



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10865.001634/2001-52  
**Recurso nº** 161.070 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-00.864 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** HELENA TONETI RUY  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1997

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO.**

Cabe ao contribuinte provar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, através dos elementos de prova. Se assim o fizer, estará descaracterizada a presunção de omissão de receita.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente

Carlos André Rodrigues Pereira Lima - Relator

EDITADO EM: 03 DEZ 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Mauricio Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 160 a 166, interposto por HELENA TONETI RUY, produtora rural, contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 154 a 157, que julgou procedente o lançamento de IRPF de fls. 111 a 118 dos autos, lavrado em 12/12/2001, relativo ao ano-calendário 1997, com ciência da RECORRENTE em 04/01/2002, conforme AR de fl. 123.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 52.769,05, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%. O lançamento teve origem na omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto, onde foi verificado o excesso de aplicações sobre origens de recursos, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, de acordo com a descrição dos fatos à fl. 111.

A lançamento teve origem a partir de ação fiscal, que se iniciou em 18/06/2001 (fl. 24), quando a RECORRENTE foi intimada para apresentar documentação referente às dívidas que havia indicado na declaração de ajuste do ano-calendário 1996, que totalizavam R\$ 150.364,43.

De acordo com a Informação Fiscal de fls. 112 a 115, após procedimento de fiscalização, constatou-se que a RECORRENTE havia declarado, no ano-calendário 1996, bens e direitos no valor de R\$ 715.618,76 e dívidas e ônus de R\$ 150.364,43, enquanto que no ano-calendário 1997 declarou bens e direitos de R\$ 767.713,31 e dívidas e ônus de R\$ 1.500,76.

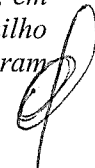
Desta forma, a autoridade fiscal aplicou a fórmula seguinte para verificar a evolução patrimonial da RECORRENTE: [(valor dos bens e direitos em 1997) – (valor dos bens e direitos em 1996) + (valor das dívidas e ônus em 1996) – (valor das dívidas e ônus em 1997)] = R\$ 767.713,31 – R\$ 715.618,76 + R\$ 150.364,43 – R\$ 1.500,76 = **R\$ 200.958,22**.

Posteriormente, a fiscalização indicou que o total de recursos recebidos pela RECORRENTE no ano-calendário de 1997 foi de R\$ 135.122,54, e os dispêndios por ela efetuados resultaram na quantia de R\$ 22.613,06, referentes às aquisições de milho da empresa KASPER & CIA LTDA.

Acerca das compras de realizadas à KASPER & CIA LTDA., durante a fiscalização, houve dúvida sobre o seu efetivo valor, que foi solucionada antes da lavratura do auto de infração, conforme atesta a “Informação Fiscal” de fls. 112 a 113:

*... Regularmente intimada, referida contribuinte apresentou os comprovantes dos empréstimos efetuados junto a instituições financeiras no ano-calendário de 1996. Quanto ao dispêndio incorrido no montante de R\$ 1.179.812,59 junto à KASPER & CIA. LTDA., a contribuinte em tela alegou desconhecimento daquele numero.*

*Também regularmente intimada, a sobredita empresa KASPER apresentou cópias das notas fiscais emitidas no ano de 1997, em nome da Sra. HELENA, referentes às vendas de milho e de milho debulhado, esclarecendo que várias daquelas notas foram*



*transcritas incorretamente, e por isso constaram com seus valores multiplicados por 100 (cem); dessa forma, o valor correto das aquisições efetuadas pela Sra. HELENA montam em R\$ 22.613,06, e não em R\$ 1.179.812,59 como constou”.*

Assim, a autoridade fiscal calculou o valor de acréscimo patrimonial a descoberto (APD) de R\$ 88.448,74, a partir da seguinte fórmula: [(evolução patrimonial – recursos recebidos) + dispêndios] = APD = [(R\$ 200.958,22 – R\$ 135.122,52) + R\$ 22.613,06] = **R\$ 88.448,76.**

Com a constatação do acréscimo patrimonial a descoberto, foi apurado imposto de renda no valor de R\$ 21.470,91 (fl. 114), sobre o qual incidem a multa de ofício de 75% e os juros de mora, conforme demonstrativo de fl. 117.

## DA IMPUGNAÇÃO

Em 28/01/2002, a RECORRENTE apresentou, tempestivamente, sua impugnação de fls. 124 e 125. Em suas razões, arguiu, em suma.

Alegou que, no exercício 1997, contratou novo profissional de contabilidade, que passou a realizar as declarações. Afirmou que errou ao transferir (da atividade rural) para o campo “bens e direitos” as dívidas e ônus que pertenciam à atividade rural (referente ao ano-calendário 1996).

Assim, ao elaborar a declaração referente ao ano-calendário 1997, e transferir os dados da declaração anterior, o contador não percebeu que as dívidas vinculadas à atividade rural não foram transferidas.

Portanto, alegou que, para que fosse sanado o erro, teria duas opções:

- a) Transferir as dívidas e ônus referentes ao ano-calendário 1996 (R\$ 150.364,43) para o anexo da atividade rural, o que resultaria no saldo positivo de R\$ 61.915,69 e, conseqüentemente, na cobertura de seu acréscimo patrimonial; ou
- b) Transferir as dívidas vinculadas à atividade rural referente ao ano-calendário 1997 (R\$ 160.896,15 – documentos às fls.) para o quadro das dívidas e ônus reais, o que resultaria na variação patrimonial negativa de R\$ 72.447,41.

Desta forma, requereu o cancelamento do lançamento, uma vez que não houve acréscimo patrimonial a descoberto.

## DA DECISÃO DA DRJ

A DRJ, às fls. 154 a 157 dos autos, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
- IRPF*

*Ano-calendário: 1997*



*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL  
A DESCOBERTO - PROVAS.*

*Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente. É do contribuinte o ônus da comprovação dos fatos que alega. Não sendo suficiente apresentar versões de como a declaração deveria ter sido feita; mas, sim, apresentar comprovantes que efetivamente demonstrem o erro cometido no preenchimento da declaração.*

*Lançamento Procedente."*

Nas razões do voto do referido julgamento, a autoridade julgadora afirmou que os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados constituem rendimento bruto para efeitos de incidência de imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN, e do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88.

Assim, como o acréscimo patrimonial é fato gerador do imposto de renda, cabe à autoridade fiscal comprovar a sua ocorrência para poder efetuar o lançamento de ofício, já que recai sobre a mesma o ônus de comprovar os fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento, nos termos do art. 149, inciso IV, do CTN. E após a lavratura do lançamento, caberia ao contribuinte fazer prova, mediante documentação hábil e idônea, de que os acréscimos patrimoniais levantados pela fiscalização são suportados por seus rendimentos já tributados, isentos ou não-tributáveis.

No presente caso, a autoridade julgadora atestou que a RECORRENTE havia alegado erro de seu contador quando do preenchimento de sua DIRPF, mais especificamente sobre a indicação de valores nos campos referentes às dívidas e ônus reais e ao anexo da atividade rural (dívidas vinculadas à atividade rural).

Sobre o tema, a DRJ esclareceu que o art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, estabelece que os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural não justificam acréscimo patrimonial, desde que comprovadamente utilizados nessa atividade.

Assim, diante da norma acima citada, a autoridade julgadora afirmou que, para o RECORRENTE poder transferir os valores dos empréstimos contratados para o campo “dívidas vinculadas à atividade rural”, caberia ao mesmo fazer prova de que tais valores, declarados no campo “dívidas e ônus reais” da declaração referente ao ano-calendário 1996 (R\$ 150.364,43), foram de fato utilizados na atividade rural.

Por essas razões, a DRJ manteve integralmente o crédito exigido no auto de infração.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**



A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 03/07/2007, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 159, apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 160 a 166, em 26/07/2007.

Em suas razões de recurso, a RECORRENTE reiterou o alegado em sua impugnação, defendendo em resumo: a inexistência de acréscimo patrimonial, o que poderia ser averiguado por meio de uma simples alteração entre os valores declarados no campo “dívidas e ônus reais” e no campo “dívidas vinculadas à atividade rural”.

Ademais, alegou que a autoridade fiscal não havia respeitado os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, visto que não poderia considerar o acréscimo patrimonial ora detectado, uma vez que a fiscalização se baseou em informação contida em DIRPF preenchida de forma incorreta.

Portanto, requereu a procedência de seu recurso para reconhecer a ausência de acréscimo patrimonial a descoberto, e julgar improcedente o presente lançamento.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de imposto de renda contra a RECORRENTE, em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, após revisão da sua declaração do ano-calendário 1997.

Da análise dos autos, conclui-se que o acréscimo patrimonial foi identificado por um suposto erro da RECORRENTE, que costumava indicar, no campo “dívidas e ônus reais” da declaração de ajuste, os empréstimos contratados perante instituições financeiras destinados à atividade rural, enquanto o correto seria indicá-los no campo “dívidas vinculadas à atividade rural”, constante no anexo denominado “atividade rural”.

Tal procedimento deve ser observado uma vez que o art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, determina que *“Os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural, comprovadamente utilizados nessa atividade, não justificam acréscimo patrimonial.”*

De acordo com o extrato de evolução patrimonial de fl. 15, na coluna referente ao ano-calendário 1996, verifica-se que a RECORRENTE indicou como dívida e ônus reais daquele ano o valor de R\$ 150.364,43, e não indicou o referido valor no campo destinado à dívida e ônus reais do ano anterior quando do preenchimento de sua declaração referente ao ano-calendário 1997.

**Evolução patrimonial**

Exercício	1996 (R\$)	1997 (R\$)	1996 (R\$)	1996 (R\$)
Ano calendário	1996	1997	1996	1996
Bens / direitos - ano anterior	767.713,31	703.777,54	691.474,77	768.560,94
Bens / direitos - ano base	700.336,12	767.713,31	715.618,76	841.814,26
Dívida/ônus reais - ano anterior	1.500,76	0,00	136.645,17	92.548,27
Dívida/ônus reais - ano base	0,00	1.500,76	150.364,43	136.645,17

Essa falta de informação foi um dos fatos que ocasionou a ação fiscal por parte da autoridade lançadora, que, conforme informação fiscal de fl. 112, entendeu que o valor de R\$ 150.364,43 referentes às dívidas e ônus reais do ano anterior foi omitido pela RECORRENTE quando do preenchimento de sua declaração de ajuste do ano-calendário 1997. Assim, alterou de ofício a DIRPF do ano-calendário 1997 da RECORRENTE para suprir a suposta omissão.

Com a correção de ofício da declaração de ajuste, a autoridade lançadora, ao fim da ação fiscal, entendeu que as dívidas e ônus reais foram quitadas, e concluiu pela apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, conforme cálculos de fls. 113 e 114 dos autos.

Ocorre que, de acordo com o alegado pela RECORRENTE em sua impugnação, por orientação de novo contador contratado no ano-calendário de 1997, passou a indicar corretamente os empréstimos destinados à atividade rural no anexo "atividade rural" da declaração de ajuste, mais precisamente no campo "dívidas vinculadas à atividade rural" (fl. 23).

Com essa repentina mudança do local da indicação dos empréstimos contratados, aliada à correção de ofício realizada pela autoridade lançadora na declaração de ajuste do ano-calendário 1997, o que aparentou foi que a RECORRENTE havia praticamente quitado os empréstimos contratados, o que resultou numa suposta evolução patrimonial além de seus rendimentos, conforme cálculos de fl. 113, abaixo indicado:

<b>EVOLUÇÃO PATRIMONIAL (valores expressos em REAIS)</b>	
Bens e direitos no ano 1996 (conforme Declaração de Ajuste Anual 1996)	(A) 715.618,76
Bens e direitos no ano 1997 (conforme Declaração de Ajuste Anual)	(B) 767.713,31
Dívidas e Ônus no ano 1996 (empréstimos bancários acima demonstrados)	(C) 150.364,43
Dívidas e Ônus no ano 1997 (conforme Declaração de Ajuste Anual)	(D) 1.500,76
<b>RESULTADO [(B) - (A) + (C) - (D)]</b>	<b>200.958,22</b>

Entendo não haver dúvida quanto à transferência (anos-calendários 1996 e 1997) dos empréstimos do campo "dívidas e ônus reais" para o campo "dívidas vinculadas à atividade rural". Tal fato pode ser observado ao realizar uma comparação dos empréstimos indicados no campo "dívidas vinculadas à atividade rural" da declaração de ajuste do ano-calendário 1997 (fl. 23), com os indicados no campo "dívidas e ônus reais" da declaração do

ano-calendário 1996 (fl. 16v). Abaixo, seguem relacionados os contratos que comprovam empréstimos para a atividade rural:

*Financiador: COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA DO VALE DO MOGI GUAÇU*

*Saldo devedor em 31/12/1996 – R\$ 67.439,26 (fl. 28)*

*Financiadora: BANESPA / Empréstimo Crédito Rural*

*Saldo devedor em 31/12/1996 – R\$ 23.158,17 (fl. 36)*

*Financiador: FINAME (AGRÍCOLA)*

*Saldo devedor em 31/12/1996 – R\$ 30.693,59 (fl. 42)*

*Financiador: BANCO DO BRASIL*

*Saldo devedor em 24/12/1996 – R\$ 29.587,44 (fl. 43)*

Ou seja, é fato que as dívidas não foram pagas em sua totalidade, o que reforça a alegação da RECORRENTE de que, a partir do ano-calendário 1997, os empréstimos contratados para a atividade rural, antes indicados no campo “dívidas e ônus reais” foram transferidos para “dívidas vinculadas à atividade rural”.

Apesar da fiscalização ter apurado o acréscimo patrimonial a descoberto, em razão da aparente quitação dos empréstimos contratados anteriormente, indicado no campo “dívidas e ônus reais”, tal infração não pode subsistir, vez que a RECORRENTE comprova não haver quitado as dívidas, mas sim as transferiu para o anexo “atividade rural” de sua DIRPF.

Portanto, percebe-se que a aparente quitação dos empréstimos decorreu de erro de fato praticado pela RECORRENTE quando do preenchimento de suas declarações anteriores ao ano-calendário 1997, oportunidade em que indicava erradamente os empréstimos rurais contratados no campo “dívidas e ônus reais”, o que contribuía para o cálculo de sua evolução patrimonial e acabou por gerar um acréscimo patrimonial a descoberto fictício, logo que a mesma passou a indicar tais empréstimos rurais no campo correto.

Em relação ao erro de fato, cumpre esclarecer que esta é matéria da maior relevância em Direito Tributário, já tendo sido, inclusive, objeto de análise pormenorizada pelo jurista Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, quando afirma existirem dois tipos de erros, o citado erro de fato e o erro de direito. Senão vejamos as suas palavras sobre o tema:

*“Com efeito, visto o fato na sua contextura da linguagem, o ‘erro de fato’ diria respeito à utilização inadequada das técnicas lingüísticas de certificação dos eventos, isto é, dos modos cabíveis de relatar-se juridicamente um acontecimento do mundo real. Seria um problema relativo às provas. Constituído juridicamente o fato, observa-se logo em seguida, que houve engano em relação aos recursos da linguagem utilizados para a sua tipificação. Lidas as provas com mais cuidado, percebe-se que apontam para nova situação jurídica, que não aquela primeira. A conclusão será imediata: houve erro de fato.”*

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva. 2 ed., 1999, p. 96.

*O erro de direito é distorção entre o enunciado protocolar e da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar. Consoante a linguagem em que foi concebido, percebe-se que o enunciado protocolar E' está mal formado, devendo ser substituído pelo enunciado E. Verificou-se um erro de construção: em vez da prova P, foi utilizada a prova P'."*

No caso em tela, é possível averiguar que a RECORRENTE incorreu em erro de fato quando indicava os empréstimos destinados à atividade rural no campo das dívidas e ônus reais da declaração de ajuste e que, quando passou a indicá-los no campo correto, a autoridade fiscal concluiu (erradamente) que os empréstimos haviam sido quitados.

Acerca dos empréstimos contratados pela RECORRENTE, da análise da documentação (fls. 134 a 139 e fls. 143 a 151), não resta dúvida sobre a sua finalidade, pois são vinculados à atividade rural, o que os enquadra na hipótese do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, anteriormente citada, não sendo passíveis, portanto, de justificarem acréscimo patrimonial a descoberto.

Conforme precedentes do antigo Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, *"a renda omitida pode ser identificada por meio de presunção legal que tenha referência na diferença positiva entre as aplicações e os ingressos de recursos havidos no período. Para excluir ou incluir fato econômico na base presuntiva considerada, necessário prova direta ou indireta de sua ocorrência."* (Processo nº 10073.000234/2002-27; julgado em 29/05/2008).

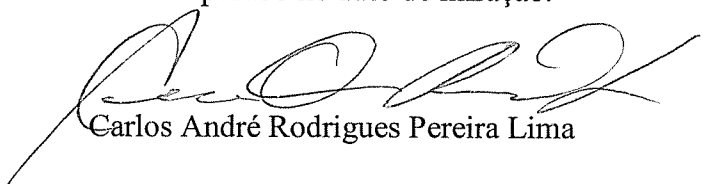
Assim, refazendo os cálculos, para averiguar se com a exclusão dos financiamentos/empréstimos ainda persistia o evento "APD", chega-se ao seguinte resultado:

$[(\text{valor de bens e direitos em 1997} - \text{valor de bens e direitos em 1996}) + (\text{valor das dívidas e ônus reais em 1996} - \text{valor das dívidas e ônus reais em 1997})] = \text{R\$ } 767.713,31 - \text{R\$ } 715.618,76 + \text{R\$ } 0,00 - \text{R\$ } 1.500,76 = \text{R\$ } 50.593,79 = \text{Evolução Patrimonial}$

$(\text{Evolução Patrimonial} - \text{recursos recebidos}) + \text{dispêndios} = (\text{R\$ } 50.593,79 - \text{R\$ } 135.122,52) + \text{R\$ } 22.613,06 = - \text{R\$ } 61.915,67.$

Portanto, conclui-se que a evolução patrimonial da RECORRENTE, no ano-calendário 1997, tem lastro nos seus rendimentos declarados.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de cancelar o presente lançamento de imposto de renda, visto que não ocorreu o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no auto de infração.

  
Carlos André Rodrigues Pereira Lima