



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

**Processo n°** 10540.002610/2008-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.514 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JOSÉ MARCOS RIBEIRO COSTA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO BENFEITORIAS

Quando o contribuinte não registra as benfeitorias como despesa da atividade rural, não poderá excluir, do valor de alienação, o custo a elas correspondente, para fins de apuração do resultado da atividade rural.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI N°. 9.430, de 1996

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**ÔNUS DA PROVA.**

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais. A simples alegação em razões defensórias, por si só, é irrelevante como elemento de prova, necessitando para tanto seja acompanhada de documentação hábil e idônea para tanto.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento a recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Fabio Brun Goldschmidt, Pedro Anan Júnior e Pedro Paulo Pereira Barbosa.

## Relatório

Em desfavor da contribuinte, JOSÉ MARCOS RIBEIRO COSTA, foi lavrado auto de infração de imposto de renda dos anos calendários de 2003 a 2006, onde foram tributados rendimentos omitidos, correspondentes a **depósitos bancários não comprovados**, e **ganhos de capital com a venda de imóvel rural em outubro de 2005**.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 17/21), a propriedade vendida tinha 20 ha, e fora desmembrada de uma fazenda de 38,72 ha que havia sido adquirida pelo contribuinte em agosto de 2001 por R\$ 20.000,00. O imóvel foi alienado para o Frigorífico Itapetinga por R\$ 500.000,00 em 27/10/2005. Na escritura pública de compra e venda (fls. 93/95), declarava-se como valor da terra nua R\$ 400.000,00, e das benfeitorias R\$ 100.000,00.

O contribuinte, intimado a comprovar estas benfeitorias, respondeu que não dispunha mais dos documentos porque os descartara, por julgar que não mais teriam utilidade, uma vez que havia transcorrido, em 31/12/2006, o prazo de prescrição quinquenal.

Constatando que as benfeitorias não haviam sido declaradas nem haviam sido deduzidas das receitas da atividade rural, e diante da falta de comprovação da sua efetividade, o autuante calculou o ganho de capital sobre o valor integral da venda, resultando, com a aplicação do coeficiente de redução, em ganho tributável de R\$ 360.916,17 e imposto de R\$ 54.137,42, conforme cálculos às fls. 18/19.

Quanto aos depósitos bancários, o contribuinte, intimado, comprovou a origem de alguns créditos provenientes de empréstimos. Quanto aos demais, alegava que se referiam a receitas da atividade rural. Foi então novamente intimado a apresentar os comprovantes destas receitas. Constatando a regularidade da documentação, e verificando que correspondiam aos rendimentos declarados, o autuante excluiu do total mensal dos depósitos a comprovar os créditos provenientes desta atividade, como está demonstrado na planilha às fls. 21. Como resultado, foram apurados os seguintes valores:

Ano Calendário	Depósitos de origem não comprovada	Imposto
2003	39.230,31	10.415,10
2004	1.795.850,88	493.859,00
2005	1.440.811,55	395.968,51
2006	1.676.042,51	460.911,69
Totais	4.951.935,25	1.361.154,30

O impugnante argumenta, em síntese (fls. 219/228), quanto aos ganhos de capital, que já havia decaído, na data da autuação, o direito de se exigirem provas sobre fatos ocorridos em 2001, quando fora adquirido o imóvel rural em questão, uma vez que esta exigência tinha como objetivo a caracterização de omissão de rendimentos em 2005, quando o imóvel fora alienado; que, ao atender à intimação, havia relacionado diversas benfeitorias no imóvel, todas compatíveis com a natureza da sua exploração; que o valor destas benfeitorias está regularmente registrado na escritura de compra e venda, que é documento com fé pública; que, de acordo com a legislação aplicável, somente se computa para cálculo do ganho de capital o valor da terra nua, com a exclusão dos custos das benfeitorias, quando não deduzidos da receita da atividade; que, obedecidas estas regras, o imposto resultante seria de R\$ 44.036,60, e não de R\$ 54.137,42, como está no lançamento impugnado.

Quanto aos rendimentos correspondentes a depósitos de origem não comprovada, argumenta, em síntese, que a autoridade fiscal não poderia deixar de levar em conta as características próprias da atividade desenvolvida pelo contribuinte; que diversos depósitos foram realizados em virtude de parcerias rurais que mantinha com outros produtores, em operações de suprimentos de caixa; que há inúmeras operações de devolução de cheques de clientes, ressarcimentos dos bancos, depósitos de recursos próprios mantidos em espécie e devidamente declarados no início de cada ano, saldos iniciais nas contas bancárias, transferências de suas próprias contas, vendas de veículos e imóveis (inclusive a fazenda a que se refere o ganho de capital), distribuição de lucro de empresas da qual ele e sua esposa são sócios. Afirma que os comprovantes destes fatos já se encontrariam nos autos.

A DRJ ao apreciar as razões do recorrente julgou a impugnação improcedente, mantendo o lançamento em sua integridade nos termos da ementa a seguir:

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.*

*A origem dos depósitos bancários deve ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, que permitam a identificação individualizada dos créditos.*

*GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.*

*Para integrar o custo de aquisição de imóveis, os dispêndios com benfeitorias devem ser comprovados com documentação hábil e idônea e discriminando-os na declaração de bens.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimado do acórdão proferido pela DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário, onde reitera argumentos da impugnação.

- Da Preliminar de decadência, no que toca a demonstração de benfeitorias realizadas em 2001, no imóvel vendido em 2005;

- Do princípio da razoabilidade na aplicação da lei tributária, uma vez que sendo a única atividade do recorrente agropecuarista, haveria de se considerar os rendimento dessa atividade;

- Da premissa simplista em que foi baseada a decisão de primeira instância na necessidade de demonstrar a origem dos depósitos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

### **Do Ganho de Capital na Venda do Imóvel Rural**

Da legislação infere-se que, quando da apuração do resultado da atividade rural, o contribuinte pode considerar, como investimento, a parcela do preço do imóvel rural correspondente às benfeitorias. Entretanto, quando da alienação da propriedade a parcela do preço correspondente às benfeitorias, cujo custo de aquisição foi considerado despesa de investimento, deve ser computada como receita da atividade rural.

Ou seja, se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesas de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural, caso contrário, integram o custo de aquisição para efeito de determinação do ganho de capital.

Considerando que o recorrente não consiga comprovar o custo de aquisição das benfeitorias, bem como não logrou comprovar os investimentos alegados somente restou a autoridade autuante considerar todo o valor da alienação para o cálculo do ganho de capital. Escorrito, no ponto, o procedimento da fiscalização.

### **Da Decadência para se exigir a comprovação da Benfeitoria**

Nesse ponto reproduzo os argumentos da autoridade recorrida:

*Alega agora que já teria decaído o direito de se lhe exigirem provas de fatos ocorridos há mais de cinco anos da autuação. Não tem razão. Em primeiro lugar, o prazo decadencial diz respeito à constituição do crédito tributário, e não à produção de provas materiais dos fatos alegados, que reduziriam à base tributável, e cujo ônus cabe ao contribuinte no procedimento de fiscalização a que está submetido. Em segundo lugar, o § 7º do art. 128 do RIR dispõe que para integrar o custo de aquisição de imóveis os dispêndios com benfeitorias devem ser comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens. A declaração discriminada das benfeitorias se erige como condição formal indispensável da sua dedutibilidade, de modo que o contribuinte não pode alegar em seu benefício o fato de não haver cumprido esta mesma condição, ou seja, de não haver declarado tempestivamente a existência de qualquer benfeitoria que tenha realizado no imóvel após sua aquisição, especialmente quando não apresenta qualquer prova hábil dos dispêndios correspondentes.*

Uma vez que não encontro razão para reparos no arrazoado da autoridade recorrida, o mantenho em sua integridade.

### **Da Presunção baseada em Depósitos Bancários**

O lançamento fundamenta-se em depósitos bancários. A presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários está condicionada apenas à falta de

comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do sujeito passivo, em instituições financeiras, ou seja, pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do “fato gerador” (as chamadas presunções legais), a produção de tais provas é dispensada. Neste caso, ao Fisco cabe provar tão somente o fato indiciário (depósitos bancários) e não o fato jurídico tributário (obtenção de rendimentos).

No texto abaixo reproduzido, extraído de “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas” (Justec-RJ; 1979:806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

*O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.*

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9430/1996 cuida de presunção relativa (juris tantum) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao sujeito passivo a sua produção. Nesse passo, como a natureza não-tributável dos depósitos não foi comprovada pelo contribuinte, estes foram presumidos como rendimentos. Assim, deve ser mantido o lançamento.

Antes de tudo cumpre salientar que a presunção não foi estabelecida pelo Fisco e sim pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Tal dispositivo outorgou ao Fisco o seguinte poder: se provar o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos).

Assim, não cabe ao julgador discutir se tal presunção é equivocada ou não, pois se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse passo, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal que, de modo inequívoco, estabelece a presunção legal de omissão de receita ou de rendimento sobre os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42, caput, da Lei nº 9.430/1996).

É inadmissível aceitar alegações quando desacompanhadas de provas. Assim, a ocorrência do fato gerador decorre, no presente caso, da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi devidamente comprovada pelo contribuinte, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a irrealidade das imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o feito fiscal em nome do contribuinte.

Ainda que o recorrente tenha argumentado que a origem dos recursos seriam de atividade empresariais, cabe ao recorrente demonstrar o que alega. Se o ônus da prova, por

presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais.

*Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

É oportuno para o caso concreto, recordar a lição de MOACYR AMARAL DOS SANTOS:

*“Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa.” Ainda, entende aquele mestre que, subjetivamente, prova ‘é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto à verdade deste fato’. Já no campo objetivo, as provas “são meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo.”*

Assim, consoante MOACYR AMARAL DOS SANTOS, a prova teria:

- a) um objeto - são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação;
- b) uma finalidade - a formação da convicção de alguém quanto à existência dos fatos da causa;
- c) um destinatário - o juiz. As afirmações de fatos, feitas pelos litigantes, dirigem-se ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua convicção.

Pode-se então dizer que a prova jurídica é aquela produzida para fins de apresentar subsídios para uma tomada de decisão por quem de direito. Não basta, pois, apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência de um fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, que transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais aproxima do que efetivamente ocorreu.

A recorrente apresenta argumentos verossímeis, entretanto não logrou comprovar individualizadamente os depósitos realizados, caberia a mesma apresentar provas conclusiva que firmassem a convicção no julgador.

Ademais, cabe a recorrente por força da presunção legal, compete a ela provar a natureza específica de cada depósitos, na medida em que, ninguém melhor do que ela própria trazer o comprovante de cada depósito. Dessa forma, cabe a máxima de que “allegatio et non probatio, quase non allegatio” (alegar e não provar é quase não alegar).

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

CÓPIA