



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11052.000989/2010-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.969 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de outubro de 2021  
**Recorrente** WOSTON HANDAN SAUDE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

São tributáveis os valores relativos aos acréscimos patrimoniais a descoberto, apurados mensalmente, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.**

A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais autoriza o lançamento do imposto sobre a renda, salvo se o contribuinte comprovar que o aumento do patrimônio teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Andrea Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 504 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 453/461), referente ao exercício 2008, ano-calendário 2007 por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF/RIO DE JANEIRO I. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído: (em Reais)

Imposto (Cód. 2904)	48.337,73
Juros de Mora (cálculo até 29/10/2010)	12.316,45
Multa Proporcional (passível de redução)	36.253,29
Valor do Crédito Tributário Apurado	96.907,47

Conforme Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 453/461) o referido lançamento teve origem na constatação da seguinte infração:

### IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA: Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Omissão de rendimentos tendo em vista a realização de gastos não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado no Termo de Constatação Fiscal, parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação Fiscal (fls. 427/442) cujos trechos destaco abaixo:

- O procedimento fiscal teve início para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, referente ao exercício 2008, ao ano-calendário 2007, a fim de verificar o cumprimento do programa de fiscalização associado à operação fiscal de **atividade rural**;

- O procedimento fiscal teve início em 02/12/2009, por meio da ciência ao contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 26/11/2009, no qual o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória de todos os valores lançados a título de Receita Bruta Mensal da Atividade Rural;

- Em resposta, o contribuinte apresentou Extrato de Fornecimento de Cana, emitido por Dasa – Destilaria de Álcool Serra Aimorés S/A, e 15 recibos de vendas a pessoas físicas;

- Fiscalização intimou as pessoas físicas Roberto Souza Jahel, Israel Murta Miranda, João Batista Araújo Lima e Maria Elizabete de Oliveira, para apresentarem cópias autenticadas dos comprovantes das despesas de custeio da Atividade Rural (Notas Fiscais do Produto). Tendo recebido das pessoas físicas Roberto Souza Jahel, Israel Murta Miranda, Maria

Elizabete de Oliveira como respostas, as mesmas cópias de recibos apresentadas pelo Sr. Woston;

- O Sr. João Batista Araújo Lima encaminha os documentos devidamente autenticados, ressaltando o seguinte: no mês de outubro de 2007 o valor difere do que a mim fora solicitado, sendo o valor correto de R\$ 24.987,50, conforme documento em anexo;

- Em 23/12/2009, foi intimada a empresa Dasa a apresentar as Notas Fiscais referentes aos extratos apresentados pelo contribuinte, tendo recebido como resposta cópias autenticadas das Notas Fiscais de Entrada;

- Em 08/03/2010, foi intimado o contribuinte a comprovar, por meio de documentação bancária (cópias de extratos bancários do contribuinte), o efetivo recebimento dos valores referentes à venda de cana-de-açúcar a Pessoas Físicas, conforme informado na planilha “Atividade Rural – Demonstrativo das Receitas”;

- Em 12/08/2010, a fiscalização encaminhou o Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal, ao contribuinte, para ciência, conferência e correção de valores ou datas, comprovada pela documentação pertinente;

- Em 27/08/2010, o contribuinte apresentou resposta ao Termo de 12/08/2010, com as seguintes alegações:

- Receitas recebidas da DASA R\$ 284.365,34;
- Receitas auferidas e recebidas de pessoas físicas R\$ 299,814,00. Nesse item, existem recibos de pagamentos financeiros devidamente assinados, e também declarados pelos compradores em suas declarações de IRPF, fato esse que essa fiscalização já comprovou, o que já consideramos suficientes para legitimar a transação. Os contribuintes pessoas físicas que adquiriram e venderam, por se tratar de operação esporádica, não observaram o tocante à legislação estadual de ICMS. Estando essa operação a nível estadual isenta de impostos, fato que levou os contribuintes a não emitirem documentos fiscais de acordo com a legislação estadual. Mas do ponto de vista federal, o contribuinte recebeu os recursos e declarou em sua declaração de rendimentos, cumprindo o que determina a legislação do IR;

- Conforme o anexo Atividade Rural – Brasil da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2008, ano-calendário 2007:

- Foi declarado o total de R\$ 584.179,00 de Receita Bruta;
- Não foram informados os valores de despesas de custeio/investimento;
- O contribuinte optou pelo arbitramento de 20% sobre a Receita Bruta, apurando um resultado tributável de R\$ 116.835,86 e um resultado não tributável de R\$ 467.343,47.

**- COM RELAÇÃO À EMPRESA DASA – DESTILARIA, A FISCALIZAÇÃO CONSTATOU:**

- Que o contribuinte declarou ter recebido o total de R\$ 284.365,34, tendo apresentado um Extrato de Fornecimento de Cana do Período, mas o contribuinte não apresentou as notas fiscais do produtor, logo foi intimada a empresa DASA à apresentar cópias das Notas Fiscais, conforme Extrato de Fornecimento de Cana;

- A partir das Notas Fiscais apresentadas pela empresa DASA, a fiscalização constatou que as mesmas contêm no quadro “Dados do Produto”, a descrição “cana-de-açúcar”, a quantidade total em toneladas e valor total da operação. De acordo com o Extrato de Fornecimento de Cana, a empresa pagava em diversas parcelas, sendo algumas delas destinadas a pagamentos de despesas de operação e transporte, conforme afirmação do contribuinte. Estas parcelas não foram computadas pelo contribuinte na Receita Bruta da Atividade Rural. Embora o contribuinte tenha apresentado um Termo de Compromisso de 06/10/2004, referente ao pagamento de transporte de cana, nas Notas Fiscais de Entrada apresentadas não está discriminado o valor de transporte de cada compra, sendo o valor ali registrado referente à compra do produto. No Extrato de Fornecimento de Cana, as parcelas fazem referência às Notas Fiscais de Entrada;
- De acordo com o exposto acima, a fiscalização concluiu que todas as parcelas referentes às Notas Fiscais de Entrada, emitidas pela empresa DASA, deveriam ter sido computadas na Receita Bruta da Atividade Rural, uma vez que o contribuinte optou por limitar o Resultado da Atividade Rural em 20% (vinte por cento) da Receita Bruta. Sendo assim, optando pela tributação reduzida, não deveria o contribuinte ter subtraído os valores de despesas incorridas naquelas operações;
- A fiscalização então procedeu ao somatório das parcelas recebidas no ano-calendário 2007, conforme planilha “Parcelas Recebidas – Dasa – Destilaria de Álcool”, no qual verifica-se um total de R\$ 504.029,95, o qual foi considerado com o valor efetivo da Receita Bruta da Atividade Rural.

**- COM RELAÇÃO ÀS PESSOAS FÍSICAS, A FISCALIZAÇÃO  
CONSTATOU:**

- Na resposta de 15/12/20009, o contribuinte declarou ter recebido o total de R\$ 94.200,00 do Sr. Israel Murta Miranda, R\$ 35.020,00 do Sr. Roberto Jahel, R\$ 60.000,00 da Sra. Maria Elisabeth de Oliveira e R\$ 110.594,00 do Sr. João Batista Araújo, totalizando um valor de R\$ 299.814,00, tendo apresentado cópias de recibos datados e assinados pelo próprio contribuinte;
- Não foram apresentados o Livro Caixa e as Notas Fiscais de Produtor referentes às vendas às pessoas físicas, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal de 15/01/2010;
- Não foi comprovado o efetivo recebimento dos valores referentes à venda de cana-de-açúcar às pessoas físicas, por meio de documentação bancária, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal de 08/03/2010;
- Tendo em vista que o contribuinte não apresentou Notas Fiscais do Produtor, a fiscalização intimou as pessoas físicas acima a apresentar as respectivas Notas, referentes às aquisições efetuadas com o Sr. Woston, contudo os mesmos apresentaram cópias autenticadas de recibos, idênticos aos apresentados pelo contribuinte;
- O contribuinte não apresentou a comprovação do efetivo recebimento de tais vendas;

- A partir da declaração de rendimentos e documentação apresentada pelo contribuinte, bem como outros documentos em poder da fiscalização, foi elaborado o Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa Financeiro, considerando-se o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente (dentro do mesmo ano-calendário);

- No relatório “Fontes de Informação”, anexo ao Demonstrativo de Variação Patrimonial, constam os esclarecimentos referentes aos recursos e dispêndios considerados, inclusive a receita bruta e as despesas de custeio incorridas na atividade rural.

Com relação à receita bruta recebida da empresa DASA, conforme esclarecimentos acima.

**- Os valores informados pelo contribuinte com recebidos de pessoas físicas, não foram incluídos no Demonstrativo, pelos seguintes motivos:**

- De acordo com o art. 18, parágrafo 1º da Lei n. 9.250/1995, o resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir no 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. 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;
- De acordo com o art. 71, parágrafo 1º do RIR/99, à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado;
- Conforme art. 61, parágrafo 5º do RIR/99 e o art. 6º da Instrução Normativa n. 83, de 11 de outubro de 2001, a receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deve ser comprovado por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como: Nota Fiscal de Produtor, Nota Fiscal de Entrada, Nota Promissória Rural vinculada à Nota Fiscal de Produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais, para comprovar a produção, circulação e percepção de rendimentos classificáveis como de atividades rurais;
- Simples recibos emitidos entre particulares não são suficientes para comprovar receitas oriundas desse tipo de atividade, posto que tais recibos oriundos de negócios informais têm valor entre as partes, porém não têm efeitos junto a terceiros, inclusive o fisco;
- Sendo assim, não foram consideradas as vendas às pessoas físicas, uma vez que tais receitas não foram devidamente comprovadas com os documentos citados acima, bem como o contribuinte comprovou o efetivo recebimento, por meio de documentação bancária, conforme intimado.

- O valor de vendas às pessoas físicas de R\$ 299.814,00 não foi considerado, então, como origem no Demonstrativo. Por outro lado, foi considerado o valor bruto de R\$ 509.029,95, como receita bruta referente às vendas à pessoa jurídica DASA, no lugar do valor de

R\$ 284.365,34 considerado pelo contribuinte, conforme já exposto acima. Como resultado, o valor total da receita bruta da atividade rural foi diminuído de R\$ 584.179,00 para R\$ 509.029,95.

- Foi apurada então a infração Acréscimo Patrimonial a Descoberto, conforme art. 55, inciso XIII do RIR/99, tendo o Demonstrativo de Variação Patrimonial, referente ao ano-calendário 2007, sido elaborado considerando as diversas fontes de informações (fls. 437/440);

- As diferenças positivas entre os Dispêndios/Aplicações (D) e os Recursos/Origens (R) correspondem aos acréscimos patrimoniais a descoberto, em cada mês;

- Na Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte ofereceu à tributação a título de resultado tributável da atividade rural, o valor de R\$ 116.835,86 (20% de 584.179,00). No demonstrativo de variação patrimonial, foi considerado o valor de receita bruta da atividade rural o valor de R\$ 509.029,95. Na apuração do imposto devido, foi considerado, então, o valor de R\$ 100.805,99 (20% de 504.029,95). Refazendo os cálculos, com a alteração do resultado tributável da atividade rural e o acréscimo de R\$ 191.803,44 (infração apurada), foi apurado o saldo de imposto a pagar de R\$ 48.337,73, conforme planilha em anexo;

A fundamentação legal encontra-se exposta no Auto de Infração (fls. 453/461) no Termo de Constatação Fiscal (fls. 427/442).

O impugnante, tempestivamente apresentou defesa (fls. 466/475) alegando em breve síntese que:

1. O auto de infração lavrado contra o contribuinte tem como essência a desconsideração das receitas auferidas pelo contribuinte no ano calendário 2007 a título de vendas de mudas de cana de açúcar para pessoas físicas, que no decorrer do levantamento fiscal, ficou mais que comprovadas a veracidade das informações; mas presunçosamente a Auditora Fiscal, realiza o lançamento de ofício, com fulcro no art. 926 do RIR/1999;
2. Todas as pessoas físicas em questão foram intimadas pela fiscalização, onde ficaram comprovadas as operações comerciais, não é o fato de que o contribuinte não possui qualquer tipo de autorização para emitir os documentos solicitados pela fiscalização (Nota Fiscal), porém isso não impede que os contribuintes rurais venham a realizar os seus negócios de compras e vendas, seja na modalidade de escambo ou as normalmente conhecidas;
3. Também não é necessário e nem está obrigado nenhum contribuinte a ter que realizar seus pagamentos e recebimentos por meio de conta bancária, o contribuinte tem total liberdade para administrar seus negócios, como melhor lhes convier;
4. Portanto, o contribuinte atendendo o que determina a legislação do IR, emitiu documento RECIBO, de caráter comercial e efetuou o seu lançamento em sua declaração, fato esse que realizado, demonstra que o mesmo não se furtou em declarar ao Fisco a operação, como também os compradores o fizeram;
5. Então, não se justifica em momento algum, a Auditora Fiscal afirmar que as relações comerciais não existiram e desconsiderá-las;
6. Em momento algum, o contribuinte deixou de comprovar as despesas e as receitas decorrentes de sua atividade rural;
7. Elabora tabela demonstrando seus cálculos, onde não existe acréscimo patrimonial a descoberto e muito menos omissão de rendimentos;

8. Conclui então citando duas falhas da fiscalização: (i) Ter sido desconsiderada as receitas auferidas pelo contribuinte realizadas com as pessoas físicas; (ii) Na metodologia e na aplicação adequada do art. 71, parágrafo 1º do RIR/99, que é claro em permitir o exercício da opção pelo arbitramento, seja ela qualquer que seja a apuração de resultados, desde que se comprove os custos e despesas, o que foi rigorosamente observado pelo contribuinte. A peça elaborada pela autoridade fiscal precisa ser retificada no grupo de recursos e origens, acrescentado os valores recebidos a título de Receitas de Vendas para pessoas físicas no importe de R\$ 299.814,00.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 504 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

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

Exercício: 2008

Ementa: RECEITA DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO.

O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas da atividade rural mediante documentação idônea que lhe dê amparo, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 527 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Mérito.**

Conforme narrado, contra o contribuinte em epígrafe foi emitido o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 453/461), referente ao exercício 2008, ano-calendário 2007 por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF/RIO DE JANEIRO I.

O referido lançamento teve origem na constatação da omissão de rendimentos tendo em vista a realização de gastos não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado no Termo de Constatação Fiscal, parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

A partir da declaração de rendimentos e documentação apresentada pelo contribuinte, bem como outros documentos em poder da fiscalização, foi elaborado o Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo de Caixa Financeiro, considerando-se o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente (dentro do mesmo ano-calendário).

Conforme consta no Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 127 e ss), a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto teve origem nos seguintes fatos, acompanhados da metodologia assim descrita:

(i) Em relação à empresa DASA – Destilaria, o contribuinte declarou ter recebido o total de R\$ 284.365,34, contudo, a fiscalização concluiu que as parcelas referentes às Notas Fiscais de Entrada, emitidas pela empresa DASA, deveriam ter sido computadas na Receita Bruta da Atividade Rural, uma vez que o contribuinte optou por limitar o Resultado da Atividade Rural em 20% (vinte por cento) da Receita Bruta, motivo pelo qual, optando pela tributação reduzida, não deveria ter subtraído os valores de despesas incorridas naquelas operações.

Dessa forma, a fiscalização procedeu, então ao somatório das parcelas recebidas no ano-calendário de 2007, conforme planilha "Parcelas Recebidas - Dasa — Destilaria de Álcool", no qual verificou-se um total de R\$ 504.029,95, o qual foi considerado como o valor efetivo da Receita Bruta da Atividade Rural.

(ii) Em relação às pessoas físicas, a fiscalização pontuou que não foi comprovado o efetivo recebimento dos valores referentes à venda de cana-de-açúcar, motivo pelo qual, o valor de R\$ 299.814,00 não foi considerado, então, como origem no Demonstrativo.

Dessa forma, a fiscalização considerou o valor bruto de R\$ 509.029,95, como receita bruta referente às vendas à pessoa jurídica DASA, no lugar do valor de R\$ 284.365,34 considerado pelo contribuinte. Como resultado, o valor total da receita bruta da atividade rural foi diminuído de R\$ 584.179,00 para R\$ 509.029,95.

Na Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte ofereceu à tributação, a título de resultado tributável da atividade rural, o valor de R\$ 116.835,86 (20% de R\$ 584.179,00). No demonstrativo de variação patrimonial, foi considerado o valor de receita bruta da atividade rural o valor de R\$ 509.029,95. Na apuração do imposto devido, foi considerado, então, o valor de R\$ 100.805,99 (20% de R\$ 509.029,95).

Refazendo os cálculos, com a alteração do resultado tributável da atividade rural e o acréscimo de R\$ 191.803,44 (infração apurada), foi apurado o saldo de imposto a pagar de R\$ 48.337,73, conforme planilha em anexo ao auto de infração.

Em seu recurso, o sujeito passivo repisa, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, no sentido de que: (i) as receitas auferidas pelo contribuinte realizadas com as pessoas físicas, o que no decorrer do próprio levantamento fiscal, restou devidamente comprovadas, não podendo a autoridade Fiscal e os julgadores, presunçosamente imaginar que é uma operação fictícia simplesmente e, desconsiderar os rendimentos legalmente auferidos, por via de suas atividades rurais legais, o que também no decorrer do levantamento fiscal, ficou totalmente comprovado; (ii) na metodologia e na aplicação adequada do dispositivo do RIR/99, artigo 71, parágrafo primeiro, que é claro em permitir o exercício da opção pelo arbitramento, seja ela qualquer que seja a apuração de resultados, desde que se comprove os custos e despesas, o que também foi rigorosamente observado pelo contribuinte. A peça elaborada pela Auditora Fiscal denominada DEMONSTRATIVO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL, ano calendário de 2007, páginas 1 e 2, precisa ser retificada no grupo de recursos e origens, acrescentando os

valores recebidos a título de Receitas de Vendas para pessoas Físicas no importe de R\$ 299.814,00 (Duzentos e noventa e nove mil, oitocentos e quatorze reais).

Pois bem. Cumpre pontuar que a legislação tributária define o acréscimo patrimonial a descoberto como fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

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.

Sobre o tema, o artigo 3º da Lei nº 7.713 de 1988 dispõe que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, *in verbis*:

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.**

[...]

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, reafirma que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis:

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;

E, ainda, conforme previsto nos artigos 806 e 807, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1.999) são tributáveis o acréscimo patrimonial da pessoa física quando não estiver justificado, podendo a autoridade fiscal exigir do contribuinte os esclarecimentos que se fizerem necessários para justificar a origem dos recursos e o destino dos dispêndios. É de se ver:

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.** (Grifamos).

Destarte, é cediço que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações. Assim, para que o contribuinte não sofra a tributação do Imposto de

Renda após a constatação da variação patrimonial a descoberto, necessário se faz que ele demonstre que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

A propósito, cabe destacar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelece o art. 332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Trata-se, portanto, de presunção legal, segundo a qual, a partir do momento em que se apura um dispêndio ou uma aquisição de bem sem respaldo em rendimentos declarados ou dívidas contraídas, constata-se um aumento do patrimônio com recursos deixados à margem de tributação, ou seja, apura-se rendimento recebido e não declarado, caracterizando, assim, o acréscimo patrimonial a descoberto, o que se enquadra na previsão do art. 43 do CTN, como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros.

Em se tratando de acréscimo patrimonial a referida comprovação ocorre por meio da elaboração de planilhas (fluxos de caixa), que são alimentadas com todas as origens de recurso constatadas no curso da ação fiscal e de outro lado todas as disponibilidades e dispêndios verificados no referido período. A partir daí, constatando-se que as aplicações superam as origens declaradas sucede a figura do acréscimo patrimonial a descoberto.

Provada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, uma vez que a legislação define o

descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Como se verifica, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

No caso dos autos, ficou demonstrado que o sujeito passivo não comprovou o recebimento de receitas advindas da atividade rural com as pessoas físicas de R\$ 94.200,00 do Sr. Israel Murta Miranda, R\$ 35.020,00 do Sr. Roberto Jahel, R\$ 60.000,00 da Sra. Maria Elisabeth de Oliveira e R\$ 110.594,00 do Sr. João Batista Araújo, totalizando um valor de R\$ 299.814,00, uma vez que foram apresentados apenas recibos de pagamentos, os quais não são documentos hábeis para demonstrarem as receitas das atividades rurais.

Portanto, quando a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar o efetivo recebimento dos valores referentes à venda de cana-de-açúcar às pessoas físicas, por meio de documentação bancária, estava, na verdade, dando oportunidade ao contribuinte para demonstrar a ocorrência das receitas oriundas de pessoas físicas, uma vez que o mesmo não possuía os documentos considerados hábeis pela Receita Federal. Contudo, o contribuinte não apresentou nenhum documento bancário relativo às receitas oriundas de pessoas físicas, sendo que conforme alegado pela defesa foram realizadas vendas em um valor total de R\$ 299.814,00.

Cabe ressaltar ainda que a fiscalização concluiu que todas as parcelas referentes às Notas Fiscais de Entrada, emitidas pela empresa DASA, deveriam ter sido computadas na Receita Bruta da Atividade Rural, uma vez que o contribuinte optou por limitar o Resultado da Atividade Rural em 20% (vinte por cento) da Receita Bruta. Sendo assim, optando pela tributação reduzida, não deveria o contribuinte ter subtraído os valores de despesas incorridas naquelas operações.

Portanto, a fiscalização então procedeu ao somatório das parcelas recebidas no ano-calendário 2007, conforme planilha “Parcelas Recebidas – Dasa – Destilaria de Álcool”, no qual verifica-se um total de R\$ 504.029,95, o qual foi considerado com o valor efetivo da Receita Bruta da Atividade Rural, tendo agido assim de forma correta. Dessa forma, não vislumbro qualquer vício na metodologia utilizada pela fiscalização.

No caso dos autos, o contribuinte embora intimado para comprovar a variação patrimonial a descoberto, nada apresentou. Por ocasião do recurso voluntário, limitou-se a trazer inúmeras alegações, mas sem articular com a massa de documentos acostados aos autos, com o objetivo de contrapor a acusação fiscal, baseando suas alegações no campo da suposição. Em resumo, limitou-se a repetir seus argumentos de defesa, mas sem comprovar o efetivo recebimento das receitas que alegou serem oriundas de pessoas físicas ou eventual incorreção na metodologia utilizada pela fiscalização.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Ademais, consoante o disposto Código de Processo Civil, as declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato (art. 408, do CPC). Nesse

**sentido, não é possível considerar os recibos acostados aos autos como fonte de comprovação suficiente acerca dos valores que alega ter recebido de pessoas físicas.**

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater uma presunção legal (relativa) como a do presente feito, não sendo suficiente juntar uma massa de documentos aleatórios, sem a devida correlação com os fatos geradores tributários. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Para além do exposto, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé<sup>1</sup>, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Cabe destacar, ainda, que a documentação acostada aos autos, inclusive em sede de Recurso Voluntário, não se presta para afastar a acusação fiscal, eis que não demonstra que a origem da diferença apontada já foi oferecida à tributação ou, ainda, que se trataria de rendimento isento ou não tributável.

Assim sendo, uma vez que o contribuinte simplesmente repisa as alegações da defesa inaugural, peço vênias para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pelo autuado e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

[...] Conforme se verifica dos dispositivos transcritos, o contribuinte tem o dever de comprovar as receitas e despesas da atividade rural mediante prova documental. Considera-se prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário (IN SRF nº 83, de 11/10/2001, art. 22, § 5º).

As receitas de atividades rurais, de tributação diferenciada, devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como nota fiscal do produtor e nota promissória rural, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Primeiramente, deve-se ressaltar que, conforme relatado pela fiscalização, o contribuinte não apresentou o Livro Caixa e as Notas Fiscais de Produtor referentes às vendas às pessoas físicas, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal de 15/01/2010.

<sup>1</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

Assim, ficou demonstrado que o sujeito passivo não comprovou o recebimento de receitas advindas da atividade rural com as pessoas físicas de R\$ 94.200,00 do Sr. Israel Murta Miranda, R\$ 35.020,00 do Sr. Roberto Jahel, R\$ 60.000,00 da Sra. Maria Elisabeth de Oliveira e R\$ 110.594,00 do Sr. João Batista Araújo, totalizando um valor de R\$ 299.814,00, uma vez que foram apresentados apenas recibos de pagamentos, os quais não são documentos hábeis para demonstrarem as receitas das atividades rurais.

Acrescenta-se ainda que a fiscalização intimou as pessoas físicas acima a apresentarem as respectivas Notas, referentes às aquisições efetuadas com o Sr. Woston, contudo os mesmos apresentaram cópias autenticadas de recibos, idênticos aos apresentados pelo contribuinte.

Portanto, quando a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar o efetivo recebimento dos valores referentes à venda de cana-de-açúcar às pessoas físicas, por meio de documentação bancária, estava, na verdade, dando oportunidade ao contribuinte demonstrar a ocorrência das receitas oriundas de pessoas físicas, uma vez que o mesmo não possuía os documentos considerados hábeis pela Receita Federal.

Contudo, o contribuinte não apresentou nenhum documento bancário relativo às receitas oriundas de pessoas físicas, sendo que conforme alegado pela defesa foram realizadas vendas em um valor total de R\$ 299.814,00.

Conclui-se então que o Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa Financeiro elaborado pela fiscalização está correto ao não considerar as receitas rurais oriundas de pessoas físicas.

Os acréscimos patrimoniais que estiverem incompatíveis com os rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e outros recursos conhecidos caracterizam rendimentos omitidos à tributação, devem ser incluídos na declaração de rendimentos, à vista do estatuído no artigo 55, inciso XIII, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999:

*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;*

Como se vê, o lançamento foi efetuado de acordo com a legislação vigente. Inadmissível, portanto, o pleito do contribuinte de se considerar o acréscimo patrimonial a descoberto como rendimento da atividade rural. Como se viu, a legislação determina que o contribuinte tem a obrigação de comprovar os rendimentos da atividade rural.

Cabe ressaltar ainda que a fiscalização concluiu que todas as parcelas referentes às Notas Fiscais de Entrada, emitidas pela empresa DASA, deveriam ter sido computadas na Receita Bruta da Atividade Rural, uma vez que o contribuinte optou por limitar o Resultado da Atividade Rural em 20% (vinte por cento) da Receita Bruta. Sendo assim, optando pela tributação reduzida, não deveria o contribuinte ter subtraído os valores de despesas incorridas naquelas operações. Portanto, a fiscalização então procedeu ao somatório das parcelas recebidas no ano-calendário 2007, conforme planilha “Parcelas Recebidas – Dasa – Destilaria de Álcool”, no qual verifica-se um total de R\$ 504.029,95, o qual foi considerado com o valor efetivo da Receita Bruta da Atividade Rural, tendo agido assim de forma correta.

Sendo assim, por existir presunção legal que milita em favor da Fazenda Pública, e por não ter o contribuinte apresentado, de forma satisfatória, os documentos requeridos pela fiscalização para a comprovação de todas as origens e dispêndios, relativos ao ano-calendário

autuado, estabelecendo nexos causais entre a alegação e a documentação juntada aos autos, não há como afastar a acusação fiscal.

Cabe, portanto, ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em sua declaração de rendimentos, sob pena de não serem aceitos pelo Fisco. Essa prova deve, evidentemente, estar fundamentada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar, de forma cabal e inequívoca, os fatos declarados, o que não ocorreu nos presentes autos.

Em outras palavras, caberia ao recorrente apresentar provais hábeis e idôneas de origem de receitas/rendimentos que suportassem os gastos efetivados. Constatou-se, pois, que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte não estão lastreados em prova hábil a gerar o convencimento deste julgador, restando os esclarecimentos prestados como não satisfatórios (Decreto Lei n.º 5.844, de 1943, art. 79, alínea a do caput e § 1º).

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Destaco, ainda, que a apresentação do recurso ocorreu no ano-calendário de 2015 e, até o presente momento, o recorrente não anexou qualquer documento adicional nos autos, capaz de comprovar suas alegações, tendo tido tempo suficiente para se manifestar, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos e que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite