

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Recurso nº. : 08.797  
Matéria: : IRPF - EX.: 1990  
Recorrente : ANTÔNIO FABIANO CHAVES DE FIGUEIREDO  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 09 DE DEZEMBRO DE 1997  
Acórdão nº. : 106-09.624

**NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - É de se anular o acórdão que decide pela correção de instância, uma vez comprovado que o agravamento procedido no processo principal, que deu causa a decisão, é objeto de processo independente à parte. IRPF - RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Não logrando o fisco infirmar a comprovação apresentada pelo contribuinte, impõe-se reconhecer como justificado o acréscimo patrimonial a descoberto. IRPF - GANHOS DE CAPITAL - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM BENS - A incorporação de bens ao capital social, por ser um ato atípico, não equiparável a ato de comércio ou cessão de direitos, regulada que é por lei especial, que afasta a idéia de lucro, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondente ao valor dos bens, ainda que expressos nominalmente em quantias diversas, pela avaliação feita, deve ser tratada como uma operação de não incidência tributária, que somente foi modificada pelo legislador pela Lei nº 9.249/95.**

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO FABIANO CHAVES DE FIGUEIREDO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, retificar o Acórdão nº 106-08.776, de 14.04.97, para dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, MÁRIO ALBERTINO NUNES e ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS.

  
**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA**  
PRESIDENTE

  
**GENÉSIO DESCHAMPS**  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998  
RP/106-0.428

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, ADONIAS DOS REIS SANTIAGO e ROMÉU BUENO DE CAMARGO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624  
Recurso nº. : 08.797  
Recorrente : ANTÔNIO FABIANO CHAVES DE FIGUEIREDO

**RELATÓRIO**

Retornam a esta Câmara os presentes autos, que foi objeto de apreciação através do Acórdão nº 106-08.776, de 14.04.97, tendo em vista o despacho de nº 106-0.736, de 26.07.97, no sentido de que este relator, à vista do que expusera, emitisse pronunciamento e, se fosse o caso, fosse proposto a sua submissão a novo julgamento. É o que proponho.

É que através do Acórdão nº 106-08.776, de 14.07.97, pelo que até então continha o processo, constatou-se o agravamento da exação fiscal que dele era objeto, sem qualquer referência ou evidência de que tal agravamento teria sido levado a outro processo. Em conseqüência, decidiu-se pela correção de instância, determinando-se a remessa dos autos à repartição de origem para que as razões de recurso fossem apreciadas como impugnação.

Posteriormente, entretanto, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, através do despacho de fls. 265, esclareceu que o agravamento foi objeto de outro processo, que foi impugnado pelo contribuinte e já juntou a decisão de primeira instância exarada no mesmo (fls. 262 a 264).

Daí o despacho nº 106-0.736 (fls. 266), que leio em sessão.

Portanto, a vista do exposto, verificou-se que a decisão exarada no Acórdão em questão não foi adequada, devendo ser revista, a teor do art. 26 da Portaria MEFP nº 537/92, por isso a determinação da inclusão deste processo em nova pauta de julgamento.

Para todos os fins e efeitos repito, aqui os termos do relatório que deu origem ao Acórdão em comento, como parte integrante deste:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

**ANTÔNIO FABIANO CHAVES DE FIGUEIREDO**, já qualificado neste processo, não se conformando com a decisão de fls. 229 a 236, exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), da qual tomou ciência, por AR, em 25.01.96, protocolou recurso dirigido a este Colegiado em 23.02.96.

Versa a presente questão sobre dois aspectos relativos ao imposto de renda de pessoa física do exercício de 1990 (ano-base de 1989): acréscimo patrimonial a descoberto e ganhos de capital na alienação de bens. O primeiro decorre do levantamento fiscal em que se identificou, mês a mês do ano-base de 1989, conforme demonstrado em planilha, a omissão de rendimentos, e o segundo através de transferência de bens e direitos, com a incorporação de bens móveis e imóveis ao capital social de pessoa jurídica, conforme escritura pública. Disso resultou a emissão de Auto de Infração (Fls. 01) contra o ora RECORRENTE.

Inconformado com o ato fiscal, o RECORRENTE apresentou a sua impugnação em que, preliminarmente, alega ter ocorrido o prazo decadencial para o lançamento, a teor do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, por se tratar de lançamento por homologação, citando lição do eminente tributarista Ruy Barbosa Nogueira exposta em sua obra "Curso de Direito Tributário" (Editora Saraiva - 7ª Edição, pg. 248) e já que a Lei nº 7.713/88 determinou que o imposto de renda de pessoa física deveria ser recolhido mensalmente, à medida que os rendimentos fossem auferidos, e que no caso do "carnê-leão", relativo ao ano de 1989, o prazo decadencial findou em dezembro de 1994 e o lançamento foi efetuado em abril de 1995.

Quanto ao mérito alegou o RECORRENTE ser indevida a exigência fiscal, pedindo o cancelamento do ato fiscal, com arquivamento do processo, porque:

- a) na análise da variação patrimonial não foram considerados que os seus principais rendimentos são derivados da atividade rural, bem como eliminou o item "outros recursos" que deveriam ser incluídos, alegando que é comum, na atividade rural, os pagamentos se processarem em espécie, não se refletindo, necessariamente, na movimentação bancária;
- b) apesar de a Lei nº 7.713/88 ter instituído o sistema de bases correntes, com apuração mensal, os rendimentos da atividade rural, contudo ficaram como exceção a esta regra, continuando a ser anual;
- c) não se levou em conta, na análise da evolução patrimonial, a transferência da sobra de recursos de determinado mês para o mês seguinte, pelo que deve ser retificada a planilha elaborada;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

- d) somente foi levada em consideração, na apuração do ganho de capital, a primeira escritura pública de transferência dos bens para incorporação ao capital da sociedade constituída, cujo valor nela atribuído foi equivocado através de laudo elaborado pelos próprios filhos, e se distanciava da realidade, o que se percebeu posteriormente, tendo sido providenciado novo laudo elaborado por engenheiros e promovida a competente escritura pública de retificação e alteração contratual da sociedade, no seu capital, pelo que devia prevalecer esta última, invocando a fé pública de que gozam tais instrumentos;
- e) o art. 148 do Código Tributário Nacional estabelece que se o cálculo do tributo for baseado em preço ou valor, e não merecendo fé os dados do contribuinte, pode a autoridade administrativa, mediante processo regular, arbitrá-lo, e assim, se o agente fiscal tivesse verificado os preços de mercado dos bens em 02/90, constataria serem muito aquém daqueles valores do primeiro laudo ou escritura;
- f) se atropelou o direito também, pois além das escrituras públicas, também houve a alteração contratual em que se ajustou o capital da sociedade de acordo com o segundo laudo, alteração esta registrada igualmente na mesma Junta Comercial que registrou a constituição da sociedade;
- g) não ter havido a "simulação" aventada pelo agente fiscal, pela fé pública que gozam as escrituras públicas e os atos registrados no registro do comércio;
- h) não há nenhum dispositivo na legislação do imposto de renda que obrigue o subscritor, na integralização do capital de pessoa jurídica, a fazê-la pelo valor de mercado;
- i) improcede o assombro da fiscalização quanto ao fato de serem os valores do segundo laudo, significativamente, inferiores ao do primeiro laudo, trazendo a lume algumas operações com imóveis ocorridas no município de Três Pontas (MG), para justificar o preço do segundo laudo;
- j) a Constituição Federal de 1988 acabou com a figura do casal, e assim os rendimentos produzidos por bens podem ser tributados separadamente, 50% para cada cônjuge.

Antes do julgamento em primeira instância, houve despacho, no sentido de se intimar o RECORRENTE para que apresentasse, em 10 (dez) dias, os originais ou cópias autenticadas das alterações contratuais registradas na Junta Comercial, devidamente identificadas, bem como o compromisso de compra e venda de um apartamento no Edifício Newport, em Santo (SP). O RECORRENTE somente entregou cópias xerox autenticadas das alterações contratuais e quanto ao compromisso de compra e venda do apartamento alegou ter sido o mesmo eliminado quando da escritura pública definitiva, pelo que juntava cópia autenticada dessa, e mais cópia autenticada da escritura definitiva de compra e venda da "Fazenda São João".

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

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Após estes fatos houve a apreciação e julgamento da questão em primeira instância, cuja decisão rejeitou a preliminar de decadência sob o pressuposto de não há que se nela, já que o crédito tributário referente ao exercício de 1990 foi formalizado em Auto de Infração lavrado em 11.04.95, e a entrega da Declaração de Rendimentos da Pessoa Física ocorreu em 31.05.90, decorridos, portanto, menos de 5 (cinco) anos.

A mesma decisão, no mérito acolheu a argumentação do RECORRENTE quanto a não a consideração de aspectos da atividade rural, bem como a transferência das sobras de um mês para o mês posterior, e reformulou os cálculos da planilha relativos ao acréscimo patrimonial a descoberto, rejeitando as demais alegações quanto a consideração de outros recursos, já que não encontram respaldo legal em termos de comprovação. No que diz respeito aos ganhos de capital, os argumentos do RECORRENTE também restaram rejeitados, a teor do contido no art. 118 do Código Tributário Nacional, e que apesar de não mais existir a figura do "cabeça do casal", o próprio RECORRENTE não pode mais macular a perfeita identificação do sujeito passivo de vez que na Declaração de Rendimentos apresentada abraçou para si todos os rendimentos produzidos pelos bens comuns, incluindo seu cônjuge como dependente. Mas agravou a exigência tributária, pela constatação de erro fiscal no cálculo efetuado. Em razão desses fatos, eximiu o RECORRENTE do pagamento de parte do crédito autuado, com exigência da parte mantida, e acresceu a exigência pelo valor apurado em função do agravamento, com os devidos acréscimos.

Contra essa decisão, o presente recurso. Nele o RECORRENTE volta a insistir na preliminar de decadência, criticando a decisão monocrática e, no mérito, inicialmente aplaude a sensatez da decisão no que se refere a parte eximida, mas demonstrou, ainda, sua discordância quanto ao não acolhimento dos "outros recursos", reiterando suas alegações relativas a prática na atividade rural de transações em moeda corrente, além de inovar para pedir o acatamento das dívidas declaradas consoante documentação arrolada nos autos. Já com relação imposto de renda exigido sobre os ganhos de capital de apurados na alienação de bens, reitera todos os termos da impugnação e faz veemente repúdio ao que reputa de inominável injustiça, criticando a decisão singular, entendendo ter sido distorcida a interpretação dada ao art. 118 do Código Tributário Nacional nela contida, além de ter alegado que ao invocar o art. 148 do mesmo diploma requereu o arbitramento do valor, mediante perícia, o que não foi efetivado, praticando assim um ato de "cerceamento de defesa" que lhe é garantido constitucionalmente. Com esses argumentos, requereu o restabelecimento da justiça e o direito no lançamento, ou, seja declarada a nulidade da decisão singular pelo cerceamento de defesa ocorrido pela não apreciação de seu pedido de perícia.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional em Varginha (MG), entendeu ser improcedente o apelo do RECORRENTE e pediu o desprovisionamento do recurso, face a brilhante decisão da autoridade julgadora "a quo", pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

Por oportuno, acrescenta-se que no mesmo Auto de Infração que é objeto deste processo, foi imposta multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, tendo por base o valor do imposto de renda apurado, que em momento algum foi contestado pelo RECORRENTE, a qual, também, resultou agravada.

É o Relatório. 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

**V O T O**

Conselheiro GENÉSIO DESCHAMPS, Relator

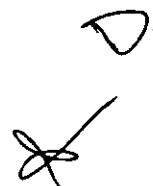
Efetivamente, o pelos novos documentos juntados ao autos do presente processo, ressalta evidente que a decisão tomada no Acórdão nº 106-08.776, de 14.04.97, não foi a mais adequada, pois não era caso de correção de instância, mas sim de julgamento do recurso já por este Colegiado, em todos os seus termos. E este aspecto tem de ser corrigido.

Assim, proponho que seja retificado o Acórdão acima referenciado, e novo julgamento seja proferido. E é nesse sentido que voto, preliminarmente.

Ultrapassado este aspecto é de se analisar a questão, como proposto acima.

Inicialmente, o RECORRENTE em seu recurso voltou a arguir a preliminar de decadência, que havia sido refutada pela decisão de primeira instância, sob o pressuposto de ser aplicável a disposição do contido no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, pois se está frente a um lançamento por homologação, no que diz respeito a tributação dos valores pelo sistema de carnê-leão, do exercício de 1990 (ano-base de 1989).

A situação é inteiramente inusitada, frente a todos os aspectos que englobam este processo, especialmente no que diz respeito a classificação correta da atividade do RECORRENTE, que é um misto de atividade rural (preponderante) e de outras atividades fora deste contexto. E ainda mais, pelo fato de que o rendimento da atividade rural deve ser considerado para efeito de apuração do acréscimo patrimonial, como o foi efetivado, inclusive, na decisão de primeira instância.

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

É que a tributação das duas espécies de rendimentos, no que diz respeito a incidência e apuração do imposto, são totalmente diferenciadas e regidas por normas legais distintas. Enquanto os rendimentos da atividade não agrícola são regidos pela Lei nº 7.713/88 e leis posteriores, com regime de apuração mensal, os rendimentos da atividade agrícola tem uma legislação específica (art. 49 da Lei nº 7.713/88), que no exercício de 1990 (ano-base de 1991) tinha como sustentação o Decreto-lei nº 902/69 (art. 38 do RIR/80), com apuração na Cédula "G" e em regime anual.

Se partir-se do pressuposto que no caso se está frente a situação em que o acréscimo patrimonial a descoberto, pura e simplesmente, está relacionado com os rendimentos do RECORRENTE, provenientes da atividade não agrícola, então o regime de apuração seria mensal.

E neste caso, tenho que assiste razão ao RECORRENTE naquilo que colocou em suas razões sobre ter ocorrido a decadência do direito de lançar, em relação aos rendimentos auferidos no ano de 1989, e que se referem ao acréscimo patrimonial a descoberto objeto deste processo (meses de janeiro a maio, julho, agosto, outubro e dezembro de 1989), já que o Auto de Infração foi lavrado em 11.04.95, ou seja, mais de 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador do imposto de renda a ser recolhido pela modalidade de "carnê leão".

Sobre esse aspecto de decadência já proferi voto no Recurso nº 09.222, do qual resultou o Acórdão nº 106-08.709, de 19.03.97, no qual, apesar de vencido, expressei entendimento de que a partir a vigência e aplicação da Lei nº 7.713/88, o imposto de renda de pessoa física calculado sobre os rendimentos em geral (fora os de atividade agrícola), passaram a ser sujeitos a lançamento por homologação, e portanto sujeitos ao prazo decadencial prescrito no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Este aspecto vale, no mínimo, até o advento da Lei nº 8.134, de 27.12.90, que reintroduziu a obrigatoriedade de apresentação da declaração de rendimentos anual, na qual será determinado o saldo de imposto a pagar ou restituir.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Portanto, como o termo inicial do prazo decadencial, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever de antecipar o seu pagamento, é a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com término 5 (cinco) anos após, no caso se estaria, sem dúvida alguma, frente a uma situação concreta, pois o lançamento foi efetuado em 11.04.95, ou seja, mais de cinco anos após a data da ocorrência dos fatos geradores, que são de meses do ano-base de 1989.

Entretanto, como já se disse anteriormente, o presente caso, engloba também rendimentos derivados de atividade rural, que é preponderante e no qual se fundamenta, inclusive o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, cujo regime de apuração, para fins de tributação, é anual, a teor da legislação a que se refere o art. 49 da Lei nº 7.713/88.

Com efeito, como explicitado no processo e, em especial, nos quadros de "Análise da Evolução Patrimonial Mensal" (fls. 225), o acréscimo patrimonial tem como elementos essenciais ganhos e investimentos da atividade rural.

E se sua apuração final é anual, qualquer acréscimo patrimonial também deve seguir o mesmo regime, pois não se pode transformar rendimentos de apuração anual em rendimentos de apuração mensal, como se quis fazer, apesar de o RECORRENTE ter indicado os valores de prejuízos e lucros mensais. Essa determinação é legal e não dá margens a outras interpretações.

E mais ainda, não se pode segregar os rendimentos e a movimentação financeira da atividade agrícola dos derivados de outras atividades, especialmente, na pessoa física, em que uma atividade se confunde com a outra. Este aspecto teve oportunidade de apreciar no recurso nº 08.031, que deu origem ao Acórdão nº 106-08.389, de 12.11.96, envolvendo a consideração como recursos valores de empréstimos rurais efetuados por entida-

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

des financeiras, para fins de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. Do voto nele proferido, acatado por maioria de votos, vale destacar os seguintes aspectos, necessários para a conclusão final feita naquele recurso, e que aqui cabem inteiramente:

No mais, a questão objeto do recurso do RECORRENTE se cinge somente sobre a possibilidade de se poder ou não utilizar recursos de atividades rurais, mais especificamente, decorrentes de empréstimos destinados à atividade rural, para aplicação em outras atividades particulares do contribuinte, ou seja, fora da atividade rural.

( . . . )

De outra parte, ainda, há que se ter que a Declaração de Rendimentos da pessoa física é única, para fins de apuração do imposto de renda devido e também para apuração dos efeitos patrimoniais. Não há na legislação qualquer regra que possibilite a divisão de uma mesma pessoa física em duas: uma comum, auferindo rendimentos em geral e com patrimônio dele derivado, e outra ruralista, que auferem rendimentos de atividades rurais e com efeitos patrimoniais delas decorrentes.

Portanto, pela unicidade dos rendimentos e conseqüente variações patrimoniais que regem a Declaração de Rendimentos de pessoas físicas, há que se comprovar efetivamente a renda consumida ou a aplicação efetiva dos empréstimos e financiamentos, no caso em especial da atividade rural, para fins de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Assim, por absoluta falta de comprovação, no processo, da efetiva aplicação dos recursos financeiros obtidos através de empréstimos ou financiamentos rurais, na sua totalidade, na finalidade a que se destina, é de se tê-los como utilizados também em outras atividades ou investimentos, devendo os mesmos serem considerados para efeito de apuração de acréscimo patrimonial. A questão do descumprimento da aplicação dirigida dos recursos de empréstimos e financiamentos rurais para fora das finalidades a que se destina, inclusive, está fora do campo de atuação tributária, sujeitando-se o infrator às cominações para o caso previsto, em termos legais financeiros ou contratuais.

Ou seja, não há nenhuma possibilidade de se segregar os rendimentos e movimentações financeiras de atividades conjuntas (agrícolas ou não agrícolas), para fins de apuração de acréscimo patrimonial. E se isto é verdadeiro, essa apuração somente pode ser feita considerando o período anual e não mensal.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

E esta posição é comungada por este Colegiado, como se depreende das conclusões de julgamentos de matéria semelhante que deram origem aos Acórdãos N<sup>os</sup> 104-7.003/89 e 104-7.302/90, da Colenda 4<sup>a</sup> Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que explicitam:

“Não se admite a apuração mensal de acréscimo patrimonial, face a indeterminação dos rendimentos e das origens recebidas, bem como não se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexivo e tem seu termo “ad quem” em 31 de dezembro do ano-base”.

E neste ponto, então, não se está frente a situação de decadência do direito de lançar, com fundamento no § 4<sup>o</sup> do art. 150 do Código Tributário Nacional, pois não se trata mais de um lançamento por homologação, mas sim de um lançamento por declaração, que é deferido para fins de incidência e apuração do imposto de renda sobre rendimentos da atividade agrícola, juntamente com os demais rendimentos.

Aqui, portanto, se aplica o disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, que estatui que a decadência ocorre somente após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Então, por estes aspectos, não teria ocorrido a decadência do direito de lançar, como foi efetivamente realizado. Mas, de qualquer forma, então deve-se ter que a apuração do acréscimo patrimonial segue o regime anual e não o regime mensal.

Mas, mesmo que não admitido tudo o que acima já foi recorrido, relativo a não ocorrência da decadência por força do disposto no § 4<sup>o</sup> do art. 150 do Código Tributário Nacional e dos aspectos de conjugação dos rendimentos agrícolas com os não agrícolas para se estabelecer o regime de apuração anual,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

em última análise é de se aplicar o contido na Instrução Normativa nº 46, de 13 de maio de 1997, expedida pela Secretaria da Receita Federal. Este diploma legal estatui em seu art. 1º, o seguinte, na parte que aqui interessa:

"Art. 1º - O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguinte procedimentos:

I - Se corresponderem a rendimentos recebidos até 31 de dezembro de 1996:

a) **quando não informados** na declaração de rendimentos, **serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo**, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo de multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido;

b) (...) - (destaque nosso).

A melhor interpretação que se pode dar ao dispositivo acima citado é que, apesar da Lei nº 7.713/88 ter prescrito o regime de apuração mensal para os rendimentos não derivados de atividade agrícola, de qualquer forma, para fins de apuração de acréscimo patrimonial (que somente ocorre quando apurados rendimentos não informados na declaração de rendimentos), deve-se seguir o regime anual e não mensal.

E por se tratar de uma norma interpretativa e dirigida a atingir fatos passados, ela deve ser aplicada retroativamente. Ou seja, apesar da Instrução Normativa ter sido expedida em 13 de maio de 1997, seus efeitos retroagem para atingir fatos ocorridos antes desta data, como o que se apresenta no caso.

Então, não há ~~mais~~ que se falar em regime de apuração mensal, como foi adotado para se proceder ao lançamento, mas sim o regime anual.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Mas se a situação é esta, outro fato relevante se nos apresenta. Se a apuração é anual, não se podia promover a apuração mensal como foi efetivada pelo fiscalização para emitir o Auto de Infração, objeto deste processo. E como assim foi feito, há evidente incorreção dos fundamentos legais que amparam o ato fiscal e conseqüentemente evidente preterição de defesa do RECORRENTE.

Ou seja, as disposições do RIR/80 que regulavam a tributação dos rendimentos da atividade rural (Cédula "G"), permaneceram em vigor até o advento da Lei nº 8.023/90, por força do art. 49 da Lei nº 7.713/88. E estas disposições prescreviam a periodicidade anual para apuração do rendimentos tributável, fato que não foi observado no lançamento, que deram como enquadramento legal os arts. 1º a 3º e §§, e art. 8 da Lei nº 7.713/88.

E caracterizado o erro de enquadramento legal do lançamento o mesmo não pode prevalecer, por nulo, a teor do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, devendo o mesmo ser refeito, se ainda possível. E assim, devia ser declarado.

Entretanto, para este aspecto específico, vejo como solução a possibilidade de aplicação do disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

E, partindo-se deste entendimento, basta se analisar totalmente o lançamento relativo ao acréscimo patrimonial, considerando-se todos os aspectos que o envolveram e o concretizaram, inclusive aqueles abordados explicitamente pelo RECORRENTE. E isto se faz a partir dos quadros de "Análise da Evolução Patrimonial Mensal", de fls. 225, e objeto da decisão de primeira instância, levando em consideração seus valores anuais e desconsiderados as sobras mensais, mas desdobrados seus itens de acordo com o levantamento fiscal de fls. 21. Temos assim:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

APLICAÇÕES	NCZ\$	
1. Prejuízos da Atividade Rural	1.019.103,09	
2. Demais Aplicações		
Aquisição de Imóveis	1.058.052,12	
Aquisição de bens móveis	41.000,00	
Saldo no Final do Mês - Aplicações Financeiras	1.257.777,30	
Pagamento de dívidas e ônus reais	300.335,72	
Demais aplicações	<u>244.434,71</u>	3.920.702,94
<b>RECURSOS</b>	<b>NCZ\$</b>	
1. Lucro da Atividade Rural	1.115.960,42	
2. Demais Recursos		
Renda líquida mensal - não agrícola	2.766,87	
Alienação de bens móveis	900,00	
Empréstimos recebidos no mês de dezembro	492.000,00	
Rendimentos tributados na fonte	476.680,00	
Saldo bancário existente no mês anterior		<u>1.255.501,50</u>
<u>3.345.808,79</u>		
<b>ACRÉSCIMO PATRIMONIAL</b>		<u>574.894,15</u>

O primeiro item das aplicações se referem a soma dos prejuízos apurados na atividade agrícola, em determinados meses, os quais confrontados com os lucros de mesma atividade apurados nos demais meses, conforme o primeiro item dos recursos, dá como resultado o ano um lucro de NCZ\$ 96.857,33. (fls. 38 e 49-v).

O item relativo a aquisição de bens imóveis está correto, havendo apenas um pequeno erro de menor importância, em relação ao centavos da moeda utilizada. O valor correto é de NCZ\$ 1.058.052,21. Mas deve-se esclarecer que tais aplicações referem-se a aquisição de imóveis destinados a atividade rural (fls. 47-v a 49). (fls. 38 e 49-v).

Já o item relativo à aquisição dos bens móveis é indicado somente uma aplicação de recursos de NCZ\$ 41.000,00, que foram tomados do levantamento de fls. 123, quando na realidade pela declaração de bens se constata desembolsos efetivos somente de NCZ\$ 29.719,44 (fls. 49-V). Além deste valor foram feitas aplicações em benfeitorias, aquisição de máquinas e

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

equipamentos, bem como investimentos em fazendas, no montante de NCZ\$ 131.064,31. Além deste valor há um acréscimo patrimonial não identificado, junto a Cooperativa de Cafeicultores da Z. de Três Pontas Ltda., no montante de NCZ\$ 8.567,75 (fls. 49). Todos estes valores devem se confundir com o valores informados como sendo de outras aplicações em bens móveis e as outras aplicações (ultimo item do quadro de aplicações acima) no montante de NCZ\$ 244.434,71, também informados à fls. 123 e 124. Note-se que as informações de fls. 123 e 124 são do RECORRENTE e a fiscalização (fls. 03, 2º parágrafo) chama a atenção somente para descompasso entre os recursos indicados na referida informação e os constantes da declaração de rendimentos, mas não sobre o descompasso das aplicações.

Muito embora isto demonstre que das informações do quadro de fls. 123 e 124, a fiscalização somente tenha tomado como referência somente aquilo que lhe interessava, sem maiores averiguações do descompasso, o que seria discutível, mas mesmo assim pode-se ter como correto os valores informados, mantendo-se, então como valor de aquisição de bens móveis a importância de NCZ\$ 41.000,00 e de outras aplicações o montante de NCZ\$ 244.434,71.

Mas dois aspectos fundamentais que devem ser desconsiderados de pronto, visto se tratar de uma apuração anual:

- a) o primeiro deles são os saldos de aplicações financeiras no final dos meses do ano somados (NCZ\$ 1.257.777,30) e ser considerado tão somente o saldo existente em 31.12.89, que era de NCZ\$ 2.275,80, que embora não conste da declaração de bens, foi informado à fiscalização;
- b) o segundo o saldo bancário existente no mês anterior (1.255.501,50). Nesta última hipótese não houve consideração de qualquer saldo existente em 31.12.88, quando na realidade a declaração de rendimentos do RECORRENTE aponta a existência, naquela data, do saldo de 5.233,03 no Banco Nacional S.A.. (fls. 38 e 49-v).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Em relação ao valor de NCZ\$ 5.233,05, vale destacar que o mesmo sequer foi ventilado ou impugnado pela fiscalização e a decisão de primeira instância determinou que fosse levado em consideração os saldos de períodos anterior (meses), como é inclusive entendimento deste Colegiado este saldo bancário. Assim, este valor deve ser considerado como recursos disponíveis do RECORRENTE no final de 1989. Pelo mesmo motivo devem ser considerados como recursos o valor da Nota Promissória emitida pela Sr. Dilson Vilhena Rodrigues, em favor do RECORRENTE, existente como valor a receber em 31.12.1988 (fls. 38) e não existente mais em 1989 (fls. 49-v).

No que diz respeito ao pagamento de dívidas e ônus reais, no montante de NCZ\$ 300.335,72, este valor se refere à liquidação dos empréstimos registrados como existentes em 1988 junto ao Banco do Brasil S.A. - Carteira Comercial (NCZ\$ 66.015,13), à Cocatrel (NCZ\$ 633,59) e à Takenaka S.A., pela compra de adubo (NCZ\$ 233.687,00). Com isto persistiram, ainda, os empréstimos indicados como existentes em 1988, junto ao Banco do Brasil S.A. - Carteira Agrícola (NCZ\$ 116.389,91), ao Unibanco S.A. - Carteira Agrícola (NCZ\$ 33.876,77), ao Itaú S.A. - Carteira Agrícola (NCZ\$ 3.143,59) e a dívida junto à Barramak Ltda. (NCZ\$ 1.000,00). Todos estes valores somados, totalizavam o total das dívidas informadas como existentes em 31.12.88, no montante de NCZ\$ 454.745,77, do qual deduzidos os valores pagos, sobraria, o montante de NCZ\$ 154.410,05, que representa o valor das dívidas não pagas e indicadas como existentes em 31.12.89, além das novas dívidas assumidas.

Aqui, então deve-se analisar os empréstimos obtidos e que tem relação com as dívidas informadas no final do ano de 1989, além das sobras de 1988, acima já referidas. E estas devem ser devidamente analisadas, face aos argumentos colocados pelo RECORRENTE.

○

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Dentro das dívidas existente em 31.12.89, em primeiro lugar ressalta a dívida junto ao Banco do Brasil S.A. - Carteira Agrícola, no montante de NCZ\$ 1.848.757,98. Dentro deste montante está contido o valor da dívida existente em 31.12.88, e considerada como não paga, ao mesmo banco, no valor de NCZ\$ 116.389,91. Logo, o empréstimo efetuado em 1989 foi somente de NCZ\$ 1.732.368,07.

A fiscalização, entretanto, desqualificou como recursos obtidos, no ano de 1989, todo o montante de NCZ\$ 1.848.757,98, pelo simples fato de que o RECORRENTE, conforme fora intimado, não tivera seu pagamento devidamente esclarecido. Ora, se o valor de NCZ\$ 116.389,91, que era uma dívida existente em 31.12.88, não foi pago em 1989, e está computado no valor total da dívida informada em 31.12.89, somente poder-se desqualificar como recursos em 1989 o valor de NCZ\$ 1.732.368,07, pois o valor de NCZ\$ 116.389,91, refere-se a 1988, e naquele período deveria ser desqualificado. E, se não desqualificado naquele período, deve ser considerada ainda como dívida existente em 31.12.89. Logo, a correção no acréscimo patrimonial, no valor de NCZ\$ 116.389,91, se impõe, sob pena de estar-se exigindo tributo sem qualquer base legal, independentemente do que a seguir se analisará.

O mesmo acontece com dívidas, cujos pagamentos não foram esclarecidos pelo RECORRENTE, após intimação, relativas ao Unibanco S.A. - Carteira Agrícola (NCZ\$ 33.876,77) e Itaú S.A. - Carteira Agrícola (NCZ\$ 3.143,37), já existentes e informadas como dívidas em 31.12.88, e desqualificadas como sendo de 1989. A desqualificação, como pretendida pelo fisco, teria que ser feita em 1988 e não em 1989. Logo a mesma correção deve ser feita no acréscimo patrimonial, no valor somado de NCZ\$ 37.020,14.

As demais dívidas apontadas, além das acima apontadas, como existentes em 31.12.89, pelo RECORRENTE em sua declaração de rendimentos são as seguintes:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

- Banco do Brasil S.A. - Carteira Agrícola	NCZ\$ 1.848.757,98
- Unibanco S.A. - Carteira Agrícola	NCZ\$ 33.876,77
- Itaú S.A. - Carteira Agrícola	NCZ\$ 3.143,37
- Barramak Ltda. - empréstimo	NCZ\$ 1.000,00
- Nota Promissória - Rui Brito	NCZ\$ 420.000,00
- Nota Promissória - José Furtado de Mendonça	NCZ\$ 72.000,00
- Nota Promissória - Vicente D. Vilas Boas	NCZ\$ 120.000,00
- Nota Promissória - Fernando Carvalho Ferraz	NCZ\$ 50.000,00
- Nota Promissória - Gláucio E. Figueiredo	NCZ\$ 150.000,00
- Nota Promissória - Cley Antônio de Figueiredo	<u>NCZ\$ 150.000,00</u>
<b>TOTAL</b>	<u><b>NCZ\$ 2.848.778,12</b></u>

Através da Intimação SAFIS nº 069/94 (fls. 29 e 30) foi solicitado ao RECORRENTE comprovar com documentos hábeis e idôneos as dívidas relativas às Notas Promissórias acima mencionadas e pela Intimação SAFIS nº 001/95 (fls. 32 e 33) foi pedido que fosse informada as datas dos pagamentos das dívidas acima relacionadas, com exceção do empréstimo da Barramak Ltda. (NCZ\$ 1.000,00).

Em atendimento à primeira intimação (fls. 67) o RECORRENTE esclareceu que as dívidas com Rui de Brito e José Furtado de Mendonça estão vinculadas a aquisição de imóveis, conforme escrituras juntadas e vinculadas a Notas Promissórias e as demais dívidas referiam a empréstimos contraídos em dezembro de 1990 e de que não mais dispunha das Notas Promissórias, que haviam sido eliminadas quando dos pagamentos, mas juntava cópias das declarações de rendimentos dos credores, onde constam as transações. Já no que diz respeito a segunda intimação, limitou-se a informar que, com exceção da Nota Promissória devida a Rui de Brito, liquidada em 01/90, as demais foram transportadas para a Barra de Pinhal Agropecuária Ltda., quando da incorporação dos imóveis a esta sociedade.

Com base nestas informações, a fiscalização entendeu que o RECORRENTE não comprovou adequadamente as dívidas, exceto com relação àquelas devidas a Rui de Brito (NCZ\$ 420.000,00) e José Furtado de Mendonça (NCZ\$ 72.000,00) e pressupondo a evidência de prática de declaração de ato

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

negocial fictício, ou seja, de que o contribuinte se utilizou de folga de recursos de outrem, declarando dívidas, a fim de cobrir acréscimo patrimonial não justificado, e dizendo amparado no art. 123 do Código Tributário Nacional, desconsiderou as demais dívidas como recursos.

O RECORRENTE, tanto em sua impugnação como em seu recurso não se conformou com essa desqualificação e simplesmente alegou que, com base nos documentos juntados aos autos a autoridade julgadora se convenceria da legitimidade das dívidas, e pede o acatamento das mesmas.

Analisando-se esse aspecto, dos documentos juntados aos processo pode-se perceber que, em relação às dívidas não consideradas, apesar de não terem sido apresentadas as Notas Promissórias correspondentes, o RECORRENTE além de evidenciar as dívidas em sua Declaração de Bens, em 31.12.89, se preocupou em juntar as Declarações de Rendimentos do exercício de 1990 (ano-base de 1989) das pessoas que lhe haviam emprestados os recursos, em que fica evidenciado a contra-partida das dívidas, conforme contas à fls. 131/132 (Vicente Domingos Vilas Boas), fls. 129/134 (Fernando Carvalho de Ferraz), fls. 135 (Gláucio E. Figueiredo) e fls. 130/133 (Cley Antônio de Figueiredo).

Ora, estas informações são evidências suficientes para ficarem caracterizadas tais dívidas e conseqüentemente a entrada de recursos no ano de 1989, e invalidam a alegação fiscal de que houve a "prática de declaração de ato negocial fictício, ou seja, de que o contribuinte se utilizou de folga de recursos de outrem, declarando dívidas, a fim de cobrir acréscimo patrimonial não justificado". Aliás não há nos autos qualquer evidência de que isto tenha ocorrido, e como foi alegado pela fiscalização, a prova deste ato devia por ela ter sido carreada aos autos, ainda mais, que a sua prática se constitui em crime de sonegação, que sequer foi ventilada.

○



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Noutro aspecto, não é o pagamento que vai provar ou não a existência da dívida. O que devia ser evidenciado pela fiscalização seria a origem dos recursos e nesse sentido não houve nenhuma preocupação da fiscalização para intimar o RECORRENTE e esclarecer tal fato. O único aspecto em que se apegou a fiscalização foi no sentido de obter a comprovação do pagamento das dívidas com documentos hábeis e idôneos, quando o importante era buscar a suas origens, como fonte geradora de recursos.

E quanto a comprovação da existência das dívidas, nos parece mais do que suficiente, as provas trazidas aos autos pelo RECORRENTE, como acima já comentado. E pagamento de dívida nunca serviu para comprovar ou não a sua existência, salvo se efetivamente paga, pois pode-se obter empréstimos e não pagá-los.

Assim, sendo devem ser considerados os valores das dívidas das Notas Promissórias desconsideradas pela fiscalização, no montante de NCZ\$ 470.000,00, além do valor de NCZ\$ 492.000,00, já considerado.

Quanto ao pagamento da dívida devida ao Banco do Brasil S.A. - Crédito Agrícola, no valor de NCZ\$ 1.848.757,98, ao Unibanco S.A. - Carteira Agrícola, no montante de NCZ\$ 33.876,77 e ao Itaú S.A. - Carteira Agrícola, na importância de NCZ\$ 3.143,37, além de serem firmadas com instituições financeiras, o RECORRENTE, em realidade, foi intimado a comprovar somente o pagamento das mesmas, através da intimação SAFIS nº 001/95. Não houve qualquer outro questionamento sobre as mesmas, em especial, sobre a suas origens.

Além dos aspectos anteriormente abordados sobre as referidas dívidas, e como já foi dito acima, a simples falta de comprovação de seu pagamento não se constitui em evidência suficiente para a sua desqualificação, como foi feita pela fiscalização, por absoluta falta de amparo legal.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Então, tais valores também devem ser restabelecidos como dívidas existentes em 31.12.89 e, conseqüentemente, como recursos do RECORRENTE no ano de 1989.

Partindo desses aspectos todos, poder-se estabelecer, em base anual, a seguinte nova situação patrimonial do RECORRENTE, a partir do quadro anteriormente elaborado com base na decisão de primeira instância:

APLICAÇÕES	NCZ\$	
1. Prejuízos da Atividade Rural	1.019.103,09	
2. Demais Aplicações		
Aquisição de Imóveis	1.058.052,12	
Aquisição de bens móveis	41.000,00	
Saldo no Final do Ano - Aplicações Financeiras (excluída a soma mensal - 1.257.777,30)	2.275,80	
Pagamento de dívidas e ônus reais		
- Dívidas existentes em 31.12.88 e pagas decorrer do ano de 1989	300.335,72	
Dívidas existentes em 31.12.88 - não pagas	154.411,06	
Demais aplicações	<u>244.434,71</u>	2.778.612,50
<b>RECURSOS</b>	<b>NCZ\$</b>	
1. Lucro da Atividade Rural	1.115.960,42	
2. Demais Recursos		
Renda líquida mensal - não agrícola	2.766,87	
Alienação de bens móveis	900,00	
Empréstimos recebidos		
Considerados pela fiscalização	492.000,00	
Notas Promissórias não consideradas	470.000,00	
Empréstimos Banco do Brasil - Carteira Agrícola (saldo em 31.12.89)	1.848.757,98	
Saldos de empréstimos de anos anteriores (Unibanco e Itaú)	38.021,13	
Rendimentos tributados na fonte	476.680,00	
Saldo bancário existente no ano anterior (excluídos os saldos mensais - 1.255.501,50)	5.233,03	
Nota Promissória emitida por Dilson Vilhena (saldo em 31.12.1988)	<u>3.000,00</u>	<u>4.415.298,30</u>
<b>VARIAÇÃO PATRIMONIAL</b>		<u><u>1.674.706,95</u></u>

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Com isto fica evidenciado que o RECORRENTE não apresentou acréscimo patrimonial. Pelo contrário gerou recursos consumidos.

Mas, ainda, como o processo foi analisado em profundidade, contatou-se que em sua declaração de rendimentos o RECORRENTE indicou ter auferido como rendimentos isentos e não tributáveis (fls. 50-v) o montante de NCZ\$ 78.901,00, que não foram objeto de qualquer questionamento, pela fiscalização, para desconsiderá-los ou não como recursos. Apenas no quadro da análise de a evolução patrimonial mensal (fls. 29 a 31) consta como item de recursos a referência a "rendimentos não tributáveis que indiquem efetivo ingresso financeiro".

Ora, se tal valor não representou ingresso financeiro este fato devia ser efetivamente explicitado pela fiscalização, apesar de o RECORRENTE não ter informado este valor no quadro que apresentou à fls. 123 e 124, que serviu de base para o lançamento, naquilo que interessa à fiscalização.

O que se quer com isso evidenciar, é que a autuação foi conduzida de maneira inadequada, pois, no mínimo, se não aceito os demais valores informados pelo RECORRENTE, os quadros de fls. 123/14 deveriam ter sido, como um todo, desqualificados, para atender o disposto no § 2º do art. 678 do RIR/80 (Decreto nº 85.450/82), que diz que **os esclarecimentos prestados somente poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.** E no caso presente não se vislumbra nenhum desses aspectos. Somente houveram ilações tiradas pela fiscalização, sem qualquer amparo legal.

Isto, mais uma vez implica em dizer, que se não devem ser considerados os valores dos rendimentos isentos ou não tributáveis informados pelo RECORRENTE em sua declaração de rendimentos, ~~mas~~ somente os elementos constantes nos quadros de fls. 123 e 124, deve-se então, no mínimo,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

mais uma vez considerar como recursos todos os valores de aplicações e recursos por ele informados nestes mesmos quadros. E, assim, estariam justificados os acréscimos patrimoniais. E é o que acima se fez.

Entretanto, admitindo-se como não válidos os argumentos acima, e considerando todos os outros aspectos expostos, exceto aquilo que se refere ao valor do empréstimo efetuado durante o ano de 1989, junto ao Banco do Brasil S.A., no valor de NCZ\$ 1.732.368,07 (1.848.757,98 - 116.389,91), e devendo-se, então, levar em consideração o valor dos rendimentos isentos e não tributáveis, se tem a seguinte situação:

<b>VARIAÇÃO PATRIMONIAL</b>	<b>NCZ\$ 1.674.706,95</b>
Empréstimo no Banco do Brasil	<b>(NCZ\$ 1.732.368,07)</b>
Rendimentos isentos ou não tributáveis	<b><u>NCZ\$ 78.901,00</u></b>
<b>NOVA VARIAÇÃO PATRIMONIAL</b>	<b><u>NCZ\$ 21.239,88</u></b>

Mais uma vez fica evidenciado que não houve acréscimo patrimonial a descoberto.

Assim, independentemente da decadência argüida e de sua aplicação ou na nulidade do lançamento, face ao enquadramento legal inadequado, no mérito se constata a improcedência da ação fiscal no que diz respeito ao acréscimo patrimonial a descoberto relativo ao exercício de 1990 (ano base de 1989).

Resta, então analisar a questão relativa ao ganho de capital apurado na alienação de imóveis.

A operação em questão foi realizada em 13 de fevereiro de 1990, quando o RECORRENTE constituiu a empresa Barra do Pinhal Agropecuária Ltda., e promoveu a transferência de bens imóveis de sua propriedade, avaliados na forma da lei, como integralização do capital social da

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

referida sociedade. A fiscalização caracterizou tal operação como sendo uma alienação e apurou a existência de ganho de capital, sujeito a tributação nos termos do art. 1º a 3º e parágrafos, art. 16 a 21, da Lei nº 7.713/88, com as alterações introduzidas pelos arts. 5º da Lei nº 8.012/90 e pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134/90.

Independentemente de outros questionamentos a respeito, se o lançamento relativo ao ganho de capital for considerado como um rendimento decorrente ato um negocial isolado, é de se aplicar o princípio da decadência, pelas razões contidas no voto que proferi no Recurso nº 09.222, do qual resultou o Acórdão nº 106-08.709, de 19.03.97, e já citado. Explico.

A lei nº 7.713/88 determinava que, quando a pessoa física, contribuinte do imposto, recebesse de mais de uma fonte rendimentos e ganhos de capital, devia recolher, mensalmente, a diferença de imposto, calculado mediante a soma de todos os rendimentos e deduzido o valor do imposto já pago (arts. 23 e 25). Ou seja, era caso de recolhimento mensal, e o contribuinte tinha o dever de promover o recolhimento até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

Esclareça-se que, o recolhimento do imposto apurado sobre o ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos, como no caso, teve modificada sistemática de recolhimento, através da Medida Provisória nº 164, de 15.03.90 (convertida para a Lei nº 8.012, de 04.04.90). O art. 5º deste diploma tornou obrigatório o recolhimento do imposto apurado sobre o ganho de capital, até o último dia útil da quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos, independentemente de sua soma aos demais rendimentos ou para apuração na declaração de ajuste.

D.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Pode-se questionar a aplicação deste último diploma legal citado, bem como a aplicação das disposições da Lei nº 8.134, de 27.12.90, especialmente dos arts. 1º e 2º, pois que posteriores a ocorrência do fato gerador do imposto apurado sobre o ganho de capital objeto deste processo. É que o ganho de capital apurado tem como base operação realizada em 13 de fevereiro de 1990 (fato gerador), cujo imposto devia ser recolhido até o dia 15 de março de 1990, ou seja antes da vigência, tanto da Medida Provisória nº 164/90, como da Lei nº 8.134/90, que foram publicadas e passaram a vigorar após a data prescrita como de cumprimento da obrigação.

Mas de qualquer forma, independentemente da modificação do prazo de recolhimento, com ou sem aplicação dos diplomas acima questionados, há que se ter que, a partir da vigência da Lei nº 7.713/88, o fato gerador do imposto de renda passou a ocorrer mensalmente, nada mais tendo a ver com o regime de apuração anual, independentemente da forma de pagamento do imposto apurado e devido. E este novo fato é que deve ser considerado para fins de análise da decadência, como o fizemos no nosso voto no Acórdão nº 106-08.709, de 19.03.97, já transcrito anteriormente.

Portanto, como o fato gerador ocorreu em 13.02.90 e o Auto de Infração, objeto deste processo, foi lavrado em 11.04.95, já haviam decorrido mais de 5 (cinco) anos entre as duas datas, e portanto, por se tratar de lançamento por homologação já tinha ocorrido o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

Assim, seria insubsistente o lançamento em relação aos ganhos de capital apurados na operação realizada pelo RECORRENTE com os imóveis de sua propriedade.

D.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Entretanto, como já foi exaustivamente discorrido neste processo, o RECORRENTE tem atividade rural preponderante na auferição de seus rendimentos tributáveis e, por conseqüência, seu regime de apuração é anual, apesar de os rendimentos das outras atividades se sujeitarem a apuração e recolhimento de imposto de forma distinta (mensal). Logo, seu regime de apuração é anual.

Em assim sendo, da mesma forma como já anteriormente foi exposto, o procedimento adotado pela fiscalização seria incorreto e tornaria nulo o lançamento, com preterição do direito de defesa do contribuinte.

Por este aspecto, ficariam, então totalmente prejudicadas as razões de mérito apresentada pelo RECORRENTE, inclusive no que diz respeito ao seu pedido de perícia, que aliás foi muito bem refutada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Entretanto, não posso me furtar em emitir um pronunciamento sobre o mérito da questão, por entender que a exigência tributária em apreço é totalmente ilegal, sem qualquer amparo, a partir da interpretação do art. 43 do Código Tributário Nacional e da própria legislação ordinária.

É que o citado art. 43 do CTN conceitua que o fato gerador do imposto de renda é a "aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda", o que no caso seriam os "ganhos de capital", resultante da diferença apurada entre o custo de aquisição corrigido e o valor da alienação.

Entretanto, essa disponibilidade econômica ou jurídica de renda deve se traduzir em um ganho efetivo do contribuinte, com ingresso efetivo em seu patrimônio, que a teor do conteúdo e objetivo da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito ao campo econômico, a entrada de recursos no patrimônio do contribuinte. Ou seja, a legislação do imposto de renda, na forma introduzida pela Lei nº 7.713/88, tem como objetivo a tributação do ganho efetivo e realizado. A realização do ganho é que é essencial.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Ora, esse não é o caso, da transferência de bens e direitos do patrimônio do contribuinte para o patrimônio de uma pessoa jurídica, como integralização de capital, operação conhecida como conferência de bens. Em substituição aso bens de que dispunha, somente recebe quotas ou ações representativas do capital integralizado. Mesmo que os bens tenham sido avaliados por preço superior ao do custo corrigido que tinha registrado em seu patrimônio, essa operação não representou um efetivo ingresso de recursos, que pudesse ser caracterizada como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, pela diferença apurada em valor avaliado para integração ao capital e o custo corrigido. Isto é essencial, inclusive, para atendimento ao princípio da capacidade contributiva (Art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988).

Logo não se concretizou o fato gerador do imposto de renda.

Este aspecto foi abordado pela 2ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 95.005-PR, em 22 de junho de 1962, como se depreende de sua ementa:

“Tributa-se na Cédula H o que não é tributado nas outras, mas desde que prevista em lei como tributável nessa Cédula H, porque o princípio da legalidade tributária existe na Constituição.

**A incorporação de bens ao capital social é um ato atípico, não equiparável a ato de comércio ou cessão de direitos, regulada que é por lei especial, que afasta a idéia de lucro, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondente ao valor dos bens, ainda que expressos nominalmente em quantias diversas, pela avaliação feita. Trata-se, portanto, de um caso de não incidência tributária, que somente pelo legislador pode ser modificado. Preliminar de prescrição repelida. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (destaque nosso).**

D.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Duas coisas dessa ementa se podem tirar como conclusão da Corte Suprema: que a incorporação de bens ao capital social não gera lucro (ganho), porque não se traduz em dinheiro (realização) e que tal operação é ato atípico não equiparável a ato de comércio ou cessão de direitos.

Por esta última colocação se pode também concluir que a operação de transferência de bens para integralização do capital social de uma empresa, não se caracteriza com uma operação típica de alienação. E não sendo alienação, está fora da incidência do imposto de renda, pelo contido no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, que somente contempla a exigência quando houver a alienação.

A questão é tão evidente, que, em realidade, somente agora, através do art. 23 da Lei nº 9.249, de 26.12.95, é que se veio estabelecer, de maneira expressa e bem explícita, a tributação sobre ganhos de capital apurados na transferência de bens de pessoas físicas à pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social. Embora possa ser questionado, tal dispositivo estabelece:

**"Art. 23 - As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.**

**§ 1º - Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1.977, e não o art. 20, II, do Decreto lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.**

**§ 2º - Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital."**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

Pelos termos usados no dispositivo se pode depreender que a operação de integralização de capital de uma sociedade com bens, efetivamente, se trata de uma mera transferência, não contida no conceito de alienação. Isto implica dizer que operações dessa natureza somente passaram a ter tributação, nas condições estipuladas no dispositivo, a partir de sua vigência.

Portanto, é de se reconhecer como improcedente o lançamento em relação ao ganho de capital apurado pela fiscalização, na operação com bens que foram transferidos para a integralização de capital na sociedade Barra do Pinhal Agropecuária Ltda., em 13.02.90, independentemente das retificações das escrituras, posteriormente realizadas.

Assim, independentemente das preliminares de decadência e de nulidade, no mérito, entendo ser a decisão favorável ao contribuinte e, portanto, aplicável o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em vista destes aspectos todos, a exigência do valor da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1991, também fica sem qualquer sustentação.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, voto no sentido de retificar o Acórdão nº 106-08.776, que decidiu pela correção de instância, já que o agravamento procedido neste processo é objeto de outro processo autônomo, e, no mérito, lhe dou provimento.

Sala das Sessões - DF, em 09 de dezembro de 1997

  
GENÉSIO DESCHAMPS

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000329/95-11  
Acórdão nº. : 106-09.624

**INTIMAÇÃO**

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, Anexo II, da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 20 MAR 1998

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

Ciente em 20 MAR 1998

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL