



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.726506/2011-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.492 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2021
Recorrente ANGELO MARIO DE AZEVEDO MARTINS FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007

RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DAS RECEITAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Os resultados da atividade rural exercida por pessoas físicas devem ser apurados mediante escrituração do Livro Caixa que, no caso, deve abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade, sendo que a comprovação das receitas deve ser realizada através de documentação idônea que identifica o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação e apenas nessas hipóteses é que se pode concluir que os rendimentos foram, de fato, provenientes da referida atividade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. PRESUNÇÃO. APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA INDICADA NA DECLARAÇÃO. INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

As quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física são tributáveis nas hipóteses em que esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, isentos, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

A legislação de regência autoriza a criação da presunção para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto, sendo que, em casos tais, a autoridade fiscal deve comprovar primeiramente que houve acréscimo no patrimônio do contribuinte que supera o valor dos rendimentos comprovadamente recebidos e que, portanto, as aplicações são incompatíveis com a renda declarada, de modo que o ônus de provar a inexistência da omissão de rendimento passa a ser do contribuinte.

A comprovação das alegações formuladas pelo sujeito passivo deve ser realizada a partir da juntada de documentos hábeis e idôneos que possam atestar com precisão a veracidade das informações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

O empréstimo de mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se a partir das relações de entrega da quantia por parte do mutuante e do pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário.

O contribuinte deve, portanto, comprovar o fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir do ingresso do numerário e da respectiva saída a título de quitação do empréstimo, podendo fazê-lo, a propósito, através de documentação bancária consubstanciada em TED's, DOC's, saques, depósitos realizados em valores correspondentes etc.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a reclassificação de rendimentos decorrentes da atividade rural levada a termo pela Fiscalização exclusivamente no ano de 2006. Vencida a conselheira Débora Fófano dos Santos, que negou provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo aos anos-calendário 2006 e 2007, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto e classificação indevida de rendimentos na DIRPF, de modo que o crédito foi apurado no montante total de R\$ 124.638,44, incluindo aí a cobrança do imposto, a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de 75% (e-fls. 7/10).

Depreende-se da leitura do *Termo de Verificação Fiscal* de e-fls. 3/6 que a autoridade fiscal acabou entendendo pela lavratura do correspondente Auto de Infração com base nos seguintes motivos:

“1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

[...]

Registre-se que, na resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal, o contribuinte apresentou, quase em sua totalidade, apenas esclarecimentos deixando de juntar documentação probatória das operações informadas, conforme solicitado no Termo, a despeito do pedido de prorrogação de prazo, que poderia ter sido utilizado para atender a intimação de forma plena.

Em suprimento à falta de provas, procedemos a diligências junto a: Fator Ícone Empreendimentos Imobiliários S.A. e Villa Costeira Empreendimentos Ltda., empresas vendedoras dos imóveis declarados, confirmando os valores informados nas declarações.

O contribuinte junta aos documentos apresentados, relacionado no item 6 – Empréstimos, letras d, e, f da carta resposta, documentos representados por Cédulas de Crédito Bancário, no entanto estar foram emitidas no ano-calendário 2008 (05/2008, 07/2008 e 08/2008), não se referindo aos anos-calendário fiscalizados.

Em relação a receita da atividade rural, tratando-se de tributação favorecida, o resultado decorrente desta atividade deve ser apurado mediante escrituração de livro-caixa, abrangendo as receitas, despesas e demais valores que a integram, bem como as receitas e despesas escrituradas devem ser comprovadas mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, a data e o valor da operação que deverá ser mantida em seu poder e à disposição da fiscalização, enquanto não ocorre a decadência ou prescrição. A falta de comprovação de receitas que foram efetivamente recebidas, conforme esclarecimentos do contribuinte em sua carta resposta, autoriza a reclassificação das receitas declaradas para rendimentos comuns, sujeitos à tabela progressiva. O contribuinte não apresentou qualquer documentação, limitando-se a informar no item 6 da carta resposta – “*sem contabilidade formal por tratar-se de vendas pulverizadas de produtos direto na fazenda*”.

Da mesma forma, o contribuinte não comprovou a propriedade rural – Fazenda Novo Horizonte – declarada no demonstrativo da Atividade Rural como imóvel explorado. Por outro lado, no demonstrativo da Atividade Rural anexo às declarações, o fiscalizado informa que a condição de exploração foi a título de arrendamento, mas não apresentou o contrato de arrendamento registrado como exige a legislação, limitando-se a esclarecer no item 7 da carta resposta – “*Contrato informal de Arrendamento rural.*”

2 – INFRAÇÕES APURADAS

2.1 – RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

Em razão da falta de prova documental atestando a veracidade de que as receitas declaradas no Demonstrativo da Atividade Rural decorrem da atividade rural (com tributação favorecida), as receitas foram reclassificadas para rendimentos comuns, sujeito à tabela progressiva de acordo com a planilha abaixo:

MÊS	2006	2007
Janeiro	-	12.000,00
Fevereiro	-	18.500,00
Março	-	19.100,00
Abril	-	9.500,00
Maió	6.750,00	10.400,00
Junho	8.000,00	9.600,00
Julho	8.900,00	14.300,00
Agosto	9.150,00	22.400,00
Setembro	8.825,00	18.100,00

Outubro	8.350,00	17.200,00
Novembro	7.900,00	17.500,00
Dezembro	-	23.500,00
TOTAL	57.875,00	192.300,00
Renda já tributada (20%)	11.575,00	38.460,00
Renda a tributar	46.300,00	153.840,00

Obs: Foi excluído do lançamento 20% da receita bruta visto que a opção do contribuinte pelo arbitramento sobre a receita bruta, esta renda já sofreu tributação na declaração de ajuste anual.

2.2. – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Em janeiro do ano-calendário 2007, foi constatada omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto apurada mediante Demonstrativo de Variação Patrimonial, sendo que os valores de origens e aplicações constantes do demonstrativo foram obtidos a partir de dados disponíveis na própria Receita Federal e mediante informações e documentos obtidos no curso da ação fiscal diretamente do contribuinte. As provas trazidas pelo fiscalizado foram alguns documentos bancários de contratos de financiamento e de empréstimo pessoal firmados com o banco Bradesco. As informações disponíveis na própria Receita Federal são os contratos sociais e suas alterações através das quais identificamos datas e valores integralizados, em moeda corrente, pelo contribuinte: por ex., cotas da Universitário-Comércio, serviços e Combustível Ltda. CNPJ – 08.595.297/0001-45, em 22/01/2007 – R\$ 25.000,00, conforme planilha:

JANEIRO DE 2007

A – Recursos / Origens	
Receitas reclassificadas (declaradas como da atividade rural)	12.200,00
Empréstimo pessoal Nota promissória – Bradesco (em 10/01/07)	4.820,00
Rendimentos líquidos do cônjuge	3.056,74
Total dos recursos / Origens	20.076,74
B – Dispêndios / Aplicações	
Empréstimo pessoal consignação – Bradesco (em 05/01/06)	671,32
Empréstimo pessoal Nota promissória – Bradesco (em 10/01/07) – pg em 29/01/07	5.087,23
Saldo bancário devedores em c/c no início do mês	3.483,52
Integralização de cotas da Universitário-Comércio, Serviços e combustível Ltda.	25.000,00
Pick-up – financiamento – Bradesco (10/10/05)	2.605,83
Motocicleta	308,88
Total dos dispêndios / Aplicações	37.156,78
Diferença (origens – aplicações)	
VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (B-A)	17.080,04

Assim sendo, com base no art. 55, inc. XIII e parágrafo único, e arts. 806 e 807 do Decreto nº 3.000 de 26/03/99 (RIR/99), os valores da variação patrimonial a descoberto foram lançados de ofício como rendimentos tributáveis e submetidos à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva.”

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal em 17/06/2011 (e-fls. 65) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de e-fls. 67/71 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da suposta classificação indevida da atividade rural:

- Que havia sido intimado a apresentar documentos que comprovassem a aquisição da Fazenda Novo Horizonte, bem como as receitas e despesas declaradas a título de atividade rural, sendo que, ao contrário do que a autoridade fiscal entendera, tal comprovação mostrar-se-ia desnecessária, tendo em vista que o proprietário do imóvel era o seu genitor, de modo que por se tratar de relação familiar a informalidade acaba imperando;
- Que juntaria contrato de parceria com seu genitor objetivando corroborar a sua defesa, bem como que estaria providenciando os comprovantes de gastos com o exercício da atividade rural, de modo que, na oportunidade, pleiteou pela juntada posterior de documentos; e
- Que restaria comprovado que não haveria se falar em reclassificação de receitas da atividade rural para rendimentos comuns, posto que tais receitas realmente decorreram do exercício da atividade rural.

(ii) Da referida omissão de rendimentos considerada como acréscimo patrimonial a descoberto:

- Que iria demonstrar, mediante a apresentação posterior de documentos, que houve um equívoco de premissa por parte da autoridade fiscal, de modo que seria comprovado que as informações constantes no Demonstrativo de Variação Patrimonial não correspondiam à realidade dos fatos; e
- Que seria cabalmente comprovado que inexistia disparidade entre as aplicações e as origens tendo em vista que a integralização do capital social da empresa *Universitário-Comércio, Serviços e Combustível Ltda* não havia sido efetivada na data que constara no Demonstrativo de Variação patrimonial, de modo que tal comprovação demonstraria que a autuação deveria ser tida por improcedente, tendo pleiteado, também nesse ponto, pela juntada posterior de documentos.

Com base em tais alegações, o contribuinte requereu que a impugnação fosse conhecida e que, ao final, fosse julgada procedente no sentido de a improcedência da autuação fosse reconhecida.

Em manifestação complementar de e-fls. 78/82, o ora recorrente juntou documentos de e-fls. 83/378 visando lastrear as informações perfilhadas na impugnação e acabou prestando alguns esclarecimentos tais:

- (i) Que estava juntando o Contrato Social que comprova que havia se tornado sócio da empresa *Posto Universitário Comércio e Serviços de Combustíveis Ltda* e demonstrando que, em 02/01/2007, havia

integralizado o capital que totalizava o montante de R\$ 25.000,00, obtido por meio de empréstimo realizado com seu genitor;

- (ii) Que também estava acostando aos autos a Alteração Contratual realizada em 03.07.2007 por meio da qual passou a ter apenas 500 quotas no valor nominal de R\$ 1,00 cada após ter cedido 24.500 quotas à empresa *Elan Brasil Cosméticos Ltda*, as quais, aliás, haviam sido plenamente quitadas, sendo que, no caso concreto, a variação patrimonial ocorreu dentro do mesmo exercício, de modo que, no final, não havia declarado o empréstimo obtido junto ao seu genitor tendo em vista que, seis meses depois, desfez-se de quase todas as quotas adquiridas, não restando configurada, nesse particular, acréscimo patrimonial, bem assim que posteriormente houve ad Dissolução Social da sociedade empresária *Posto Universitário Comércio e Serviços de Combustíveis Ltda*;
- (iii) Que relativamente às origens da atividade rural entendera por juntar aos autos recibos referentes à prestação de serviços, contrato de parceria agrícola, notas fiscais referentes a compra de madeira serrada para construção de cerca, notas fiscais que comprovariam a venda de café à empresa *Unisertão Agroindustrial Ltda*, de modo que tais documentos, por si só, comprovaria que realizara atividade rural lastreada na lavoura de café;
- (iv) Que estaria anexando notas fiscais da empresa *Unisertão Agroindustrial Ltda*, principal adquirente da produção, as quais correspondiam, exatamente, aos valores declarados nas DIRPFs dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008;
- (v) Que a nota fiscal n.º 1051, emitida em 06/11/2006, com valor de R\$ 192.300,00 foi emitida com a observação de que se tratava de venda para entrega futura, cujos pagamentos somente seriam liberados em 2007 com a efetiva entrega das sacas de café;
- (vi) Que as receitas da atividade agrícola foram distribuídas da seguinte maneira: (i) ano-calendário 2006: notas fiscais de entrada n.º 566, 814, 880, 881 e 910; (ii) ano-calendário 2007: nota fiscal de entrada n.º 1051; e (iii) ano-calendário 2008: notas fiscais de entrada n.º 1510, 1539, 1540, 1577, 1579, 1587, 1588, 1624, 1659, 1660 e 1661, sendo que as vendas comprovadas pelas notas fiscais correspondiam exatamente aos valores declaradas nas respectivas DIRPFs, as quais haviam sido apresentadas antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que comprovaria que a origem das receitas declaradas era, sim, da atividade rural e, especificamente, do cultivo de café; e
- (vii) Que o fato de não manter a devida escrituração das despesas e receitas oriundas da atividade rural não poderia obstar o benefício de tributação favorecida prevista na lei, já que a lei concede o benefício para as receitas oriundas da sua produção rural.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de e-fls. 379/387, a 9ª Turma

da DRJ de Belo Horizonte – MG entendeu por julgá-la improcedente, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, devidamente comprovados.

MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

É indispensável, para a aceitação de empréstimo, a comprovação de sua contratação e da efetiva transferência do numerário emprestado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, bem como o contrato de mútuo levado ao registro público para opor a operação à terceiros.

ATIVIDADE RURAL. RENDIMENTOS. DIRPF. CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA.

A legislação tributária determina que as receitas da atividade rural, mesmo quando o resultado for apurado na forma presumida, é passível de comprovação por meio de documentos hábeis, sem a qual é cabível a tributação dos valores sob a forma ordinária na declaração de ajuste anual.

PARCERIA RURAL - COMPROVAÇÃO.

A parceria agrícola e pecuária deve ser comprovada por contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 13/05/2015 (e-fls. 390) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls. 392/399, protocolado em 11/06/2015, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo apreciá-lo.

Observe, de logo, que o recorrente encontra-se por suscitar as seguintes alegações:

(i) Da suposta classificação indevida da atividade rural:

- Que, ao contrário do entendimento da autoridade fiscal, a comprovação da propriedade do imóvel rural para fins de demonstração do exercício da

atividade rural se mostra excessiva, já que o proprietário do imóvel é o seu genitor;

- Que visando comprovar a origem das receitas oriundas da referida atividade acabou juntando recibos de prestação de serviços, contrato de parceria agrícola e notas fiscais referentes à compra de madeira serrada para construção de cerca e da venda de café à empresa *Unisertão Agroindustrial Ltda*, sendo que tais documentos já seriam suficientes para comprovar o exercício da atividade rural;

- Que especificamente no que diz respeito à nota fiscal n.º 1051, datada em 06/11/2006, com valor de R\$ 192.300,00, deve-se dizer que se trata de nota emitida com a observação de que se tratava de venda para entrega futura, cujos pagamentos somente seriam liberados em 2007 com a efetiva entrega das sacas de café;

- Que as receitas da atividade agrícola foram distribuídas da seguinte maneira: (i) ano-calendário 2006: notas fiscais de entrada n.º 566, 814, 880, 881 e 910; (ii) ano-calendário 2007: nota fiscal de entrada n.º 1051; e (iii) ano-calendário 2008: notas fiscais de entrada n.º 1510, 1539, 1540, 1577, 1579, 1587, 1588, 1624, 1659, 1660 e 1661;

- Que em razão do princípio da verdade material, o fato de não manter a devida escrituração das despesas e receitas oriundas da atividade rural não pode obstar o benefício de tributação favorecida, já que a origem dessas receitas foi devidamente demonstrada por outros documentos igualmente hábeis, observando-se, ainda, que os valores declarados coincidem com as notas fiscais emitidas e todos os documentos são anteriores a qualquer procedimento fiscalizatório;

- Que restou comprovado que não há se falar em reclassificação das receitas da atividade rural para rendimentos comuns, posto que tais receitas realmente decorrem do exercício da atividade rural;

- Que o então Conselho de Contribuintes e a jurisprudência do CARF entendem que a nota fiscal de produtor é meio de prova de rendimentos da atividade rural; e

- Que, ao contrário do entendimento que restou perfilhado no acórdão recorrido, o fato de não existir a correta escrituração contábil das receitas da atividade rural não afasta a possibilidade de sua caracterização por outras formas, principalmente diante das provas apresentadas.

(ii) Da referida omissão de rendimentos considerada como acréscimo patrimonial a descoberto:

- Que colacionou aos autos Contrato Social por meio do qual comprovou que havia se tornado sócio da empresa *Posto Universitário Comércio e Serviços de Combustíveis Ltda* em 01/01/2007 e, nesta ocasião, integralizou o capital que totalizava o montante de R\$ 25.000,00, obtido por meio de empréstimo realizado com seu genitor;

- Que os documentos colacionados aos autos também comprovam que, em 03/07/2007, passou a ter apenas 500 quotas no valor nominal de R\$ 1,00 cada, pois cedeu 24.500 quotas à empresa *Elan Brasil Cosméticos Ltda*, as quais, aliás, foram completamente quitadas;
- Que acabou não declarado o empréstimo obtido junto ao seu genitor utilizado para aquisição dessas quotas societárias, já que, num período de 6 meses, desfez-se de quase sua totalidade, o que, portanto, não configurou o acréscimo patrimonial;
- Que o empréstimo, entretanto, ocorreu e, além de ter demonstrado a sua origem, comprovou o seu destino, sendo que por se tratar de empréstimo de pai para filho não foram realizadas todas as formalidades, tais como o registro do contrato de mútuo no cartório de títulos e documentos; e
- Que demonstrou, portanto, a origem da receita lançada como acréscimo patrimonial a descoberto, de modo que tal infração deve ser excluída da autuação.

Com base em tais alegações, o recorrente pugna pelo provimento do recurso voluntário para que o acórdão recorrido seja reformado, reconhecendo-se a improcedência da autuação, já que os rendimentos tidos como indevidamente classificados realmente decorrem da atividade rural, bem como em razão da inverídica imputação de omissão de rendimentos decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Das alegações sobre os rendimentos classificados indevidamente como rendimentos da atividade rural e da comprovação parcial da origem das receitas correlatas

De início, registre-se que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acrécimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera¹:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

- Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;
- Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da *renda-acrécimo*, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

- Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;
- Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da *renda-produto*.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

Fixadas essas premissas iniciais, verifique-se que os artigos 3º a 5º, *parágrafo único* da Lei n.º 8.023 de 12 de abril de 1990 e artigos 18 a 21 da Lei n.º 9.250 de 26 de dezembro de 1995 cuidaram de dispor, em linhas gerais, que o resultado da atividade rural será apurado através da escrituração do Livro Caixa, bem assim que a falta de escrituração implicará no arbitramento da base de cálculo à alíquota de 20% da receita bruta do ano-calendário. É ver-se:

“Lei n.º 8.023/1990

Art. 3º O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's;

III - contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

Parágrafo único. Os livros ou fichas de escrituração e os documentos que servirem de base à declaração deverão ser conservados pelo contribuinte à disposição da autoridade fiscal, enquanto não ocorrer a prescrição quinquenal.

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Lei n.º 9.250/1995

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o registro do Livro Caixa.

Art. 19. O resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física poderá ser compensado com prejuízos apurados em anos-calendário anteriores.

Parágrafo único. A pessoa física fica obrigada à conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar.

Art. 20. O resultado decorrente da atividade rural, exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior, apurado por ocasião do encerramento do ano-calendário, constituirá a base de cálculo do imposto e será tributado à alíquota de quinze por cento.

[...]

§ 2º O imposto apurado deverá ser pago na data da ocorrência do fato gerador.

[...]” (grifei).

A propósito, veja-se que o artigo 60, § 1º do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 também dispunha expressamente pela obrigatoriedade de comprovação das receitas e das despesas escrituradas no *Livro Caixa* através de documentação idônea que identifica o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação. Confira-se:

“Decreto nº 3.000/99

Subseção III – Formas de Apuração

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 3º).

§ 4º É permitida a escrituração do Livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipograficamente.

§ 5º O Livro Caixa deve ser numerado seqüencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.” (grifei).

Pelo que se pode notar, o resultado da exploração da atividade rural pelas pessoas físicas deve ser apurado mediante escrituração do Livro Caixa que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade, sendo que a comprovação da veracidade das receitas e despesas tais quais escrituradas deve ser realizada a partir de documentação hábil e idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação.

Nesse contexto, perceba-se que a legislação de regência também dispunha que pela tributação favorecida da atividade rural desenvolvida por pessoa física nas hipóteses de falta

de escrituração, de modo que a tributação em casos tais deve ser realizada a partir do arbitramento do resultado da atividade à alíquota de 20% da receita bruta do ano-base. Veja-se:

“Lei n° 8.023/1990

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Lei n° 9.250/1995

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.” (grifei).

Com base nos fundamentos acima erigidos, passemos, então, a examinar as circunstâncias fáticas e os elementos probatórios que foram colacionados pelo próprio recorrente, podendo-se observar, de logo, que o recorrente tenta comprovar suas alegações no sentido de que as receitas apuradas na infração *Rendimentos Classificados indevidamente na DIRF* são efetivamente provenientes do exercício da atividade rural a partir dos seguintes documentos:

- (i) Recibos de prestação de serviços (e-fls. 90/351);
- (ii) Nota Fiscal de saída emitida pela *CARJAC Materiais de Construção Ltda* no valor de R\$ 4.475,00 pela venda de madeira serrada datada de 30.12.2008 (e-fls. 356);
- (iii) Notas Fiscais de entrada emitidas pela empresa *Unisertão Agroindustrial Ltda* que correspondem às compras de sacas de café, cujas vendas foram realizadas de forma compartilhada e nos termos do contrato de parceria agrícola firmado entre a Sra. Eleusa Martins e os Srs. Ângelo Martins e Diego Martins (e-fls. 358/376); e
- (iv) Contrato de parceria agrícola tendo por objeto o plantio de lavouras de café arábica e outras culturas temporárias tais como a plantação de feijão, milho e mandioca (e-fls. 377/378).

De fato, a legislação que trata da tributação da atividade rural exercida por pessoas físicas é clara no sentido de prescrever que o resultado da referida atividade deve ser

apurado mediante escrituração do Livro Caixa que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade, sendo que a comprovação das receitas deve ser realizada através de documentação idônea que identifica o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação.

A tributação favorecida limitada a 20% da receita bruta no ano-base tal qual prevista no artigo 5º, parágrafo único da Lei nº 8.023/1990 e artigo 18, § 2º da Lei nº 9.250/1995 apenas deve ser aplicada em relação aos rendimentos que são comprovadamente oriundos da atividade rural, sendo que, no caso, a autoridade lançadora dispôs no *Termo de Verificação Fiscal* de e-fls. 3/6 que o contribuinte não comprovou a veracidade de que as receitas declaradas no Demonstrativo da Atividade Rural decorrem, de fato, de tal atividade, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“Em relação a receita da atividade rural, tratando-se de tributação favorecida, o resultando decorrente desta atividade deve ser apurado mediante escrituração de livro-caixa, abrangendo as receitas, despesas e demais valores que a integram, bem como as receitas e despesas escrituradas devem ser comprovadas mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, a data e o valor da operação que deverá ser mantida em seu poder e à disposição da fiscalização, enquanto não ocorre a decadência ou prescrição. A falta de comprovação de receitas que foram efetivamente recebidas, conforme esclarecimentos do contribuinte em sua carta resposta, autoriza a reclassificação das receitas declaradas para rendimentos comuns, sujeitos à tabela progressiva. O contribuinte não apresentou qualquer documentação, limitando-se a informar no item 6 da carta resposta – “*sem contabilidade formal por tratar-se de vendas pulverizadas de produtos direto na fazenda.*”

Da mesma forma, o contribuinte não comprovou a propriedade rural – Fazenda Novo Horizonte – declarada no demonstrativo da Atividade Rural como imóvel explorado. Por outro lado, no demonstrativo da Atividade Rural anexo às declarações, o fiscalizado informa que a condição de exploração foi a título de arrendamento, mas não apresentou o contrato de arrendamento registrado como exige a legislação, limitando-se a esclarecer no item 7 da carta resposta – “*Contrato informal de Arrendamento rural.*”

[...]

Em razão da falta de prova documental atestando a veracidade de que as receitas declaradas no Demonstrativos da Atividade Rural decorrem da atividade rural (com tributação favorecida), as receitas foram reclassificadas para rendimentos comuns (...).”

Na hipótese dos autos, note-se, por um lado, que o recorrente não escriturou suas receitas e despesas em Livro Caixa quando, na verdade, deveria fazê-lo nos termos da legislação de regência, todavia, por outro lado, o recorrente juntou aos autos Notas Fiscais de entrada emitidas pela empresa *Unisertão Agroindustrial Ltda* que correspondem às compras de sacas de café, cujas vendas foram realizadas de forma compartilhada e nos termos do contrato de parceria agrícola firmado entre a Sra. Eleusa Martins e os Srs. Ângelo Martins e Diego Martins (e-fls. 358/376), sendo que tais documentos comprovam que apenas as receitas relativas ao ano-calendário 2006 são, de fato, provenientes da atividade rural.

Registre-se, pois, que o recorrente não comprovou a real origem das receitas tais quais apuradas pela autoridade fiscal no que diz respeito ao ano-calendário de 2007. Em outros termos, o recorrente não comprovou que os valores tais quais discriminados pela autoridade fiscal na tabela de e-fls. 5 relativos ao ano-calendário 2007 foram, de fato, provenientes da atividade rural, porquanto os documentos juntados às e-fls. 358/376 correspondem aos anos-calendário de 2006 e 2008 e apenas os anos-calendário de 2006 e 2007 é que foram objeto da

autuação fiscal relativa à classificação indevida de rendimentos da atividade rural. Portanto, os rendimentos correspondentes ao ano-calendário de 2007 foram classificados indevidamente como rendimentos provenientes da atividade rural, de modo que a autuação deve ser mantida nesse ponto.

De todo modo, o que deve restar claro é que apenas os rendimentos que haviam sido classificados como rendimentos da atividade rural no ano-calendário de 2006 é que foram, de fato, provenientes da atividade rural, porquanto o recorrente comprovou a origem das receitas tais quais apuradas, nos termos dos artigos 18, § 1º da Lei n.º 9.250/1995, combinado com o artigo 60, § 1º do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. Com efeito, entendo por afastar a reclassificação de rendimentos decorrentes da atividade rural levada à termo pela fiscalização exclusivamente em relação ao ano-calendário de 2006.

2. Da configuração da omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto e da falta de comprovação do mútuo

Note-se, de logo, que a apuração da omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto objeto da presente autuação restou fundamentada, basicamente, nos artigos 1º a 3º da Lei n.º 7.713/88, 1º e 2 da Lei n.º 8.134/90, combinado com os artigos 55, inciso XIII, parágrafo único e 806 e 807 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos², cujas redações seguem transcritas abaixo:

“Lei n. 7.713/1998

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

[...]

² Confira-se que nos termos do artigo 144 da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

Lei n. 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Decreto n. 3000/99**Seção V - Outros Rendimentos**

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

Subseção III - Origem dos Recursos

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (grifei).

Pelo que se pode observar, a legislação de regência aplicada ao caso concreto é bastante clara ao dispor que os acréscimos patrimoniais não justificados a partir dos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva serão objeto de tributação, bastando que a autoridade fiscal comprove, à vista das declarações de rendimentos e de bens, que tais acréscimos não correspondente aos rendimentos tais quais declarados. E, aí, caberá ao contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou que já foram tributados exclusivamente na fonte.

Quer dizer, todo contribuinte do imposto de renda está sujeito a comprovar, por meio de documentos idôneos e esclarecimentos, a origem dos rendimentos auferidos e as alterações em seu patrimônio na hipótese em que é intimado a fazê-lo. Portanto, não restam dúvidas de que a própria legislação de regência autoriza a criação da presunção para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto.

Muito embora a apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto seja considerada como presunção legal que, a propósito, acaba invertendo a ordinária atribuição do ônus probatório, não há como ignorar o fato de que cabe ao Fisco, primeiramente, demonstrar e comprovar que houve um acréscimo no patrimônio do contribuinte que supera o valor dos rendimentos comprovadamente recebidos. Somente nas hipóteses em que a autoridade fiscal desincumbe-se desse dever é que o ônus de provar a inexistência da omissão de rendimento é que passa a ser do contribuinte, porque, do contrário, a exação carecerá de amparo legal.

É nesse sentido que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1996

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CALCULO APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA. O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Recurso negado.”

(Processo n. 11543.000484/2001-65. Acórdão n. 2202-002.671, Conselheiro Relator Antonio Lopo Martinez. Sessão de 14.05.2014. Publicado em 03.06.2014).” (grifei).

No caso concreto, o recorrente tenta justificar o acréscimo patrimonial a descoberto na obtenção de empréstimo junto ao seu genitor, o Sr. Ângelo Mário de Azevedo Martins, no montante de R\$ 25.000,00, o qual, aliás, segundo o recorrente, foi utilizado para integralizar o capital social da empresa *Posto Universitário Comércio e Serviços de Combustíveis Ltda*, bem assim que, em 03/07/2007, passou a deter apenas 500 quotas no valor nominal de R\$ 1,00 cada, pois cedeu 24.500 quotas à empresa *Elan Brasil Cosméticos Ltda*, que, no final, acabou quitando-as por completo.

Além do mais, o recorrente dispôs que acabou não declarando o empréstimo obtido ao seu pai tendo em vista que, num período de 6 meses, desfez-se de sua quase totalidade, bem como que o empréstimo ocorreu e que por se tratar de empréstimo de pai para filho acabou não sendo realizado formalmente a partir do registro do contrato de mútuo no cartório de títulos de documentos.

O ponto central da discussão aqui travada gira em torno, principalmente, do empréstimo obtido junto ao seu pai no valor de R\$ 25.000,00 e, ainda, cessão de 24.500 quotas da empresa *Posto Universitário Comércio e Serviços de Combustíveis Ltda* à empresa *Elan Brasil Cosméticos Ltda*, que acabou quitando-as por completo, podendo-se observar, de logo, que empréstimo de mútuo é instituto do direito privado e, por isso mesmo, deve ser analisado de acordo com os princípios gerais, conceitos e formas do direito privado.

Pois bem. Nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, o que significa afirmar que à luz de tais princípios é que são definidos os institutos, conceitos e formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Confira-se:

“Lei n. 5.172/66

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

De acordo com o dispositivo transcrito, se um conceito do direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência ao seu conteúdo e alcance, tal conceito haverá de ser compreendido pelo intérprete tal como está posto no direito privado. Em outras palavras, se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária – é o que ocorre com o instituto da doação – não poderá o intérprete fazê-lo.

É nesse mesmo sentido que dispõe Luciano Amaro³:

“Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acácia – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Como assinala Becker, com apoio em Emilio Betti e Luigi Vittorio Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no direito tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do direito civil.”

Considerando, pois, que o empréstimo de mútuo é instituto do direito privado, faz-se necessário que investiguemos o que dispõe a própria legislação civil ao seu respeito, podendo-se afirmar, de logo, que, conceitualmente, o mútuo consiste em um “empréstimo de consumo”, ou seja, trata-se de um negócio jurídico unilateral por meio do qual o mutuante

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

transfere a propriedade de um objeto móvel fungível ao mutuário, que se obriga à devolução, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade⁴.

O Código Civil cuidou de tratar do instituto do empréstimo de mútuo no artigo 586, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 10.406/2002

Capítulo IV – Do Empréstimo

Seção II – Do mútuo

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.”

Como se pode notar, o instituto do *mútuo* aperfeiçoa-se quando o proprietário, mutuante, transmite a propriedade da coisa mutuada, e não apenas a posse, com o efeito e possibilidade de que a coisa seja consumida, obrigando-se o mutuário, portanto, a compensá-lo com a entrega de outra coisa, substancial, qualitativa e quantitativamente idêntica. Não se exigirá do mutuário que restitua exatamente o bem que recebeu, pois é da essência desse negócio jurídico a utilização de coisa fungível.

Em se tratando de *mútuo* de dinheiro, a entrega efetiva da quantia é elemento essencial do contrato sem o qual inexistente o próprio mútuo e não se gera qualquer espécie de obrigação de crédito, já que o crédito e a obrigação de pagar não decorrem da promessa de transferir o dinheiro frente à promessa de aceitá-lo para pagamento futuro, mas, sim, da transferência efetiva do valor ao mutuário. E, aí, considerando que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade exige-se que ele pague a quantia em dinheiro que lhe foi havia sido repassada em condições e formas estabelecidas no contrato. O mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se, portanto, a partir das seguintes relações: (i) entrega do dinheiro por parte do mutuante; e (ii) pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário.

Em comentários ao instituto do mútuo previsto no artigo 586 do Código Civil, Carlos Roberto Gonçalves⁵ afirma que o mutuante é obrigado a entregar a coisa, enquanto o mutuário tem o dever de restituí-la. Confira-se:

“Sendo o mútuo contrato *real e unilateral*, que se perfaz com a entrega da coisa emprestada, uma vez efetuada a tradição nada mais cabe ao mutuante, recaindo as obrigações somente sobre o mutuário.

[...]

As obrigações do mutuário, pode-se dizer, resumem-se numa só: *restituir*, no prazo convencionado, a mesma quantidade e qualidade de coisas recebidas e, na sua falta,

⁴ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de Direito Civil: contratos em espécie. vol. 4. tomo II. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: 2014, Não paginado.

⁵ Gonçalves, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais. vol. 3. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

pagar o seu *valor*, tendo em vista o tempo e o lugar em que, segundo a estipulação, se devia fazer a restituição, quando o contrato não tiver dinheiro por objeto. Se a coisa, ao tempo do pagamento, estiver desvalorizada, deve ser restituído o valor que tinha na data do empréstimo, pelo qual ingressou no patrimônio do mutuário.”

A partir dessa linha de raciocínio, observe-se que a autoridade julgadora entendeu que, no caso, o recorrente deveria ter comprovado a veracidade do contrato de empréstimo a partir da formalização e registro no Cartório de Títulos e Documentos e, ainda, por meio de cópias de cheques, comprovantes de depósitos bancários que pudessem atestar a efetiva transferência do recurso, tanto na concessão como por ocasião do pagamento, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“O impugnante buscou justificar a origem dos rendimentos omitidos com a afirmação de que o ingresso de recurso, no importe de R\$25.000,00, decorreu de empréstimo que lhe foi concedido por seu pai, Sr. Ângelo Mário de Azevedo Martins. Não trouxe aos autos nenhuma prova da realização do mútuo.

Para o acolhimento de sua alegação, necessário que o contribuinte comprovasse, mediante cópia do contrato do empréstimo, devidamente formalizado e levado a registro no Cartório de Títulos e Documentos, bem como cópias de cheque, de comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente ou outro meio admitido em direito, da efetiva transferência do recurso, tanto na concessão como por ocasião do pagamento do mútuo. Inaceitável a prova de empréstimo consubstanciada apenas em mera alegação.”

De fato, os elementos probatórios acostados aos autos são insuficientes para comprovar a efetividade empréstimo de mútuo tomado do Sr. Ângelo Mário de Azevedo Martins, porque, em primeiro lugar, o montante de R\$ 25.000,00 não foi objeto de contrato de mútuo e, em segundo plano - o que é mais relevante -, reconheça-se que o recorrente não comprovou a efetiva movimentação do fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir do ingresso dos numerário e da respectiva saída a título de quitação do empréstimo.

A jurisprudência consolidada deste Tribunal vem entendendo há muito que os empréstimos realizados devem ser demonstrados a partir de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados. Veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE — IRRF

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados.

Recurso negado.”

(Processo n. 13808.002432/2001-09. Acórdão n. 104-23.473, Conselheiro Relator Antonio Lopo Martinez. Sessão de 11.09.2008. Publicado em 21.02.2009).” (grifei).

Considerando, pois, que o recorrente não colacionou aos autos o contrato de mútuo e, sobretudo, a própria comprovação do fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir

do ingresso do numerário e da correspondente saída a título de quitação do empréstimo através de documentação bancária (TED's, DOC's, saques, depósitos realizados em valores correspondentes etc), restando-se concluir, portanto, que alegação de o acréscimo patrimonial a descoberto encontra lastro no suposto empréstimo de mútuo não merece prosperar.

Além do mais, registre-se, ainda, que o fato de o recorrente ter integralizado o capital da empresa *Posto Universitário Comércio e Serviços de Combustíveis Ltda* com a utilização do montante obtido do suposto empréstimo e de ter alienado logo em seguida não dispensava de prestar as devidas informações à autoridade fiscal.

Por fim, note-se que o acréscimo patrimonial da pessoa física é apurado, mês a mês, confrontando os recursos do interessado com os valores dos dispêndios e/ou aplicações do respectivo mês. O fato de ter o patrimônio reduzido ou não apresentar sinais exteriores de riqueza não invalida os acréscimos patrimoniais a descoberto apurados, uma vez que estes são determinados sempre que se demonstre que, em determinado período, foram efetuados dispêndios em montantes superiores aos recursos declarados, cuja existência possa ser comprovada, não havendo a necessidade de qualquer vinculação com o incremento do patrimônio do interessado.

Diante da ausência de comprovação da origem dos recursos que deram suporte à omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto, entendo por também manter o lançamento nesse ponto.

3. Dos precedentes mencionados pelo recorrente e da ausência de vinculação

Por fim, registre-se que ainda que o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional⁶, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por

⁶ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Além do mais, note-se que as decisões judiciais apenas devem ser obrigatoriamente aplicadas no âmbito deste Tribunal Administrativo na hipótese previstas no artigo 62, parágrafos 1º e 2º do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, cuja redação segue transcrita:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO II – DO JULGAMENTO

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Por essas razões, deve restar claro que os precedentes administrativos e judiciais tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e não se tratam de decisões definitivas proferidas por Tribunais Superiores e, por isso mesmo, tanto não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código quanto não apresentam eficácia vinculante.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe parcial provimento para afastar a reclassificação de rendimentos decorrentes da atividade rural levada à termo pela fiscalização exclusivamente em relação ao ano-calendário de 2006.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega