.), já atualizado monetariamente e o contribuinte informou à Receita Federal Cr\$ 17.970.000

Não tenho dúvidas que é considerável o custo de plantio e manutenção de pastagens, ainda que se comprove a existência de razoável lote bovino bem como indicação (fls. 230 verso) da existência de 2.362 ha de pastagens artificiais.

Não há como negar a existência de inclusão no resultado tributado de parcela destinada a remunerar a venda de pastagens, o que deslocaria o valor da tributação intentada como lucro imobiliário.

ACÓRDÃO Nº 102-30, 438

Entendo, ser excludível do lucro imobiliário, pelo contido na legislação de regência, a parcela correspondente ao valor das pastagens, por se constituir em parcela não classificável como terra nua na forma do § 3º, art. 4º da Lei 8.023/90.

Deve, portanto, ser deduzido da base tributável, o valor de Cr\$ 138.605.000,00.

Tendo havido a tributação sobre ganhos de capital alcançado valores em três data diferentes: Outubro de 1991 Cr\$ 176.842.288,00, Novembro de 1991 Cr\$ 257.287.782,00 e Abril de 1992 Cr\$ 18.997.626,00, é necessário o estabelecimento de um critério que permita alocar a redução, tornando exequível a decisão.

À falta de melhor critério, adotarei o mesmo que a fiscalização considerou ao apropriar o valor das benfeitorias - a proporcionalidade ao valor da venda ou do resultado. Visando facilitar os cálculos, estabelecerei a proporcionalidade em razão da parcela tributável.

Assim, deve ser excluído Cr\$ 54.903.416,00 no mês de outubro de 1991, Cr\$ 78.700.493,00 no mês de novembro de 1991 e Cr\$ 5.811.090,00 no mês de abril de 1992.

As parcelas tributadas de Cr\$ 21.044.138,00 (dezembro de 1991) e Cr\$ 973.224,00 (abril de 1992) não foram questionadas no recurso, não merecendo apreciação neste voto.

Visando simplificar o voto, que deve ser expresso por resumo de valores, tenho que, deverá ser excluído da tributação as seguintes parcelas, relacionadas aos meses a que competirem:

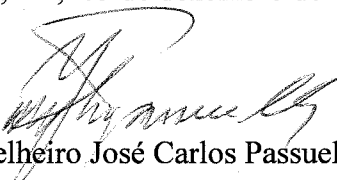


ACÓRDÃO Nº 102-30 . 4 3 8

Exercício	Valor	Identificação	Período Referido
1992	54.903.416,00	Outubro de 1991	Ganho de Capital
1992	78.700.493,00	Novembro de 1991	Ganho de Capital
1992	60.340.157,00	Dezembro de 1991	Depósitos bancários não comprovados
1993	5.811.090,00	Abril de 1992	Ganho de Capital
Soma	199.755.156,00		
Soma Exerc.92	193.944.066,00	Ano de 1991	
Soma Exerc.93	5.811.090,00	Ano de 1992	

Assim, diante do que consta do processo, voto, por conhecer do recurso, para dar-lhe provimento parcial, para excluir de tributação a parcela de Cr\$ 193.944.066,00 no exercício de 1992 e Cr\$ 5.811.090,00 no exercício de 1993.

Brasília, DF, 05 de dezembro de 1995


Conselheiro José Carlos Passuello
Relator