



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34  
Recurso nº. : 134.883  
Matéria : IRPF - EXS.: 1990 a 1995  
Recorrente : ESIOMAR ANDRADE DA SILVA  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2004  
Acórdão nº. : 102-46.238

**NORMAS PROCESSUAIS - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** - A impugnação suspende a exigibilidade do crédito de referência, e inibe o poder de cobrança da Administração Tributária, o que torna inaplicável a prescrição pelo não exercício desse direito.

**IRPF - EXS. 1991 a 1995 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - GANHOS DE CAPITAL** - O ganho de capital havido na alienação de imóvel rural é calculado com referência ao valor da terra nua, quando possível sua distinção nos documentos de referência. As benfeitorias existentes e alienadas em conjunto com a primeira são tributáveis como receita da atividade rural.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESIOMAR ANDRADE DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de prescrição intercorrente, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

FORMALIZADO EM: **26 FEV 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'M' with a long, sweeping tail.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10650.001118/95-34  
Acórdão nº : 102-46.238  
Recurso nº : 134.883  
Recorrente : ESIOMAR ANDRADE DA SILVA

**RELATÓRIO**

Litígio decorrente da exigência de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre rendimentos omitidos pelo contribuinte, e oriundos de (a) atividade rural nos anos-calendário de 1.989 a 1993, (b) de presunção legal de renda caracterizada por acréscimos patrimoniais a descoberto, nos meses de Janeiro, abril e outubro do ano-calendário de 1.991, janeiro, abril, junho e setembro de 1993, e abril, maio, julho, outubro e dezembro de 1.994, e, ainda, de (c) ganho de capital na alienação de bem imóvel, fl. 50, havido no mês de agosto de 1994, conforme detalhado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 02 e 03.

A apuração dos acréscimos patrimoniais pela Autoridade Fiscal foi dirigida, apenas, aos meses em que identificados eventos significativos, motivo para que fosse corrigida por determinação do órgão julgador de primeira instância, em 15 de fevereiro de 2001, como será detalhado mais à frente.

O crédito tributário foi formalizado por **Auto de Infração**, de **31 de outubro de 1.995**, fls. 01, e demonstrativos que o integram às fls. 02 a 22.

O lançamento teve por fundamentação legal os artigos 38, 54 a 65 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 85450/80, artigos 1.º a 22 da lei n.º 8023/90 e 14 e §§ da lei n.º 8383/91, para o primeiro grupo de infrações; os artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7713/88, 1.º a 4.º da lei n.º 8134/90 e artigos 4.º a 6.º da lei n.º 8383/91, combinado com o artigo 6.º e §§ da lei n.º 8.021/90 para o segundo; e os artigos 1.º a 3.º e 16 a 21 da lei n.º



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

7713/88, 1.º, 2.º e 18, I, da lei n.º 8134/90 e artigos 4.º e 52 da lei n.º 8383/91 para o último.

A penalidade de ofício foi **qualificada** com suporte no artigo 728, II, do RIR/80 e 4.º, I, da lei n.º 8.218/91, enquanto a incidência dos juros de mora decorreu dos artigos 9.º da lei n.º 8.177/91 c/c artigos 3.º, I e 30 da lei n.º 8218/91, artigo 54, § 2.º da lei n.º 8.383/91, 38, 1.º, da lei n.º 9.069/95 e 84, § 5.º da lei n.º 8.981/95.

A penalidade pelo atraso na entrega das Declarações de Ajuste Anual foi fundamentada no artigo 8.º do Decreto-lei n.º 1.968/82.

Não conformado com a imposição tributária o contribuinte a impugnou, fls. 97 a 104, trazendo para suporte de suas alegações os documentos juntados às fls. 105 a 123.

Em preliminar solicitou a caducidade do feito para o ano-calendário de 1.989, em virtude de ter sido concretizado após a extinção do prazo legal estabelecido para esse fim, nos termos do artigo 173 do CTN.

Contestou a imposição da multa por atraso na entrega das DAA's relativas ao exercício de 1.991 alegando que uma operação considerada pela Autoridade Fiscal no mês de Dezembro/90 somente teria ocorrido no mês de Janeiro do ano-calendário de 1.991 e citou como fonte desses dados a cópia de nota fiscal e nota promissória da Agroindustrial Pampa Ltda., e que nos demais exercícios inexistiram rendimentos omitidos pois constaram das DAA's entregues em atraso, sem que dos dados declarados resultasse qualquer tributo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

Alegou que os acréscimos patrimoniais foram levantados ao arrepio da lei, uma vez que sujeito à apuração do resultado da atividade rural pela forma escritural, de periodicidade anual.

Protestou contra a apropriação mensal de 1/12 do valor relativo ao abatimento por dependentes argüindo que a dedução permitida não implica em efetiva realização de tais gastos.

Em relação aos acréscimos patrimoniais apurados no ano-calendário de 1.990, exercício de 1.991 alegou que:

(a) Não foi considerada a importância de Cr\$ 1.761.833,34 referente venda de bovinos à Agroindustrial Pampa SA, conforme documento que junta à impugnação.

(b) A aquisição de 120 (cento e vinte) bezerros de Ellio Cabral de Mendonça, valor de Cr\$ 2.604.000,00, foi paga em 15 de fevereiro de 1.991 conforme documento anexado.

(c) A camioneta adquirida em abril, foi quitada em junho, com recursos oriundos da venda de bois ao Frigorífico Quatro Marcos Ltda.

Com esses dados concluiu que, apenas, no mês de fevereiro teria acréscimo patrimonial em valor de Cr\$ 1.828.213,00, mas que no total do ano teria sobra de recursos, se confrontados o total de entradas e saídas.

Em relação ao ano-calendário de 1.993:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

(a) a consideração de gastos mensais a título de dependentes, proporcionais ao quantitativo de meses.

(b) falta de consideração de saldos de caixa que poderiam dar suporte aos gastos efetuados nos meses seguintes.

(c) afirmou que auferiu receitas em montante de Cr\$ 2.855.008,38 enquanto aplicou Cr\$ 920.000,00, e não pode aceitar que haja acréscimo patrimonial não justificado.

Em relação ao ano-calendário de 1.994:

(a) inexistência da aplicação do valor de CR\$ 68.000,00 considerando que constituiu crédito para Élson Queiroz e derivou de Eurípedes Barsanulfo de Andrade adquirente do imóvel rural citado nos itens II a VIII da impugnação. A reforçar essa posição, a procuração estabelecida em 28 de março de 1994 para a efetivação da venda. Concluiu que o valor considerado pela Autoridade Fiscal constituiu recebimento pela venda do imóvel e não entrega de dinheiro a terceiro.

Quanto ao ganho de capital, contestou o custo do bem utilizado para fins de apuração, informando que devem ser consideradas benfeitorias e o preço atualizado constante da DAA do exercício de 1.992. Esta foi apresentada a destempo em 22 de junho de 1.995, fl. 35, a pedido da Autoridade Fiscal.

Informou que essa transação já havia tributada conforme cópia do DARF juntada à peça impugnatória, fl. 110, oportunidade em considerou como custo o preço atualizado do imóvel, neste incluídas as benfeitorias constantes da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1.992, ano-calendário de 1.991.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10650.001118/95-34

Acórdão nº : 102-46.238

Acrescentou que apesar de ter efetuado incorretamente a DAA, as benfeitorias constaram na escritura de aquisição do referido imóvel enquanto outras foram construídas ao longo do período de 11/86 a 03/87, das quais apresenta recibo firmado por Sebastião Mesquita e fotos aéreas tiradas em 1992. Pediu perícia para constatar as referidas benfeitorias.

Esclareceu que outro detalhe a colaborar com sua posição é o fato de ter apresentado declaração cadastral do imóvel para fins do ITR, em 1992, fl. 108, na qual informado que o valor do imóvel era de Cr\$ 91.960.000,00, dos quais Cr\$ 18.392.000,00 se referiam à terra nua. Seguindo esses valores, a terra nua corresponderia a 20% do valor total do imóvel, percentual que deve ser aplicado sobre o preço de venda do imóvel para fins de encontrar o valor da terra nua. Solicitou, além da perícia, autorização para apresentar documentação complementar para comprovar suas alegações.

Essas foram as alegações e justificativas que integraram a peça impugnatória.

Conforme informado no início, a Autoridade Julgadora determinou em 15 de fevereiro de 2.001, a correção do feito, mediante elaboração de demonstrativos da evolução patrimonial que contemplassem todos os meses dos anos-calendário de referência, fl. 130.

Para cumprir essa determinação, a Autoridade Fiscal intimou o contribuinte a apresentar diversos documentos, inclusive aqueles relativos à comprovação da receita da atividade rural declarada, bem assim os referentes às inconsistências apontadas na peça impugnatória, fl. 132.

Considerando os novos documentos e o conjunto de eventos comprovados em cada período, foi elaborada outra evolução patrimonial na qual



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10650.001118/95-34

Acórdão nº : 102-46.238

apurados acréscimos a descoberto nos meses de fevereiro do ano-calendário de 1.991, Cr\$ 1.959.490,11, **reduzidos** aqueles verificados nos meses de **abril e outubro do ano-calendário de 1.991, abril de 1.993, e julho de 1.994;** e **eliminados** aqueles relativos aos meses de **janeiro** do ano-calendário de **1.991, janeiro e junho de 1.993, abril, maio, outubro e dezembro de 1.994**, fls. 182 a 196 e conforme despacho à fl. 199.

Essa alteração foi comunicada ao contribuinte em 12 de abril de 2002, por termo de ciência, e teve manifestação do seu patrono Dimas André Ribeiro, OAB/MG 9.935, recepcionada em 24 de maio de 2002, juntada às fls. 203 a 210.

Nessa oportunidade, protestou pela prescrição intercorrente considerando que o processo ficou parado desde sua manifestação em 18 de dezembro de 1.995 até a sua retomada em fevereiro de 2002.

Julgada a lide em primeira instância em 6 de agosto de 2002, pelo colegiado da Primeira Turma da DRJ/Juiz de Fora, conforme Acórdão DRJ/JFA n.º 1.704, fls. 211 a 221, **o feito foi considerado procedente em parte.**

Nesse julgamento foram consideradas as argumentações constantes da peça impugnatória, enquanto não conhecidas aquelas que integraram a manifestação após a alteração efetivada em momento posterior, em virtude da sua apresentação a destempo.

A correção do preço de custo do imóvel vendido pelos índices de atualização monetária foi justificada pela apresentação da declaração de ajuste anual a destempo e após o início do procedimento de ofício, de acordo com o artigo 7.º e 8.º da IN SRF n.º 39/93.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

Quanto à utilização do valor da terra nua constante da Declaração do ITR/92, justificado que a Autoridade Fiscal agiu de acordo com a disposição legal em vigor à época dos fatos, considerando que essa forma somente foi prevista no artigo 19 da lei n.º 9.393/96 e artigo 8.º da IN SRF n.º 48/98.

Indeferido o pedido de perícia pelo tempo decorrido e pela falta dos requisitos normais ao referido pedido, previstos no artigo 16, IV do Decreto n.º 70.235/72.

Considerado que o recolhimento efetuado pelo contribuinte a esse título deu-se espontaneamente e foi comprovado com o extrato do DARF, fl. 208, motivo para a determinação do cancelamento da correspondente parte do valor exigido a esse título.

Esclarecido no referido julgamento que não houve exigência relativa ao exercício de 1.989, a título rendimentos decorrentes da atividade rural, embora consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 2.

Informado que o regime de apuração da atividade rural obedece ao regime de caixa, segundo o artigo 14, § 2.º da lei n.º 8.383/91, fato que justifica a requisição de dados mensais para apuração do acréscimo patrimonial.

A importância de Cr\$ 1.761.833,00 que foi motivo de protesto do contribuinte para alocação como receita do mês de janeiro, teve justificativa de que a nova apuração efetuada pela Autoridade Fiscal considerou-a nesse mês, fls. 182 e 185.

Quanto aos demais valores da atividade rural, considerado que o contribuinte não comprovou a não observância do regime de caixa e que a Autoridade Fiscal tomou por base os próprios valores declarados a destempo. E,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

uma vez que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram efetuados no prazo em que se encontrava espontâneo, (maior que 60 dias da última intimação), decidido pela manutenção do feito na forma em que erigido, no entanto, levando-se em conta os valores já pagos.

Quanto aos acréscimos patrimoniais colocados os seguintes esclarecimentos e justificativas:

Mantidos os gastos com dependentes, apropriados em cada mês, valor proporcional ao período anual, considerando que foram pleiteados pelo contribuinte nas declarações apresentadas.

As aquisições dos veículos Chevrolet D-20 em abril/91 e abril/93 foram consideradas pagas nas datas das notas fiscais, em face da inexistência de outros comprovantes.

O veículo Gol foi considerado no mês de junho/93, com suporte na DIRPF/95, fl. 45, e no extrato do DETRAN, fl. 70.

Quanto aos demais valores contestados, o autor da diligência acolheu-os na nova apuração dos acréscimos patrimoniais.

A penalidade de ofício foi reduzida para o percentual previsto no artigo 44, I, da lei n.º 9430/96, enquanto a penalidade pelo atraso na entrega das declarações, limitada em 20% do Imposto devido, de acordo com o artigo 27 da lei n.º 9532/97, observado o valor mínimo de 200 UFIR.

As penalidades pelo atraso na entrega das DAA relativas aos exercícios de 1991 e 1993 foram canceladas considerando que as alterações



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

acolhidas eliminaram os impostos apurados nesses períodos enquanto a fundamentação legal não contém imposição de multa quando inexistente imposto.

Os cálculos foram refeitos de acordo com demonstrativo ao final do referido Acórdão, fls. 220 e 221. Assim, restou parcela de imposto equivalente a 54.890,82 UFIR (Ex. 1992, 1.267,63 UFIR, Ex. 1994, 10.104,58 UFIR e Ex. 1.995, 16.083,54 UFIR e ainda, decorrente do ganho de capital em 08/94, 27.435,07 UFIR) e 1.513,60 UFIR de multa por atraso na entrega das declarações (Exs. 1.992 e 1.994).

Não conformado com a dita decisão, o recorrente, ainda representado por seu patrono, no prazo legal fixado ingressou com peça recursal na qual ratificou a ineficácia do feito pelo transcorrer do prazo para a prescrição intercorrente.

Justificou sua posição trazendo para apoio a impossibilidade da suspensão dada pelo artigo 151, III, do CTN permanecer por prazo indefinido, e a determinação contida no artigo 173 do mesmo ato legal. Argüiu que o pedido de informações em 13 de março de 2002 teve o intuito de disfarçar a desídia, pela paralisação do processo por 7 (sete) anos, enquanto a referida decisão não conheceu dos argumentos expendidos em contraposição àquela demanda, mas conheceu da peça impugnatória.

Reforçou seus argumentos com jurisprudência sobre a prescrição e posição da doutrina a respeito da decadência.

Ratificou integralmente a posição defendida na peça impugnatória quanto as questões de mérito.

Arrolamento de bens, fls. 234 a 242, e 245 a 249.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

**V O T O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso foi apresentado com observância dos requisitos de admissibilidade, motivo para que dele conheça e profira voto.

A prescrição traduz a perda do direito de a Administração Tributária cobrar o crédito tributário e se encontra prevista no artigo 174 do CTN<sup>1</sup>.

Desse determinativo legal, uma das condições para que tenha início o prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário, isto é, não basta que esteja formalizado pelo Auto de Infração, mas devem estar esgotadas todas as possibilidades legais de recursos permitidos ao sujeito passivo.

Os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, na forma estabelecida pelo artigo 151, III, do CTN, motivo para que a prescrição não possa ter como início de contagem do seu prazo, o momento em que houve a paralisação do processo durante o período em que se encontra sob análise a peça recursal ou impugnatória. Estando a cobrança do crédito suspensa em decorrência da impugnação, o prazo prescricional não se aplica, o que justifica os termos da lei.

---

<sup>1</sup> CTN - Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34  
Acórdão nº. : 102-46.238

Assim, o marco inicial para contagem do prazo prescricional situa-se na data em que considerado definitivo o crédito tributário, entendendo-se esta aquela em que esgotadas todas as possibilidades de recurso.

A reclamação do recorrente está centrada na ocorrência da prescrição intercorrente que consiste na perda do direito da ação de cobrança pela paralisação imotivada do processo por prazo superior ao de 5 (cinco) anos, tendo marco inicial de contagem a data dessa paralisação.

Estaria fundamentada no artigo 1.º, § 1.º da lei n.º 9.873/99, que dispõe sobre a incidência do prazo para a ineficácia processual administrativa aos processos paralisados em tempo superior a 5 (cinco) anos<sup>2</sup> e na ofensa ao princípio da impulsão administrativa. Porém, a referida lei não se aplica aos processos administrativos que versem sobre matéria tributária, conforme determinado no seu artigo 5.º<sup>(3)</sup>.

Sob outra perspectiva, a análise da tramitação processual constante da capa que externa os registros efetuados em sistema de controle próprio, indica que não houve paralisação em determinada gaveta de órgão da administração tributária, mas que permaneceu no órgão julgador, o que indica espera de disponibilidade de funcionário para proceder à análise e julgamento, desde 8 de janeiro de 1996 a 11 de dezembro de 2.000.

<sup>2</sup> Lei n.º 9.873, de 23/11/99 - Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

<sup>3</sup> Lei n.º 9.873/99 - Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

Deve ser ressaltado que o processo tributário é regido por normas próprias, no caso o Decreto n.º 70.235/72 e a lei n.º 9784/99, e nestas inexistentes dispositivos a amparar a pretensão do recorrente. Destarte, rejeito a questão preliminar.

A atualização dos bens a preço de mercado foi determinada pelo artigo 96 da lei n.º 8383/91. Uma das condições para que o preço de custo do imóvel rural vendido fosse atualizado em nível de mercado na data de 31 de dezembro de 1.991, era a inserção na declaração de bens integrante da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício de 1.992<sup>(4)</sup>, inserida no parágrafo 7.º, "b" desse artigo.

Outra condição decorrente do *caput* do citado artigo é a que estipulava ser obrigatória a entrega da declaração de ajuste anual no prazo legal estabelecido, e, portanto, no exercício financeiro de 1.992, ano-calendário de 1.991.

Assim, como o contribuinte não havia apresentado a DAA e somente o fez em 22 de junho de 1.995, atendendo à solicitação da Autoridade Fiscal, não pode beneficiar-se da avaliação a preço de mercado, nem da referida isenção.

O fato de ter entregado a declaração do ITR/92 no prazo legal, na qual especificou o valor da terra nua desse imóvel, não serve para suprir a condição especificada na lei n.º 8.383/91, motivo para que a pretensão seja rejeitada.

---

<sup>4</sup> Lei n.º 8383/91 - Art. 96. No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês de janeiro de 1992.

§ 1º A diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante de declarações de exercícios anteriores será considerada rendimento isento. (.....)

§ 7º Excluem-se do disposto neste artigo os direitos ou créditos relativos a operações financeiras de renda fixa, que serão informados pelos valores de aquisição ou aplicação, em cruzeiros.

§ 8º A isenção de que trata o §1º não alcança:

a) os direitos ou créditos de que trata o parágrafo precedente;

**b) os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1990, não relacionados na declaração de bens relativa ao exercício de 1991. (Original sem realce)**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

Como bem realçado no julgamento *a quo*, o alegado valor das benfeitorias existentes no imóvel não integrou as despesas de custeio, nem foi oferecido à tributação como receita da Atividade Rural, requisitos exigidos pela Lei n.º 8.023/90, caso correta a afirmativa do recorrente.

A separação do custo do bem vendido em terra nua e benfeitorias constitui prova cujo ônus pertence ao contribuinte e não ao Fisco.

As provas a respeito das benfeitorias constituem-se de uma única declaração prestada por Sebastião Mesquita, informando sobre a construção de cercas, residência, casas de colonos, currais, entre outras, no entanto sem disponibilizar área, valores investidos, valores cobrados entre outros detalhes necessários à caracterização dos serviços prestados. Ainda, como prova, uma foto aérea de um imóvel, que não apresenta referência externa quanto à sua identidade com o imóvel negociado; e a descrição constante na escritura de aquisição e na de venda de casa residencial e demais benfeitorias.

Transcrevo texto constante da escritura de venda, datada de 22 de agosto de 1.994, fls. 115, para melhor esclarecer a respeito das benfeitorias:

"(...) Um Imóvel Rural, situado neste Distrito de União, à Fazenda Varginha, Município e Comarca de Iturama, Estado de Minas Gerais, em duas Glebas assim discriminadas: a 1.ª Gleba com uma área de 87.12.00 há, (...) com benfeitorias de uma casa e parte nas cercas de arame divisórias; (...) e a 2.ª Gleba, com área de 24.20.00 has., sendo 4.84.00 ha de culturas, 07.26.00 ha de cerrados e 12.10.00 has. de campos, com benfeitorias de um rancho de madeira, diversas cercas de arame farpado e lascas (...)."

Como está expresso no documento de venda, havia uma casa e cercas de arame divisórias no imóvel de 87.1.2.00 has., e na outra gleba que compunha a área vendida, 4.84.00 ha de culturas, uma rancho de madeira e cercas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34  
Acórdão nº. : 102-46.238

A declaração do ITR/92, fl. 108, apresentada em 22 de junho de 1.992, conteve o seguinte detalhamento para o valor do imóvel de Cr\$ 91.960.000,00: Construções, instalações e melhoramentos: Cr\$ 32.186.000; Pastagens plantadas e / ou melhoradas: Cr\$ 36.784.000,00; Áreas de florestas naturais: Cr\$ 4.598.000, e terra nua: Cr\$ 18.392.000,00.

Com o devido respeito a outras interpretações, parece-me claro que o imóvel vendido dispunha de benfeitorias em valor significativo e que não foram separadas para fins de cálculo do ganho de capital.

A lei n.º 8.023 foi publicada em 12 de abril de 1.990, e no artigo 4.º determinou que o produto da venda dos bens utilizados na atividade rural constituiria receita de mesma espécie, excepcionando, no entanto, a terra nua<sup>5</sup>.

O artigo 6.º desse ato legal contém definição de investimentos para fins de recepção pela norma<sup>6</sup>.

Essa ordem não impôs limites para sua aplicabilidade apenas às vendas relativas à aquisições de imóveis e benfeitorias realizadas a partir de sua publicação. Conclui-se, portanto, que todas as aquisições anteriores quando

<sup>5</sup> Lei n.º 8.023/90 - Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

§ 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 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. (original sem realce).

<sup>6</sup> Lei n.º 8.023/90 - Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

vendidas em momento posterior à sua publicação estão abrangidas pela referida determinação normativa.

Decorrencia desse ato, a autorização para que as pessoas físicas apropriassem como custos no resultado da atividade rural do exercício de 1.991, o valor do rebanho e as benfeitorias existentes em 31/12/89, atualizados pelos índices constantes da IN SRF n.º 45/90.

A desfavor do contribuinte, o fato de não ter incluído no rol das receitas da atividade rural o valor das benfeitorias integrantes do preço de venda do imóvel.

Considerando os indicativos da presença de bens adicionais à terra nua, deve o produto da venda ser decomposto proporcionalmente entre terra nua e benfeitorias. E, em face da inexistência de laudos, o único documento possível de extrair-se dados para obter os valores das benfeitorias é a Declaração do ITR/92, apresentada antes do início da ação fiscal.

Presume-se que as benfeitorias já existiam no imóvel, motivo para que a proporção seja aplicada a ambos, preço de venda e custo de aquisição.

Segundo a DITR/92, documento apresentado pelo contribuinte à Administração Tributária para fins de cálculo desse tributo e por ela não contestado, pois não consta do processo nenhuma prova em contrário, o valor da terra nua correspondia a 20% (Cr\$ 18.392.000,00 / Cr\$ 91.960.000,00), e esse percentual deve ser aplicado sobre o custo de aquisição e o preço de venda para fins de cálculo do ganho de capital havido na alienação da terra nua.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

Dessa forma, aplicando o referido percentual sobre tais valores teremos: o custo de aquisição resulta em 20% de Cz\$ 200.000,00, em 14/08/86, fls.113 e 114, enquanto o valor de venda, 20% sobre R\$ 93.228,27, fl. 115.

Efetuando os cálculos para verificar o Ganho de Capital, tem-se:

**Custo**

$(CZ\$ 200.000,00 \times 20\%) / 3,9348$  (AD CST 76/91-mês 08/86) ->  
10.165,70 ->  $10.165,70 \times Cr\$ 285,00$  ( AD CST Tab. 2 - mês 12/91) - » Cr\$  
2.897.224,50

$Cr\$ 2.897.224,50 / Cr\$ 597,06$  (UFIR-01-92) -> 4.852,48 UFIR

**Custo da Terra Nua -> 4.852,48 UFIR**

Comparando com o valor de venda em UFIR, e dele deduzindo o custo da terra nua, temos ganho de capital em UFIR:

Ganho de capital =  $\{20\% [R\$ 93.228,27] / R\$ 0,5911$  (UFIR/08-94)]  
UFIR - 4.852,48 UFIR} =  $[31.543,99$  UFIR - 4.852,48 UFIR] = **26.691,51 UFIR**

Como o imóvel foi adquirido em 1986, aplica-se a redução percentual prevista no artigo 18 da lei n.º 7713/88, de 15%.

Logo, redução igual 15%  $(26.691,15$  UFIR) = 4.003,72 UFIR, e que deduzida desse valor resulta ganho de capital tributável equivalente a **22.687,79 UFIR.**

O fato de o contribuinte não ter oferecido o valor das benfeitorias como receita da atividade rural não é motivo para alterar a determinação legal e tributá-lo como ganho de capital.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34  
Acórdão nº. : 102-46.238

Esse posicionamento ocasiona a subsunção à norma de um fato jurídico tributário fictício, ou seja, promove-se a incidência tributária em um evento econômico inexistente. E, em observância ao princípio da tipicidade, é defeso à Autoridade Fiscal impor tributo sobre eventos econômicos que não se subsumem à hipótese de incidência abstrata contida na lei. Assim, caberia à Autoridade Fiscal impor a incidência tributária correta, apropriando as benfeitorias como receita da atividade rural do período e corrigindo a atitude incorreta do contribuinte.

Apesar de não discriminados individualmente os valores das benfeitorias na DAA, foram informados em blocos, na DITR/92, entregue à Administração Tributária, que poderia corrigi-los de ofício, caso entendesse conveniente.

Então, aceitável a tese do recorrente quanto a esse aspecto, com o adendo de que a proporção deve ser aplicada tanto no preço de venda, quanto ao custo de aquisição, dada a ausência de provas.

Considerando esse posicionamento, o feito deve ser alterado para excluir da incidência tributária, ganho de capital equivalente a 90.751,12 UFIR [113.438,91 UFIR (fl. 22) – 22.687,79 UFIR] .

Outras alegações foram dirigidas à apuração dos acréscimos patrimoniais que serviram de suporte à presunção legal de omissão de renda.

A primeira delas é dirigida à apuração mensal da evolução patrimonial considerando que a atividade rural o obrigava à forma de apuração do resultado sob a modalidade escritural, e esta era de periodicidade anual.

A justificativa contraposta pelo julgamento de primeira instância está centrada na tributação dos rendimentos a partir da publicação da lei n.º 7.713/88,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34  
Acórdão nº. : 102-46.238

que ocorre durante o transcurso do período de apuração do Imposto de Renda e não apenas ao seu final. Esclarecido, ainda, que a modalidade de apuração dos resultados da atividade rural não tem qualquer relação com a percepção de outros rendimentos, uma vez que essa atividade tem tributação determinada por lei específica, a lei n.º 8.023/90.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza não incide, apenas, sobre o total dos rendimentos percebidos no período pelo contribuinte, nem se restringe à data em que consolidado o seu fato gerador. A tributação mensal, à medida que os rendimentos vão sendo percebidos, constitui parte daquela resultante da tributação ao final do período, chamada de "ajuste" e antecipação em relação ao lançamento que pode ou não ser efetuado pela Administração Tributária.

Assim, a renda auferida e tributável exsurge somente ao final do ano-calendário, resultante da soma de todos os rendimentos percebidos no período e diminuída das deduções mensais e anuais permitidas. Esse valor constitui o *plus* que exterioriza o conjunto de eventos econômicos subsumido à hipótese de incidência tributária e objeto da busca efetivada pela verificação da Autoridade Fiscal.

E, conseqüência dessa configuração do tributo é que o rendimento tributado em um determinado mês, pode resultar em renda anual inferior ao limite fixado para incidência, fato que gera uma devolução do valor pago antecipadamente.

Então, a renda auferida é composta pelos rendimentos de diversas espécies, entre eles o resultado positivo apurado na atividade rural. Conseqüência óbvia, é que o Fisco tem o dever de verificar, pelos meios disponíveis e entre eles o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

confronto entre disponibilidades e aplicações de recursos, a ocorrência de outros rendimentos, eventualmente não declarados.

Destarte, a razão está com o colegiado de primeira instância, motivo para que a alegação a respeito da impropriedade do levantamento patrimonial não seja aceita.

Protestou, ainda, o recorrente pela falta de base de cálculo para a multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1.991, considerando que a renda omitida caracterizada pelo resultado da atividade adicional ao declarado em função da receita não declarada de Cr\$ 1.761.833,34 não foi recebida no ano-calendário de 1.990, mas em janeiro de 1.991, conforme documentos que juntou à peça impugnatória.

O colegiado *a quo* acatou a alteração para o aspecto temporal do fato jurídico tributário, considerando que a Autoridade Fiscal ao realizar a diligência efetuou essa alteração. Com esse posicionamento, a exigência tributária foi cancelada integralmente para esse ano-calendário, fato que determinou a inexistência de suporte para a multa pelo atraso na entrega da declaração, fls. 217 e 220. Destarte, como a posição está correta porque a pessoa física tem incidência tributária sob o regime de caixa, nenhum comentário adicional deve ser colocado neste voto. Estas justificativas prestam-se para a colocação que tem por suporte o mesmo fato, mas relativa ao exercício de 1.991, mês de janeiro de 1.991.

Outra alegação foi dirigida à contestação da imposição de gastos mensais com dependentes em valor proporcional ao quantitativo de meses do ano sobre o total utilizado como dedução, com justificativa de que a dedução não significa efetivação dos gastos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

Não deixa de ter razão o recorrente quanto à efetividade dos gastos mensais, uma vez que o fato de residir no interior pode permitir um custo menor que o fixado para a dedução pela legislação tributária para manutenção dos dependentes. No entanto, caso este fosse menor que o fixado deveria também ser ele utilizado para esse fim, uma vez que a renda excedente seria tributável.

Devo lembrar, como citado no início, que a renda tributável é a diferença entre o total dos rendimentos e as deduções permitidas. Assim, mesmo autorizado um limite de dedução por dependente, caso o gasto seja menor, a renda excedente será tributável, o que não significa alteração do resultado nesta exigência.

O fato de a Autoridade Fiscal ter apropriado proporção do total em cada mês consistiu em presunção simples, em falta de outros parâmetros para fixar a despesa. Poderia ter alocado todo o gasto ao final do período, no entanto, esse procedimento é contrário à lógica porque não se mantém um dependente apenas no último mês do ano.

Então, considerando que o contribuinte apenas alegou mas não apresentou qualquer prova de que tais custos foram inferiores aos declarados, a tributação deve permanecer na forma utilizada pela Autoridade Fiscal.

A apropriação do valor de Cr\$ 2.604.000,00 a título de pagamento da aquisição de 120 bezerros no mês de fevereiro/1991, fl. 60 e 119, foi transferida do mês de janeiro para fevereiro, conforme demonstrativo à fl. 182. Essa operação foi analisada e mantida pelo julgamento de primeira instância. Logo, não deve ser motivo de análise neste voto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

A quitação do preço de compra da camioneta marca Chevrolet, modelo D-20 Custom S, adquirida junto à Guará Auto Peças S/A conforme NF n.º 2592, de 12 de abril de 1991, foi mantida no mês de Abril, em face da falta de documentos para suportar a alegação de que fora paga no mês de junho/91.

Verifica-se que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, fl. 132, de emissão da Autoridade Fiscal quando da diligência solicitada pela DRJ/JFA, o contribuinte havia solicitado essa comprovação à empresa fornecedora do bem, considerando que não dispunha de comprovantes para sustentar sua alegação, fl.139 e 180.

Como até esta data não houve a juntada desse comprovante, a alegação apresenta-se despida de qualquer prova, motivo para que esse valor seja mantido em termos de acréscimo patrimonial no mês em que emitida a Nota Fiscal. Como essa posição é a mesma do julgamento *a quo*, a posição anterior não se altera nesta oportunidade.

Ao final das alegações relativas ao exercício de 1.992, o recorrente conclui que haveria acréscimo patrimonial apenas no mês de fevereiro/91, mas que o total de recursos do ano supera os custeios e investimentos, fato que evidenciaria a declaração de rendimentos em montante superior aos gastos anuais necessários.

Esse comentário, no entender deste Relator, teve direcionamento à eliminação do teórico acréscimo patrimonial havido, apenas, em fevereiro/91. No entanto, como explicado no início, a incidência tributária do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza ocorre à medida que os rendimentos vão sendo percebidos, motivo para a apuração mensal da evolução patrimonial e que não permite aceitação desse posicionamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34  
Acórdão nº. : 102-46.238

O excesso de aplicações (corroborados por insumos, investimentos, despesas de manutenção, entre outras saídas) em um determinado mês pode evidenciar a percepção de rendimentos não declarados, nem oferecidos à tributação, mesmo havendo sobra de rendimentos tributáveis declarados em mês posterior. Ou seja, não havendo fontes de recursos anteriores, de onde surgiu o dinheiro para cobrir o excesso de saídas em determinado mês, considerando que as sobras de recursos de meses posteriores não se prestam para esse fim ?

Assim, o comentário do recorrente serve apenas como essa espécie de pronúncia da palavra; não é adequado como premissa, nem conclusão.

Em relação ao ano-calendário de 1.993, o recorrente contestou a alocação do valor relativo à aquisição do veículo marca Chevrolet, modelo camioneta D-20, Custom S Turbo, no mês de Abril, alegando que efetivou o pagamento em Maio/93; a aquisição do veículo marca Volkswagen, modelo Gol, que teria sido apropriado em Junho, mas efetivamente paga em Julho/93. Os demais custos apropriados tiveram contestação genérica no sentido de que todas as aquisições estariam cobertas com os recursos declarados, mas que evidenciaram acréscimos patrimoniais em face da apuração isolada inicialmente efetuada pela Autoridade Fiscal.

A diligência efetuada manteve a posição da Autoridade Lançadora considerando a falta de apresentação de outros documentos para fundamentar as alegações. Considerando que a peça recursal não foi acompanhada de novos documentos, não há qualquer alteração na posição anterior, uma vez que apoiada em documentos que integram o processo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

A outra alegação relativa a incorreção na investigação isolada dos acréscimos, que propiciou acréscimo no mês de setembro, foi suprida pela correção do feito pela Autoridade Fiscal que proporcionou a eliminação do referido aumento patrimonial.

Destarte, quanto à renda presumida com suporte nos acréscimos patrimoniais apurados para os meses do ano-calendário de 1.993, deve ser mantida a posição do julgamento *a quo*, considerando a fundamentação adequada na legislação, os documentos que integram o processo e que não houve juntada de novos documentos.

O último aspecto contestado foi a consideração de crédito com Élon Queiroz, em valor de CR\$ 68.000,00, no mês de Abril/94. Esse valor consistiu de recebimento oriundo da venda do imóvel de sua propriedade conforme consta da procuração outorgado em 28 de março de 1994, fl. 109, e do contrato particular firmado entre as partes, fls. 120 e 121.

De acordo com o contrato particular citado verifica-se que o referido valor refere-se ao total do contrato de cessão de 6.349 arrobas líquidas de vacas para Élon Queiroz, em 6 de abril de 1994, conforme escritura de fl. 77, por dois anos e mediante pagamento de igual quantidade. Como não exprime moeda cedida, não constitui aplicação de recursos para fins de evolução patrimonial, e foi corretamente excluída pela Autoridade Fiscal na diligência efetuada.

Conclui-se, portanto, a análise das colocações feitas pelo recorrente, assentadas na peça impugnatória, considerando sua ratificação integral no recurso. Deve a exigência tributária ser mantida na forma determinada pelo julgamento de primeira instância, fls. 10, salvo quanto ao ganho de capital que será reduzido para valor equivalente a 22.687,79 UFIR.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10650.001118/95-34

Acórdão nº. : 102-46.238

As penalidades moratórias devem permanecer limitadas ao percentual de 20%, enquanto a multa de ofício, reduzida ao percentual de 75% em vista da legislação superveniente ser mais benéfica, como justificado no julgamento *a quo*.

Destarte, voto no sentido de rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente com suporte na suspensão da exigência pela interposição de peça impugnatória, e quanto ao mérito, para dar provimento parcial ao recurso e excluir do ganho de capital apurado, a importância equivalente a 90.751,12 UFIR.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA