



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11051.000404/2008-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.182 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente MAURO GONZALEZ MARTINEZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. RENDIMENTOS PROVENIENTES DA ATIVIDADE RURAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto deve ser realizada através do fluxo financeiro consubstanciado nas origens e aplicações de recursos apurados mensalmente a partir de todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte durante os respectivos meses do ano-calendário.

Apenas nas hipóteses em que há comprovação de que os rendimentos que deram suporte ao fato *acréscimo patrimonial a descoberto* são provenientes da atividade rural é que a variação patrimonial deve ser apurada anualmente, porque, do contrário, e ainda que o contribuinte exerça atividades rurais, a apuração da variação patrimonial a descoberto deve ser realizada de forma mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 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: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-008.182 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11051.000404/2008-80

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 de 2003 e 2004, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto, de modo que o crédito tributário restou apurado no montante total de R\$ 92.903,19, incluindo-se aí a cobrança do imposto, os juros de mora e a multa de ofício de 75% (fls. 7/10).

Depreende-se da leitura do *Relatório de Ação Fiscal* de fls. 12/21 que a autoridade lançadora acabou entendendo pela lavratura do respectivo Auto de Infração com base nos motivos abaixo delineados:

“2 - AÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

[...]

Na análise da documentação referente à atividade rural, apresentadas em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, constatou-se que as informações sobre os períodos (meses) do efetivo ingresso das receitas não estavam evidenciadas. Foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 128 a 131), recebido em 18/02/2008, solicitando o preenchimento do Demonstrativo de Receita da Atividade Rural, e identificando:

- 1) Vendas à vista e a prazo;
- 2) Adiantamentos recebidos por conta de entrega futura;
- 3) Faturamento de produtos referente a adiantamentos recebidos anteriormente.

[...]

A fiscalização elaborou, com base nos dados obtidos da documentação e informações apresentadas pelo contribuinte, os Demonstrativos de Evolução Patrimonial-Fluxo Mensal Financeiro (fls. 212 e 213) para verificar se os recursos/origens declarados e apresentados eram suficientes para suportar todos os dispêndios/aplicações realizados no período fiscalizado.

No teor do Termo de Intimação Fiscal nº 003, foi demonstrada a origem das informações alocadas nos demonstrativos.

Foi constatado, pela fiscalização, que nos meses de janeiro, março, abril e outubro de 2003 e, ainda, janeiro de 2004, o total de dispêndios e aplicações realizadas, foi superior aos valores obtidos como origens de recursos. Os totais dos períodos em que ocorreram estes excessos foram extraídos dos demonstrativos (fls. 212 e 213) (...).

[...]

Os demonstrativos foram enviados como anexos do Termo de Intimação Fiscal nº 003 (fls. 210 a 213), lavrado e recebido em 30/06/2008 (fl. 215), solicitando ao contribuinte que apresentasse elementos que viessem a contestar, corrigir ou complementar as informações sobre valores e datas apurados nos demonstrativos.

O contribuinte, através de sua procuradora e cônjuge, Sra. Rosane Cardozo Martinez, respondeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 003 em 09/07/2008, apresentando à fiscalização uma declaração (fl.214), constando a seguinte afirmação:

“...em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0003, declara que concorda com o demonstrativo mensal de evolução patrimonial ano calendário de 2003 e 2004, referente aos anexos 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 0003.”

No decorrer do procedimento fiscal foi identificado que o casamento do contribuinte foi celebrado pelo regime da comunhão parcial de bens.

A fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fls. 220 a 224) dando ciência pessoal em 29/07/2008, solicitando elementos para complementar, com dados do cônjuge, as informações de origens e aplicações de recursos constantes do Demonstrativo de Evolução Patrimonial-Fluxo Mensal Financeiro já enviado e apreciado pelo contribuinte (...).

[...]

O contribuinte atendeu à intimação, em 19/08/2008, entregando os documentos solicitados, juntamente com uma declaração descrevendo os elementos apresentados (fls. 225 a 229).

A fiscalização, com base nesses documentos, complementou com dados referentes ao cônjuge, os valores de recursos/origens e dispêndios/aplicações constantes do Demonstrativo de Evolução Patrimonial-Fluxo Mensal Financeiro, enviado anteriormente ao contribuinte em anexo ao Termo de Intimação nº 003.

Foi constatado, pela fiscalização, que nos meses de janeiro, março e abril de 2003 e, ainda, janeiro de 2004, o total de dispêndios e aplicações realizadas, foi superior aos valores obtidos como origens de recursos.

A fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 005 (fls. 341 a 344), anexando os Demonstrativos de Evolução Patrimonial-Fluxo Mensal Financeiro, onde foram evidenciados os meses em que ocorreram as variações patrimoniais a descoberto (...).

Os valores constantes nos itens dos Demonstrativos de Evolução Patrimonial-Fluxo Mensal Financeiro, foram extraídos dos seguintes elementos apresentados:

RECURSOS/ORIGENS

Saldo bancários credores em c/c no início do mês e devedores no final do mês (contribuinte): extratos bancários (fls. 02 a 195 do anexo I);

Saldo bancários credores em c/c no início do mês e devedores no final do mês (cônjuge): extratos bancários (fls. 25 a 64, volume 2);

Saques de poupança: extratos bancários (fls. 02 a 195 do anexo I) e planilhas apresentadas (fls. 114 e 115);

Receita Bruta da Atividade Rural: planilhas preenchidas pelo contribuinte, embasadas nas notas-fiscais de produtor e nos livros-caixa (fls. 129 a 136);

Receita Bruta da Atividade Rural (cônjuge): declaração apresentada pelo contribuinte embasada nos livros-caixa (fls. 07 a 11, volume 2);

Empréstimo/Financiamento Rural (contribuinte): demonstrativos de desdobramentos de financiamentos rurais preenchidos pelo contribuinte (fls. 02 a 04, e 78 a 81 do anexo II), embasados nos demonstrativos bancários;

Empréstimo/Financiamento Rural (cônjuge): declaração dos desdobramentos dos financiamentos rurais (fls. 07 a 11, volume 2), embasada nos demonstrativos bancários;

DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES

Depósitos em poupança: extratos bancários (fls. 02 a 195 do anexo I) e planilhas apresentadas (fls. 114 e 115);

Aquisição de bens e direitos: compromisso de compra e venda e recibos de pagamento (fls. 137 a 152);

Saldo bancários credores em c/c no final do mês e devedores no início do mês (contribuinte): extratos bancários (fls. 02 a 195 do anexo I);

Saldo bancários credores em c/c no final do mês e devedores no início do mês (cônjuge): extratos bancários (fls. 25 a 64, anexo 2);

Despesas de custeio/investimentos rurais (contribuinte): demonstrativos de despesas apresentados pelo contribuinte (fls. 09 a 77 e 86 a 162 do anexo II);

Despesas de custeio/investimentos rurais (cônjuge): demonstrativos de despesas apresentados pelo contribuinte (fls. 07 a 11, volume 2), embasados nos livros-caixa.

O Termo de Intimação Fiscal nº 005 (fls. 341 a 344), recebido via Aviso de Recebimento (AR) em 01/09/2008, foi encaminhado juntamente com os Demonstrativos de Evolução Patrimonial-fluxo Mensal Financeiro, concedendo prazo para que o contribuinte apresentasse elementos com as seguintes instruções:

“APRESENTAR ELEMENTOS QUE VENHAM A CONTESTAR, CORRIGIR, OU COMPLEMENTAR AS INFORMAÇÕES SOBRE VALORES E DATAS APURADOS NOS DEMONSTRATIVOS MENSAIS DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL QUE ESTÃO SENDO ENVIADOS COMO ANEXO 1 (ano-calendário 2003) E ANEXO 2 (ano-calendário 2004).

APRESENTAR DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA E IDÔNEA PARA ANÁLISE DA FISCALIZAÇÃO E POSTERIOR CORREÇÃO, CASO HAJA ALGUMA ORIGEM OU APLICAÇÃO DE RECURSOS QUE NÃO FORAM INFORMADOS NOS REFERIDOS DEMONSTRATIVOS, OU QUE ESTEJAM ALOCADOS INCORRETAMENTE.”

O contribuinte atendeu à intimação, apresentado uma declaração (fl. 347) em 09/09/2008, com a seguinte afirmação:

“...em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0005, declara que concorda com o demonstrativo mensal de evolução patrimonial ano calendário de 2003 e 2004, referente aos anexos 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 0005.”

3 – CONCLUSÃO

Os dispêndios/aplicações realizados nos meses de janeiro, março e abril de 2003, e janeiro de 2004, foram superiores aos recursos/origens do mesmo período, gerando variação patrimonial a descoberto, nos seguintes valores:

Ano-calendário 2003

	Jan	Mar	Abr
A) Total dos recursos/origens	17.996,04	76.501,35	27.462,67
B) Total dos dispêndios/aplicações	29.748,88	81.956,05	82.241,92
Variação patrimonial à descoberto (A-B)	(11.752,84)	(5.454,70)	(54.779,25)

Ano-calendário 2004

	Jan
A) Total dos recursos/origens	152.243,19
B) Total dos dispêndios/aplicações	258.371,85
Variação patrimonial à descoberto (A-B)	(106.128,66)

O contribuinte recebeu os Demonstrativos de Evolução Patrimonial-Fluxo Mensal Financeiro, anexados ao Termo de Intimação Fiscal nº 005, e concordou com as informações apuradas pela fiscalização, conforme declaração firmada (fl.347). Não foi apresentado nenhum esclarecimento sobre outras fontes de origens/recursos e também nenhum esclarecimento que pudesse alterar os dados correspondentes aos dispêndios/aplicações.

O contribuinte deveria dispor de valores de origem superiores aos declarados, para poder arcar devidamente com os dispêndios/aplicações realizados nos meses que ocorreram as variações patrimoniais a descoberto.

A Lei 7.713/88 determina que o imposto de renda incidirá sobre os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 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.”

Considerando os fatos descritos e a legislação em vigor, os valores correspondentes aos acréscimos patrimoniais a descoberto serão tributados pelo Imposto de Renda Pessoa Física.”

A autoridade fiscal também entendeu por lavrar o *Termo de Sujeição Passiva Solidária* nº 001 em nome da Sra. Rosane Cardozo Martinez (fls. 22/23).

O contribuinte e a Sra. Rosane Cardozo foram devidamente notificados da autuação fiscal em 10.10.2008 (fls. 10 e 22/23) e apresentaram, tempestivamente, Impugnação de fls. 349/350 em que alegaram, em síntese, (i) que o artigo 49 da Lei nº 7.713/88 excluía os rendimentos da atividade rural da tributação na forma mensal, os quais deveriam ser tributados na forma da legislação específica e (ii) que o artigo 4º da Lei nº 8.023/90, que trata da tributação dos rendimentos da atividade rural, considerava como resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e as despesas pagas no ano-base, de sorte que a variação patrimonial a descoberto proveniente da atividade rural deveria ser apurada de forma anual. Com base em tais alegações, o contribuinte e a responsável solidária pugnaram pela revisão dos valores apurados pela autoridade fiscal.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 843/844, a 4ª Turma da DRJ de Porto Alegre – RS entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

**APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.
MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.**

O lançamento foi realizado de acordo com a legislação que trata da matéria discutida, não existindo elementos comprobatórios permitindo alterar a apuração anual do imposto de renda, na maneira pretendida na impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 24.04.2013 (fls. 849) e entendeu por apresentar, em conjunto com a Sra. Rosane Cardozo Martinez, Recurso Voluntário de fls. 851/852, protocolado em 22.05.2013, 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 a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

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

- (i) Que exerce as atividades rurais de exploração agrícola e pecuária, de modo que a sistemática prevista na Lei nº 8.023/90, ao contrário daquela estabelecida na Lei nº 7.713/88, não prevê a apuração mensal do imposto de renda devido, o qual, no caso, deve ser apurado anualmente a partir do resultado da atividade rural, que é a diferença entre as receitas e as despesas pagas no respectivo ano-base nos termos do artigo 4º da Lei nº 8.023/90;
- (ii) Que se não há obrigação de ofertar os valores mensalmente à tributação, não se deve calcular o acréscimo patrimonial a descoberto a partir do levantamento mensal dos rendimentos porque a Lei nº 7.713/88 não é aplicável ao caso; e
- (iii) Que tendo em vista que os rendimentos são decorrentes da atividade rural, o acréscimo patrimonial deve ser apurado de forma anual, justificando-se a tributação dos valores caso haja excesso de aplicações sobre recursos no ano-calendário como um todo, de modo que a utilização da metodologia do fluxo de caixa mensal revela-se descabida.

Com base em tais alegações, o recorrente pugna pelo acolhimento do presente recurso para que o presente débito fiscal seja cancelado.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações no tópico seguinte.

Da omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto e da apuração mensal

Registre-se, de logo, 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-acréscimo 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).

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.

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).

Fixadas essas premissas iniciais, registre-se 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 nº 7.713/88, 1º e 2º da Lei nº 8.134/90, combinado com os artigos 55, inciso XIII, parágrafo único e 806 e 807 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos². Veja-se:

“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

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”.

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.

[...]

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).

Dito isto, verifique-se, por outro lado, que a Lei nº 8.023/1990 acabou alterando a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural e, aí, além de prescrever o que deve ser considerado como tal, acabou dispondo, dentre outros pontos, que o resultado da atividade rural será apurado através da escrituração do Livro Caixa e será obtido a partir da diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base. Confira-se:

“Lei n° 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.” (grifei).

Aliás, o próprio Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 também dispunha nesse mesmo sentido, conforme se observa dos artigos abaixo transcritos:

“Decreto nº 3.000/99

Seção VII - Rendimentos da Atividade Rural

Art. 57. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

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).

[...]

Subseção VI - Resultado da Atividade Rural

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).” (grifei).

A tributação dos rendimentos da atividade rural leva em conta os resultados positivos os quais devem ser considerados a partir das receitas, das despesas de custeio e de investimentos e dos demais valores que integram a atividade, sendo que o resultado, no caso, deve ser obtido a partir da diferença entre o valor da receita bruta recebida e as despesas pagas

no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física, de acordo com os artigos 4º da Lei nº 8.023/1990 e 63 do RIR/99.

A propósito, é bem verdade que a apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto nas hipóteses em que tais rendimentos são, de fato, provenientes da atividade rural deve ocorrer de forma anual com base na sistemática prevista no artigo 4º da Lei nº 8.023/1990, cuja redação foi replicada no artigo 63 do Decreto nº 3.000/99.

É nesse sentido que a jurisprudência deste Tribunal vem há muito sustentando, conforme se verifica das ementas transcritas abaixo:

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

Exercício: 1998

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - ATIVIDADE RURAL - APURAÇÃO ANUAL.

No caso de rendimentos da atividade rural, a variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser apurada de forma anual e separadamente de outros rendimentos.

Recurso especial negado.

(Processo nº 10835.001377/2001-14. Acórdão nº 9202-001.250. Conselheiro Relator Manoel Coelho Arruda Junior. Sessão de 08.11.2011. Acórdão publicado em 15.04.2011).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 1999, 2001, 2003

Ementa: IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO ANUAL.

Incabível a apuração mensal do imposto, ainda que relativamente a acréscimo patrimonial a descoberto, quando, admitido ou provado, que os rendimentos que deram suporte ao fato tiveram origem na atividade rural, cuja tributação é regida por norma própria que estabelece ser o fato gerador, para o caso, anual.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Processo nº 11007.001281/200325. Acórdão nº 920201.724. Conselheiro Relator Marcelo Oliveira. Sessão de 26.09.2011. Acórdão publicado em 18.11.2011).”

Pelo que se nota, apenas nas hipóteses em que rendimentos que deram suporte ao fato *acrécimo patrimonial a descoberto* são provenientes da atividade rural é que a variação patrimonial deve ser apurada anualmente com fundamento no artigo 4º da Lei nº 8.023/1990, porque, do contrário, pode-se afirmar que a apuração de omissão dos rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto deve seguir, por assim dizer, a regra geral, que, no caso, leva em conta o fluxo financeiro de origens e aplicação de recursos apurados mensalmente a partir de todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte durante os respectivos meses.

Pois bem. Analisando-se as circunstâncias que revestem o caso concreto, tem-se que não há comprovação nos autos de que os rendimentos tais quais descritos no *Demonstrativo*

Mensal de Evolução Patrimonial de fls. 343/344 e que dão suporte à omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto aqui discutida são provenientes, de fato, da atividade rural. Aliás, a própria autoridade julgadora de 1ª instância já havia disposto nesse sentido, conforme se observa dos trechos reproduzidos a seguir, extraídos das fls. 844 do acórdão recorrido:

“Foram considerados no presente voto a documentação existente no presente processo, as razões apresentadas na impugnação, destacando-se como base legal o(s) art(s). 43, 55, do RIR, de 1999.

O contribuinte foi lançado por variação patrimonial a descoberto, apurada mensalmente, conforme estabelece a legislação (art. 55, XIII do RIR). O contribuinte alega que se trataria de rendimento da atividade rural, e que portanto a apuração deveria ser anual.

No entanto, não há no processo comprovação de que se trataria de rendimento da atividade rural. Os valores lançados foram apurados pela diferença entre origem e aplicação de recursos, sem identificação da natureza do rendimento. Dessa forma, entendemos correta a apuração mensal feita, e, portanto, o lançamento efetuado.” (grifei).

Em casos tais, a omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto deve ser realizada em conjunto com os demais rendimentos indicados na *Declaração de Ajuste Anual*, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual nos termos do que prescreve o artigo 55, parágrafo único do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

É por isso mesmo que o fato gerador do imposto para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto ocorre no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário justamente porque a apuração de eventuais omissões de rendimentos deve ser realizada em conjunto com os demais rendimentos tributáveis indicados na declaração, os quais submeter-se-ão, pois, à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual.

A rigor, note-se que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado nesse sentido, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APD. FATO GERADOR ANUAL.

Rendimentos apurados a partir de Acréscimo Patrimonial a Descoberto são classificados como rendimentos tributáveis e, neste sentido, sujeitam-se à declaração de ajuste anual, possuindo fato gerador complexo que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

(Processo nº 13116.001392/2006-72. Acórdão nº 9202-008.802, Conselheiro(a) Relator(a) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Sessão de 24.06.2020. Acórdão publicado em 06.08.2020).”

Além do mais, verifique-se, à luz dos artigos 806 e 807 do Decreto nº 3.000/99, que 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 quando 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 a 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.

Seguindo essa linha de raciocínio, destaque-se que o este Tribunal tem encampado a ideia de que a variação patrimonial é comumente apurada através do fluxo financeiro a partir das origens e aplicações dos recursos de recursos apurado mensalmente, considerando-se aí todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte durante o referido período. É ver-se:

“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 CÁLCULO 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).”

Essa Turma julgadora também tem compartilhado dessa linha de raciocínio, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. 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).

Cabe ao contribuinte provar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, através de documentação hábil e idônea.

CONTRATO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO DO FLUXO DE NUMERÁRIO.

É requisito de existência do contrato de mútuo, além da comprovação documental, o fluxo financeiro da moeda, comprovado pela efetiva transferência e devolução dos valores envolvidos.

(Processo nº 19515.001182/200749. Acórdão nº 2201-005.083, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 10.04.2019. Acórdão publicado em 02.05.2019).

Portanto, ainda que o recorrente exerça atividade rural, o fato é que não há nos autos qualquer comprovação de que os rendimentos objeto da autuação são, de fato, provenientes da atividade rural – essa comprovação caberia ao próprio recorrente –, porque, do contrário, a apuração da variação patrimonial a descoberto deveria ser realizada de forma anual nos termos do que prescreve o artigo 4º da Lei nº 8.023/1990, tal como defendido pelo próprio recorrente.

Destaque-se, por oportuno, que esse entendimento tem lastro na própria jurisprudência da Câmara Superior deste Tribunal, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

IRPF ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.

A variação patrimonial do contribuinte pode ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais a descoberto apontados na apuração mensal, conforme interpretação sistemática dos enunciados das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90. Tal sistemática não é incompatível com o exercício da atividade rural pelo contribuinte.

Recurso especial provido.

(Processo nº 10675.001899/9688. Acórdão nº 9202-003.687. Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Sessão de 27 de janeiro de 2016. Acórdão publicado em 15.02.2016).”

Considerando, pois, que não há qualquer comprovação nos autos de que os rendimentos que dão suporte à omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto aqui discutida são provenientes da atividade rural, decerto que o fluxo financeiro consubstanciado nas origens e aplicações de recursos deve ser apurado mensalmente a partir de todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte durante os respectivos meses do ano base, restando-se concluir, portanto, que as alegações do recorrente não devem ser aqui acolhidas.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega