



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23  
Recurso nº. : 13.421  
Matéria : IRPF - EXS.: 1992 a 1995  
Recorrente : ALMÉRIO DO CANTO RODRIGUES  
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR  
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 1998  
Acórdão nº. : 102-43.287

IRPF - CONSTITUCIONALIDADE DE LEI - Tratando-se de competência originária do Supremo Tribunal Federal, falece competência ao Conselho de Contribuintes para apreciar inconstitucionalidade de legislação.

AVALIAÇÃO DOS BENS PELO VALOR DE MERCADO – o direito de avaliar os bens pelo valor de mercado deveria ser exercido na declaração de ajuste anual do exercício financeiro de 1992, anual-cariário 1991, entregue tempestivamente.

GANHO DE CAPITAL – considera-se alienação a operação que importar na transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, de móveis e imóveis, ainda que, através de instrumento particular, e a data de alienação será aquela em que foi celebrado o contrato inicial.

PROVA - Até prova em contrário, os dados registrados em documentos hábeis e idôneos são considerados verdadeiros e fazem prova a favor do fisco. O ônus de provar que os fatos ali registrados não aconteceram, é de quem alega.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Classifica-se como omissão de rendimentos, a variação positiva no patrimônio do contribuinte, sem justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALMÉRIO DO CANTO RODRIGUES.

*SLB* *A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

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

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO  
RELATORA

FORMALIZADO EM:

16 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira URSULA HANSEN.



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

Recurso nº. : 13.421

Recorrente : ALMÉRIO DO CANTO RODRIGUES

**RELATÓRIO**

ALMÉRIO DO CANTO RODRIGUES, C.P.F. - MF nº 005.817.559-87, residente e domiciliado na rua XV, nº 44, Assis Chateaubriand (PR), inconformado com a decisão de primeira instância, na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração de fls. 164 e seus anexos fls. 165/169, do contribuinte exige-se um crédito tributário total equivalente a 1.611.971,84 UFIR.

As irregularidades estão assim descritas:

1-Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício nos seguintes períodos e valores :

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL
01/91	394.678,06
02/91	132.695,64
05/91	636.488,74
06/91	417.631,78
07/91	851.010,62
08/91	363.970,46
09/91	529.299,09
10/91	1.463.247,72
11/91	1.371.356,76
12/91	1.131.338,42

2.Omissão de Rendimentos de Atividade Rural ,os seguintes períodos e valores:

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL
12/91	9.027.576,54
12/93	8.852.239,56
12/94	49.117,43

*SRB*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

3. Acréscimo patrimonial a descoberto nos seguintes períodos e valores:

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL
01/91	254.239,24
02/91	883.275,76
03/91	428.933,33
04/91	712.836,93
01/93	2.935.334,78
02/93	1.319.741,14
07/93	676.806.539,80
08/93	264.640,83

4. Ganhos de capital na alienação de bens e direitos apurado no mês 08/94 no valor tributável de 1.645.143,41 UFIR;

5. Glosa de despesa de livro "Caixa", nos seguintes períodos e valores:

12/91	1.319.458,86
01/92	125.825,00
02/92	24.000,00
03/92	60.550,00
04/92	40.000,00
05/92	5.838.539,00
06/92	2.705.000,00
07/92	6.503.500,00
08/92	2.275.600,00
09/92	776.000,00
10/92	6.116.500,00
11/92	9.010.000,00
12/92	3.410.800,00
02/93	3.393.005,60
03/93	12.986.005,60
04/93	22.543.005,60
05/93	44.000.000,00
06/93	30.000.000,00



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23  
Acórdão nº. : 102-43.287

O enquadramento legal registrado, está nos seguintes dispositivos legais: artigos 1º a 3º e parágrafos, 8º e 16 a 21 da Lei nº 7.713/88; arts. 1º a 22 da Lei nº 8.023/90; arts. 1º a 4º e 18 da Lei nº 8.134/90, e art. 4º, 5º, 6º, 10,14 e 52 da Lei nº 8.383/91 c/c art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

Os documentos e demonstrativos que embasaram o procedimento fiscal foram anexados às: fls. 01/153 do presente processo; fls. 01/228 do Anexo I; fls. 01/325 do Anexo II.

Inconformado, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 174/186, instruída pelos documentos de fls. 187/194.

Às fls. 199 a 253 foram anexadas cópias das declaração de rendimentos e de ajuste anuais pertinentes aos exercícios em pauta.

A autoridade julgadora "a quo" manteve parcialmente o lançamento em decisão de fls. 254/273.

Cientificado em 16/06/97 (AR de fls. 276), dentro do prazo legal, apresentou recurso anexado às fls. 281/313, argumentando, em síntese:

**FUNDAMENTOS PARA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA:**

- uso indiscriminado de presunção, ao se inferir que tenha havido, em dezembro de 1993, alienação de 500 cabeças de gado a favor da Agropecuária Juliana S/C e quando, arbitrariamente desconsiderou-se os custos em UFIR dos imóveis transferidos em 19/08/94 a Agropecuária Juliana S/C Ltda;

*SB*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

- o fato é que aquela integralização de capital não ocorreu e, sendo assim, em 03/01/94, entendeu-se conveniente reduzir, o montante do capital subscrito de modo a liberar os subscritores daquele compromisso;
- para situação semelhante e vinculada ao total do capital subscrito em 08/12/93 o fisco admitiu a integralização de imóveis na data de 19/08/94;
- quanto à apuração do ganho de capital na alienação de diversos bens imóveis o fisco, após desconsiderar arbitrariamente os custos em UFIR em 31/12/91, apurou, em 08/12/93, ganho de capital tributável decorrente da integralização de quotas de capital realizada em bens imóveis na data de 19/08/94, na empresa Agropecuária Juliana S/C Ltda;
- tal glosa de custo prende-se unicamente à apresentação intempestiva da declaração de rendimentos e bens do exercício de 1992;
- com relação aos imóveis, duas avaliações foram providenciadas às épocas próprias, corroboradas pelos competentes laudos de forma a rechaçar de vez a presunção do valor do custo adotado pelo fisco;
- **INJURIDICIDADE DA DECISÃO RECORRIDA** – no tocante a presunção pertinente ao gado e desconsideração dos custos em UFIR relativos aos imóveis transferidos em 19/08/94 a Agropecuária Juliana;
- o ônus probatório é do fisco, não basta afirmar que as 500 cabeças de gado foram integralizadas e que não poderia utilizar como custo de aquisição o valor dos bens avaliados a preço de mercado em 31/12/91;



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

- o ato revogatório da decisão recorrida, não permitindo avaliação do próprio contribuinte, como ensejava a legislação da época, define ilegalidade manifesta;
- a demora na entrega da declaração preceituava multa administrativa, mas não apenamento complexo, como este de lhe retirar o direito de avaliar seus bens pelo valor de mercado;
- **LIVRO CAIXA**, nos anos - calendários de 1991, 1992 e 1993 foram glosados diversos gastos realizados pelo impugnante, embora todos fossem indispensáveis ao desempenho de sua atividade, qual seja a de serventário da justiça (cartório);
- os gastos realizados junto à DIGIVEL EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS LTDA., cujos comprovantes ora se acosta, deverão ser afastados de qualquer tributação;
- **ATIVIDADE RURAL** – a receita de Cr\$ 30.000.000,00 em dezembro de 1993 foi fruto de presunção, porque a integralização, mediante a entrega de 500 cabeças de gado, não ocorreu e a alteração de contrato social de 03/01/94, foi tão somente redução do capital subscrito;
- quanto aos recursos de financiamentos da atividade rural o recorrente aplicou os recursos próprios conforme acordo junto a instituição financeira;
- **GANHO DE CAPITAL** – a autoridade fiscal aponta a data do fato gerador a celebração do contrato social da constituição da empresa Agropecuária Juliana S/C Ltda.(08/12/93), este critério está incorreto porque, se houvesse lucro a tributar, deveria ser na data da efetiva entrega dos mesmos em 19/08/94;



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

- em 08/12/93, o recorrente e sua esposa, mediante contrato, constituíram a agropecuária Juliana S/C Ltda., para explorar a atividade agropastoril no município Itiquira – MT. Nos termos da cláusula terceira do referido contrato, parte do capital subscrito, ou seja Cr\$ 419.626.628,00, seria integralizado pelas áreas de terras localizadas na Rod. BR-364, KM 14, cabeceira com o córrego sozinho no mesmo município, com área de 4.073,00 há;
- em 19/08/94, conforme escritura pública de incorporação de imóveis, o referido imóvel foi transferido, quando deu-se a integralização do capital social subscrito em 08/12/93;
- o fisco negou o direito de o recorrente avaliar pelo valor de mercado o imóvel, porque a entrega da declaração do exercício de 1992 foi feita em 02/03/94;
- a aplicação dos parágrafos segundo e terceiro do Art. 851 do RIR/94 é temerária, tendo em vista que todos os bens que foram submetidos ao crivo do ganho de capital foram adquiridos até 31 de dezembro de 1990 e estavam relacionados na declaração de bens do exercício de 1991;
- a alternativa oferecida pelo Ato Declaratório COSIT nº 76/91 é inaplicável ao caso presente;
- o art. 96 da Lei nº 8.383/91, não limita o direito de isenção a entrega tempestiva da declaração, da mesma forma é a norma contida no art. 851 do RIR/94;
- **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** – o fisco limitou-se a fazer simples tabulação de origens e aplicações de recursos, e,



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

quando de saldos negativos, presumiu-se tratar de rendimento omitido, sobre o qual o contribuinte não foi chamado a esclarecer;

- cabia ao fisco demonstrar que o impugnante gastou por inteiro todos os seus recursos financeiros a cada mês dos anos calendário;

- por outro lado, ainda que os valores apontados como acréscimo patrimonial a descoberto existissem, não há qualquer prova de que os supostos rendimentos fossem tributáveis;

- a Lei nº 7.713/88, fixou o sistema de bases mensais ou correntes para as pessoas físicas, mas não autorizou a presunção ao ponto de exigir-se crédito tributário inexistente.

- **APLICAÇÃO DA TRD** – a TRD por definição da própria Lei nº 8.177/91, não mede inflação, portanto não serve para corrigir débitos de qualquer natureza não pode estipular multa, juros ou encargos;

- **INCONSTITUCIONALIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA** – quando presumiu a venda de 500 cabeças de gado e a ocorrência do ganho de capital.

Às fls. 316/317, foi anexada contra-razões da lavra do representante da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

**VOTO**

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A autoridade de primeira instância assim fundamentou sua decisão:

**“Da competência do Julgador Administrativo**

*Em primeiro plano, deve-se ressaltar que, de acordo com o disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, somente o que foi expressamente impugnado pelo contribuinte deve ser apreciado neste julgamento.*

*No sistema constitucional brasileiro, as leis e atos normativos gozam de presunção de legitimidade, que só desfaz por força de decisão judicial definitivo.*

*A autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei e normas complementares, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou constitucionalidade da norma legal.*

*A presunção, no campo tributário ampara na legislação pátria. Observa-se que o termo “presunção”, segundo De Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico (Forense, vol. III, 2ª. Edição, pág.441), significa vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a conseqüência que se tira de um fato conhecido para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso.*

*Deflui do exposto, segundo o autor, que a presunção, pois faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro, e já se mostra, portanto, suficientemente provado.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000565/95-23  
Acórdão nº. : 102-43.287

A única modalidade de presunção empregada na autuação em tela refere-se à tributação dos saldos mensais negativos remanescentes após a tabulação (confronto) da soma dos rendimentos do contribuinte e a totalidade dos dispêndios efetuados no período, correspondentes a acréscimos patrimoniais e descoberto.

*O emprego da presunção em relação aos acréscimos, retro mencionados, encontra guarida em diversos dispositivos legais, podendo citar-se os artigos 1º a 3º e §§ e artigo 8º da Lei nº 7.713/88, com alterações dos artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/90, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei 8.021/90.*

*Ainda há que se esclarecer que não houve, na presente lide, qualquer preterição em relação ao direito de defesa do contribuinte, **uma vez que este foi intimado a apresentar toda a documentação afeta à autuação. Aliás, a própria impugnação representa a ocasião propícia para apresentação de quaisquer elementos de defesa que o contribuinte entenda necessários.***

*Por fim, assevere-se que os laudos de avaliação de imóveis trazidos aos autos pelo contribuinte (fls.17 e 18) não surtem os efeitos por ele desejados, no sentido de avaliar referidos bens e custos de mercado, pois de acordo com o artigo 96 da Lei nº 8.383/91, tal avaliação deveria ser procedida no exercício financeiro de 1992.*

2.2 - Do mérito

2.2.1 - Livro caixa

*Menciona o contribuinte que nos anos-calendário de 1991, 1992 e 1993 foram glosados indevidamente diversos gastos realizados pelo impugnante, embora todos fossem indispensáveis ao desempenho de sua atividade. Alega ainda que, todos os gastos relacionados pelo termo fiscal que não estejam ressalvados com falta de comprovação, deverão ser restabelecidos como despesas necessárias à atividade, pois trata-se de pequenas despesas típicas e normais.*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

*Aqui não se faz necessária uma análise mais aprofundada, tendo em vista que a matéria não foi expressamente impugnada, observa-se, pois, que o contribuinte não especifica os seus pontos de discordância, apresentando reclamação genérica que nem mesmo torna possível sua apreciação.*

*Prossegue o reclamante pedindo que os gastos que foram glosados por serem de natureza permanente comportam, no mínimo, a taxa anual de depreciação.*

*Neste ponto, oportuno trazer a baila o artigo 81 do Decreto nº 1.041, de 11/01/94 – Regulamento do Imposto de Renda/1994:*

**“Art.81 – O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não - assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art.236 da constituição Federal, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade ( Leis nºs. 8.134/90, art. 69,e 8.383/91, art.10, § 1º):**

**Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134/90, art.6º, § 1º):**

**a) a quotas de depreciação de instalação, máquinas e equipamentos.”**

*Tendo em vista a vedação constante do dispositivo acima transcrito, não procede o argumento expendido pelo contribuinte.*

*Por fim, o contribuinte menciona que os gastos realizados junto à Digível Equipamentos Eletrônicos Ltda, cujos comprovantes se acosta (fls. 187 – 189 e 192 – 194) deverão ser afastados de qualquer tributação.*

**Ocorre que os comprovantes acima referidos consistem em simples recibos relativos à prestação de serviços pela empresa em tela, não se constituindo em documentos hábeis e idôneos para os fins pleiteados.**



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

*Não se pode perder de vista que os serviços foram prestados por pessoa jurídica. Ora, o documento apto a comprovar os serviços e que deve ser obrigatoriamente emitido pela prestadora é a nota Fiscal de Prestação de Serviços. Não havendo a apresentação desta, não carecem de maior consideração as alegações apresentadas.*

**2.2.2 – Atividade Rural**

*Argumenta o contribuinte que a receita de Cr\$ 30.000.000,00 em dezembro/93, e sua vinculação a igual valor de despesa de custeio em janeiro/93, de fato e de direito, não ocorreu. Continua o contribuinte mencionando que quando da constituição da empresa agropecuária Juliana S/A Ltda, em 08/12/93, foram subscritas quotas de capital que futuramente seriam integralizadas mediante entrega de 500 cabeças de gado, avaliadas em CR\$30.000.000,00; porém, tal integralização não ocorreu.*

*O contrato Social de constituição da empresa acima citada (fls.119/120), ocorrida em 08/12/93, estabelece na cláusula terceira que as 451.088.413 ações ordinárias nominativas endossáveis serão integralizadas da seguinte forma: [...] b) 30.000.000 de ações ordinárias nominativas endossáveis serão integralizadas com 500 (quinhentas ) cabeças de gado avaliadas nesta data. (grifo nosso)*

*Percebe-se, pela análise pura e simples dos termos do contrato, acima transcritos, que nenhuma conclusão precisa pode ser extraída quanto a ter havido ou a alienação do gado em questão.*

*No entanto, verificando-se a redação da Primeira Alteração de Contrato Social às fls. 121/122, procedidas em 03/01/94, observa-se o seguinte teor em sua cláusula segunda: O sócio... reduz seu capital neste ato para... cuja redução de...se caracterizar pela devolução para a origem de 500 (quinhentas) cabeças de gado avaliadas nesta data. (grifo nosso)*



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

Processo nº : 13925.000565/95-23

Acórdão nº : 102-43.287

*Conforme se observa, operou-se através de alteração contratual, a devolução do gado em questão, da Agropecuária Juliana S/A Ltda para o contribuinte. Ora, o termo devolução sugere, inequivocamente, que a integralização efetivou-se anteriormente, pois não há como se devolver algo que nem sequer tenha sido atribuído (integralizado) a alguém.*

*Dai se infere que as quinhentas cabeças de gado já haviam sido integralizadas pelo contribuinte no mês de dezembro/93, gerando dessa forma uma receita da atividade rural para o contribuinte, nesse mês, no valor de CR\$30.000.000,00 e, no mês de janeiro/94 uma despesa no mesmo valor, decorrente da redução do capital social da empresa. Portanto, não se trata de redução do capital subscrito, ocorreu, isto sim, redução do capital integralizado.*

*Pode-se esclarecer ainda, conforme acima evidenciado, que a eleição da data da integralização do gado em questão não tomou por conta nenhuma presunção, derivando dos próprios fatos descritos e provas acostadas nos autos. Da mesma forma, como adiante se aduzirá, o fisco não admitiu a integralização de imóveis na data de 19/08/94, conforme alegado na impugnação.*

*Reclama ainda o impugnante que, quanto aos recursos de financiamentos da atividade rural, aplicou os recursos próprios em conformidade com o acordado junto à instituição financeira.*

*O auditor fiscal considerou integralmente aplicados na agricultura a soma dos valores liberados em razão do empréstimo bem como os recursos próprios previstos na respectiva Cédula Rural Pignoratícia (fls. 385).*

*Dispondo sobre o assunto, o § 12 do artigo 67 do Decreto nº 1.041, de 11/01/94 – Regulamento do Imposto de Renda/1994, apresenta a seguinte redação:*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

**“Art.67 – [...]”**

**§ 12 – Os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial”**

*Observa-se, pois, que o dispositivo acima transcrito disciplina a respeito de acréscimos patrimoniais decorrentes de empréstimos da atividade rural, nada dispondo sobre recursos próprios empregados às mesmas atividades. Portanto, não prospera, por ausência de previsão legal, a presunção levada a efeito relativa ao comprometimento integral dos recursos próprios previstos na operação em tela.*

*Ademais, ainda que o contribuinte tivesse descumprido os termos do contrato de financiamento da atividade rural, no tocante à inversão dos recursos, o mesmo sujeitar-se-ia à sanções da legislação que rege o crédito rural, mas nenhum questionamento caberia sob o ponto de vista tributário. Aliás, neste sentido a Lei nº5.172/66 – Código tributário Nacional dispõe em seu artigo 118:*

**“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:**

**I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.”**

*Portanto, o valor relativo aos recursos próprios previstos no instrumento de crédito agrícola deve ser excluído do demonstrativo de aplicações de recursos na atividade rural, não mais se podendo considerá-lo comprometido naquela atividade.*

*Contudo, a exclusão acima prevista não influenciará no valor do crédito tributário lançado, posto que o resultado da atividade rural foi apurado com base no arbitramento em 20% das receitas dessa atividade, conforme previsto em lei.*

*SB*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23  
Acórdão nº. : 102-43.287

*Da mesma forma, não haverá alteração do valor do imposto lançado a título de acréscimo patrimonial, tendo em vista que nos meses em que outrora se considerou aqueles recursos consumidos (dezembro/91, janeiro e fevereiro/92) não se apurou acréscimo patrimonial a descoberto.*

**Ganho de Capital**

*O contribuinte questiona a forma de apuração do ganho de capital relativo à transferência de imóveis, decorrente da constituição da empresa Agropecuária Juliana S/A Ltda. As contestações recaem sobre a data de ocorrência do fato gerador tributário e bem assim sobre o crédito de apuração do custo dos referidos imóveis.*

**Através do contrato Social às fls.119/120, lavrado em 08/12/93, o contribuinte, conjuntamente com sua esposa, constitui a empresa acima citada. Neste mesmo instrumento, mais especificamente em sua cláusula terceira, são arrolados os bens que serão integralizados para a formação do capital social da mesma, abaixo discriminados:**

*- área de terras localizada na Rodovia BR 364, Km 14, no Município de Itiquira/MT, com área de 4.073 ha; dois terminais telefônicos; quinhentas cabeças de gado: e lote urbano nº 12-B da quadra 07, com área de 165m<sup>2</sup>, localizado no Plano Piloto Zona 1, em Assis Chateaubriand/PR.*

**2.2.3.1 - Da data da ocorrência do fato gerador**

*Conforme já relatado em outro ponto, através da Primeira Alteração de Contrato Social da empresa em tela ( fls.121/122), operada em 03/01/94, houve a devolução das quinhentas cabeças de gado acima referidas. Tal operação evidencia, de forma inequívoca, que a integralização desses bens ocorreu no mês de*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

**dezembro/93, período em que houve a geração de uma receita da atividade rural no valor de CR\$30.000.000,00.**

*Analogamente, também deve-se considerar a integralização dos demais bens, acima relacionados, como realizada no mês de dezembro/93. Dessa regra também não fogem os imóveis integralizados na constituição da empresa em tela.*

**O fato gerador do ganho de capital dos imóveis em questão ocorreu, de fato, quando da integralização dos mesmos a título de capital social da empresa Agropecuária Juliana S/A Ltda, através do contrato social.**

*Assim, embora a escritura relativa à transferência dos imóveis apenas tenha sido lavrada em 19/08/94, a celebração do contrato social de constituição da empresa é documento hábil e suficiente para o surgimento do fato gerador tributário, no tocante ao ganho de capital. Tal entendimento é corroborado pelo Decreto nº 1.041/94 – Regulamento do Imposto de Renda, que assim dispõe em seu artigo 799:*

**“LIVRO IV TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA**

**CAPÍTULO I**

**GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOA FÍSICAS**

**Seção I**

**Incidência**

**Art.799 Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88. Art. 3º, § 3º).”**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13925.000565/95-23

Acórdão nº : 102-43.287

*O texto supratranscrito não dá margem a dúvidas; portanto, infere-se que o fato gerador do ganho de capital efetivamente ocorreu na data da lavratura do contrato social de constituição da empresa, tendo em vista que este estabelece o preço, o objeto e demais condições de transferência dos imóveis.*

*Tal convicção é reforçada pelo fato de que houve, no ato da feitura do contrato social, a imediata atribuição das ações aos sócios fundadores, conforme se verifica pela análise da expressão constante da cláusula terceira daquele instrumento: as 451.088.413 ações ordinárias nominativas endossáveis serão integralizadas da seguinte forma.*

*As circunstâncias acima examinadas caracterizam a realização de uma alienação a prazo: as ações subscritas foram atribuídas aos sócios no momento da lavratura do contrato Social e, em contrapartida, nove meses após, houve a incorporação do imóvel em favor da Agropecuária Juliana S/A Ltda, através da competente escritura pública.*

*No que diz respeito ao assunto, o Decreto nº1.041 de 11/01/94 Regulamento do Imposto de Renda apresenta o seguinte dispositivo em seu artigo 814 e § 1º:*

***“Art. 814 Nas alienações a prazo o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver ( Lei nº 7.713/88, art.21).*”**

***§1º - Para efeito do disposto no caput deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida, em UFIR.”***

*Verifica-se, pois, que não houve qualquer arbitrariedade no procedimento fiscal. Pelo contrário, a conduta da autoridade tributária guarda rigorosa conformidade com a legislação, pois conforme se verifica do Auto de Infração, o valor*



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

Processo nº : 13925.000565/95-23

Acórdão nº : 102-43.287

*relativo ao ganho de capital decorrente da transferência do imóvel somente é exigido a partir do mês de agosto/94, quando foi lavrada a escritura.*

*Assim , não houve, na autuação em tela, a utilização de critérios diversos no lançamento do imposto. A tributação da receita relativa à integralização do gado ocorreu de imediato, pois patente ficou que a efetiva transferência operou-se ainda em dezembro/93, mês da lavratura do contrato social. Por outro lado, houve a postergação da tributação do ganho de capital relativo à integralização do imóvel, que passa a ser exigível a partir da transmissão da propriedade, ou seja, agosto/93.*

**2.2.3.1 - Do custo do imóvel**

*O contribuinte reclama que o fisco negou ao contribuinte, em relação ao cálculo de ganho de capital, o direito de avaliar o imóvel acima a preço de mercado em 31/12/91, simplesmente porque viera a apresentar a declaração do exercício de 1992 em 02/03/94.*

*Prossegue o impugnante declarando que os itens constantes da declaração de bens do contribuinte relativa ao exercício de 1992, embora entregue com atraso, já se encontravam relacionados na declaração de bens do exercício de 1991 e que apresentou, nos exatos termos da norma legal, a declaração de bens e direitos relativa ao exercício de 1992, avaliando-os (bens) individualmente a valor de mercado do dia 31/12/91, avaliação esta que foi desconsiderada pelo fisco.*

*Para dirimir o conflito em tela, vamos, primeiramente, recorrer à legislação que regula a matéria. Neste sentido, o artigo 96 da Lei nº 8.383/91 determinou aos contribuintes que avaliassem seus bens e direitos da Declaração do IRPF/92, de acordo com o valor de mercado no dia 31/12/91, convertidos em quantidades de UFIR, pelo valor deste no mês de janeiro de 1992.*

*SAB*



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

Processo nº : 13925.000565/95-23

Acórdão nº : 102-43.287

**“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 do dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de UFIR pelo valor deste no mês de janeiro/1992.**

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

Por sua vez, a Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN) apresenta, em seu artigo 111:

**“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

**[...]**

**II – outorga de isenção”. (grifados)**

Deve-se atentar para a redação dos dispositivos legais acima reproduzidos. O § 1º do artigo 96 da Lei 8.383/91 qualificou como isenção a diferença entre a avaliação de bens e direitos a valor de mercado no dia 31/12/91, e o valor constante de declarações de exercícios anteriores.

Combinando tal dispositivo com o artigo 111 do CTN, comando que determina a interpretação literal da legislação relativa à outorga de isenções, conclui-se que a faculdade de avaliar os bens a preço de mercado deveria ter sido exercida dentro do exercício financeiro de 1992, conforme expressão literal constante do artigo 96 da Lei 8.383/91.

Observa-se, pois que não foi essa a conduta do contribuinte na questão em tela, pois o contribuinte não apresentou a sua Declaração de Bens e Renda no exercício financeiro de 1992, a qual somente foi apresentada em

*SJB*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

*02/03/94, conforme se verifica pelo carimbo nela apostado pela repartição competente, (fls.019).*

*Não tendo o impugnante exercido o direito previsto em lei na época oportuna, não há mais que se falar em avaliação de bens a valor de mercado, prevalecendo aí a regra geral, ou seja, custo histórico corrigido monetariamente. Assim, não prospera a alegação do contribuinte de que o dispositivo legal acima não apresenta qualquer limitação em função da tempestividade da entrega da declaração de bens do exercício de 1992.*

***Ainda é preciso destacar quando da celebração do contrato social e, 08/12/93, o contribuinte ainda encontrava-se omissos quanto a entrega da sua declaração de bens relativo ao exercício de 1992. Esse fato deixa ainda mais claro a improcedência do pleito do contribuinte.***

*Aliás, o manual de instrução para apuração dos ganhos de capital relativos ao exercício de 1994 corrobora o procedimento fiscal, dispondo que, para os bens ou direitos adquiridos até 31/12/91, considera-se como custo de aquisição o valor em UFIR constante da declaração relativa ao exercício de 1992, apresentada tempestivamente.*

*O contribuinte retorquiu autuação mencionando que a sanção para inadimplência na apresentação de declaração de bens e renda corresponde à aplicação de multa regulamentar própria, que não se acumula e não se confunde com a cassação do direito de corrigir seus bens a preço de mercado em 31/12/91.*

*Deve-se destacar que não existe qualquer impedimento legal em relação à incidência cumulativa das duas normas. O fato de haver previsão legal para pagamento de multa formal pelo atraso na entrega da respectiva declaração não se*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

*opõe ao disposto no artigo 96 da Lei nº.8.383/91, que estabelece a faculdade de avaliar os bens a preço de mercado, desde que efetuada no exercício de 1992.*

*Alega o contribuinte que a autoridade fiscal aplicou indevidamente os §§ 2º e 3º do artigo 851 do RIR/94, tendo em vista que todos os bens objeto de cálculo de ganho de capital foram adquiridos até 31/12/90 e estavam relacionados na declaração de bens do exercício de 1991.*

***Importante novamente destacar-se que a exclusão do direito do contribuinte de avaliar os imóveis em questão a valores de mercado deve-se ao fato de que a respectiva declaração não foi entregue no exercício de 1992, ferindo desta forma o disposto no artigo 96 da Lei nº 8.383/91, e ainda quando da entrega da declaração, ocorrida em 02/03/94, o contribuinte já havia alienado os imóveis (08/12/93).***

#### **2.2.4 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto**

*Segundo o contribuinte, todas as variações patrimoniais estão suportadas por rendimentos declarados nas respectivas declarações anuais. A fiscalização teria considerado os recursos auferidos no ano como sendo consumidos em cada mês, desconsiderando ainda possíveis economias acumuladas, limitando-se a fazer simples tabulações de origens e aplicações de recursos, presumindo, em relação a saldos negativos, tratar-se de rendimentos omitidos, sobre o que o contribuinte não foi intimado a esclarecer.*

***Cabe primeiramente esclarecer que houve equívoco do contribuinte ao afirmar que a fiscalização considerou os recursos auferidos no ano como sendo consumidos em cada mês. A essa conclusão chega-se pela observação do Termo de Verificação fiscal (fls.153) onde se descreve que a partir da tabulação mensal dos recursos comprovados e dispêndios apurados ou arbitrados,***



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

Acórdão nº. : 102-43.287

***apuramos saldos negativos mensais remanescentes em diversos meses, após a compensação dos saldos positivos dos meses anteriores, dentro do mesmo ano-calendário, conforme valores registrados na planilha de fls. 140 a 145. (grifei)***

*Os saldos negativos mensais acima referidos consistem nos acréscimos patrimoniais a descoberto, cujo tratamento é amplamente disciplinado pela legislação tributária, assim dispondo o Decreto nº 1.041/94 – Regulamento do Imposto de Renda/1994.*

***“Art. 37 Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, bem como a renda presumida, no caso de sinais exteriores de riqueza (Lei nºs. 5.172/66 art.43. I e II, 7.713/88. Art.3º, § 1º, e 8.021/90, art.6º e § 1º).***

[...]

***Art. 115 – Está sujeita ao pagamento mensal do imposto, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País (Lei nº 7.713/88, art. 8º).***

***§ 1º - O disposto neste artigo também se aplica:***

[...]

***e) ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.” (grifei)***

*Também não procede o argumento do contribuinte de que não fora intimado a esclarecer a respeito de rendimentos que geraram os acréscimos em questão, tendo em vista que o Termo de Início de Ação Fiscal nº 023/95 (fls.01/02) e a Intimação Fiscal às fls .04 atestam que o mesmo foi intimado a apresentar todos os documentos referentes à percepção de rendimentos, despesas realizadas, origens e aplicações de recursos, no período de 01/01/91 a 31/12/94.*



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

Processo nº : 13925.000565/95-23

Acórdão nº : 102-43.287

*O reclamante alega que em vista do caráter vinculado do lançamento, o fisco deveria demonstrado que o impugnante gastou por inteiro todos os seus recursos financeiros a cada mês dos anos calendário, não havendo qualquer prova de que os supostos rendimentos correspondentes às variações patrimoniais sejam de origem que os sujeitem à tributação.*

*Igualmente, argumenta que inexistente competência para se instituir ou exigir imposto sobre a renda presumida, estimada ou hipotética no lançamento em questão, não obstante a Lei nº 7.713/88 ter estabelecido o sistema de bases mensais correntes para as pessoas físicas.*

**Conforme já relatado anteriormente, as planilhas às fls. 140-145 contemplam todas as origens de recursos relativos a rendimentos declarados pelo contribuinte, bem como as aplicações correspondentes a todos os dispêndios efetuado pelo contribuinte no período de 1991 a 1994. A existência de eventuais saldos negativos evidencia a omissão de rendimentos pelo contribuinte.**

**Aliás, as quantias correspondente ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, são tributáveis, presunção constante do § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88.**

**2.2.5 – Da taxa Referencial Diária – TRD**

A utilização da TRD encontra amparo na legislação, assim dispondo o artigo 9º da Lei nº 8.177/91:

**“Art. 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com as Fazendas Nacionais, Estaduais, do Distrito Federal e dos Municípios, com o Fundo de**



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

Processo nº : 13925.000565/95-23

Acórdão nº : 102-43.287

*Participação PIS-PASEP e com o fundo de Investimento Social omissis."*

*Por sua vez, a Lei nº 8.218/91, tratando desse mesmo assunto, traz a seguinte redação no dispositivo constante em seu artigo 30:*

*"Art. 30 - O "caput" do art. 9º da Lei 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 9º a partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS - PASEP. omissis."*

*Tratando-se de exigência fiscal fundada em legislação vigente, não cabe à autoridade administrativa expressar juízo de valor acerca de sua constitucionalidade, posto que, por força do princípio da vinculação, deve-se limitar a aplicar a lei.*

***Com efeito, a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões desta natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 a 102 da Carta Magna.***

*Neste sentido, nos termos da Constituição Federal, as leis são declaradas inconstitucionais em decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) inerentes a Ação Direta de Inconstitucionalidade ou em Ação Declaratória de Constitucionalidade. Caso a inconstitucionalidade seja declarada pelo STF, em ação interposta pela via incidental, o dispositivo legal só deixa de ter aplicabilidade se for suspenso por Resolução do Senado Federal, tendo efeito **erga omnes**, beneficiando a todos.*



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

Processo nº. : 13925.000565/95-23

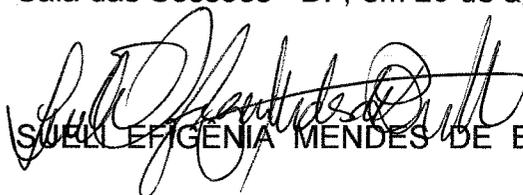
Acórdão nº. : 102-43.287

*Contudo, em face de expressa determinação contida na Instrução Normativa SRF nº 032, de 09 de abril de 1997, deverão ser excluídos os encargos calculados com base na TRD, relativamente ao período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, tendo em vista que os atos emanados de autoridades administrativas estão sujeitos ao poder vinculado ou regrado, significando que o agente público fica inteiramente preso ao enunciado desses atos.*

Considerando que os argumentos esposados no recurso interposto são os mesmos utilizados em seu expediente impugnatório e, ainda, que o recorrente não trouxe documentos que pudessem alterar a decisão adotada pela autoridade julgadora "a quo", incorporo integralmente os fundamentos anteriormente transcritos e **voto** no sentido de negar provimento ao recurso.

Isto posto, VOTO no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1998.

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO