



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.003904/2010-51
ACÓRDÃO	2201-012.197 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SILVIO BORRI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGÍTIMA.

A não comprovação da origem de depósitos bancários enquadra-se na presunção legal constante no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração** (fl. 02 a 10) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, anos-calendário 2005 e 2008, lavrado em razão da omissão de rendimentos decorrentes ao ganho de capital relativo à alienação de bens e direitos, bem como em função de depósitos bancários de origem não comprovada. Também consta como infração ter havido omissão de rendimentos.

Em sua **Impugnação** (fl. 401 a 417), o contribuinte alegou:

- (i) nulidade do auto de infração por recusa de documentação apresentada em tempo hábil, o que configuraria cerceamento do direito de defesa;
- (ii) nulidade do auto de infração por enquadramento legal que não corresponde aos fatos jurídicos tributáveis que originaram a autuação, impondo uma apuração mensal que deveria ser anual;
- (iii) necessidade de recálculo do valor devido, fundado no aproveitamento de despesas de custeio que não foram abatidas da base de cálculo;
- (iv) que a receita omitida não pode ser apurada a partir da presunção de que os depósitos bancários correspondem a rendimentos;
- (v) inaplicabilidade da multa.

A 1ª Turma da DRJ/FOR, por meio do **Acórdão n. 08-034714** (fl. 426 a 449), decidiu pela improcedência da impugnação, dado que:

- (i) Não houve cerceamento do direito de defesa, pois o contribuinte teve a oportunidade de apresentar a documentação na impugnação, que é quando se instala a fase litigiosa do processo (que, até então, era um procedimento inquisitório);
- (ii) Não compete à autoridade administrativa a apreciação da constitucionalidade de dispositivo;
- (iii) Quanto ao fato de a fiscalização ter utilizado os rendimentos e ganhos da atividade rural (anual) para apuração de acréscimo patrimonial não justificado (mensal), isso se deu em razão da presunção legal presente no art. 42 da Lei n. 9.430/1996;

- (iv) Na apuração, todas as receitas da atividade rural comprovadas pelo contribuinte foram consideradas, de forma que não é possível considerar todo o montante declarado como receita da atividade rural;
- (v) A análise do ganho de capital foi acertada, pois é considerado como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), respectivamente nos anos da ocorrência de aquisição e de sua alienação. Para tanto, foi analisada a escritura pública de compra e venda datada de 06/05/2003 (fl. 48 a 50) para determinar o valor de aquisição, e a escritura pública de compra e venda datada de 30/06/2008 (fl. 35 a 37) para determinar o valor de alienação;
- (vi) Quanto à apuração da omissão de receita, mesmo que fosse alterado o valor, de acordo com o que fora alegado pelo contribuinte, ainda haveria saldo credor de caixa;
- (vii) Cabível a multa de ofício por falta de declaração ou declaração inexata.

Em seu **Recurso Voluntário** (fl. 458 a 469), o contribuinte alegou a improcedência do auto de infração, pois:

- (i) Haveria vício material por equívoco na tipificação dos fatos, do enquadramento legal e na apuração do montante tributável por entender que o art. 42 da Lei n. 9.430/1996 não é aplicável a fatos geradores relativos à atividade rural, como teria sido fartamente comprovado pelo contribuinte;
- (ii) O auditor fiscal considerou os ingressos em conta, e não o lucro para determinar o tributo devido;
- (iii) Subsidiariamente, requisitou o recálculo do tributo devido, pois a presunção contida no art. 42 da Lei n. 9.249/1996 seria inaplicável, dando lugar à incidência da Lei n. 8.023/1990, que limitaria a base de cálculo do tributo a 20%.
- (iv) Seria necessário considerar despesas com construções, instalações e melhoramentos incorridas para a manutenção da Fazenda Estrela como sendo despesas de custeio (dedutíveis, portanto), as quais teriam sido consideradas pela autoridade administrativa como sendo despesas de consumo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

Atesto a tempestividade, visto que o Recurso Voluntário foi protocolado em 14/03/2016 (fl. 458) e a ciência do acórdão da DRJ foi dada em 19/02/2016 (fl. 474).

2. Da omissão de rendimentos.

Alega o contribuinte que, em decorrência de sua principal atividade ser rural, e nos termos da Lei n. 8.023/1990 e do art. 57 do RIR/1999, não seria aplicável a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n. 9.430/1996:

(fl. 462) O Artigo 57 do RIR/99, assevera que "são tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nessa Seção".

O artigo 42 da Lei 9.430/96 c/c artigo 849 do RIR/99 dispõe sobre receita ou rendimento omitido. Sendo assim, resta claro que o texto legal dos citados artigos tributam grandezas diferentes.

Enquanto o artigo 42 da Lei 9.430/96 estabelece como hipótese de incidência a receita ou rendimento omitido, em contrapartida, o artigo 57 do RIR/99 preconiza como hipótese de incidência os resultados positivos (lucro) provenientes da atividade rural. (...)

Não obstante o i. Auditor Fiscal ter confirmado que a principal atividade do contribuinte é a rural, este entendeu por bem promover o lançamento em desconformidade com o elencado na legislação específica, valendo-se de prova mais fácil (extratos bancários), mas incorreta para a situação verificada. Com isso, deu causa à nulidade do auto de infração, já que não autuou o lucro da atividade rural, como manda o artigo 57 do RIR/99, mas sim omissão de receita da atividade rural. Sendo assim, errou não em relação à tipificação legal do fato gerador, mas sim, de forma mais profunda e insanável materialmente, errou no enquadramento dos fatos tributáveis. É dizer, ao invés de autuar o lucro (atividade rural) considerou como fato gerador da atividade rural as receitas (ingressos em conta). Dessa forma, o presente auto de infração é nulo por erro material, uma vez que utilizou uma grandeza não existente na legislação de regência. (...)

Ocorre que, por se tratar de rendimentos percebidos exclusivamente da atividade rural, qualquer omissão deve ser tributada nos termos da Lei 8.023/1990. Ademais, a própria Lei n.º. 7.713/88, em seu artigo 49, exclui os rendimentos da atividade agrícola e pastoril, já que os mesmos devem ser tributados na forma de legislação específica.

Não assiste razão ao contribuinte.

O exercício da atividade rural não exclui a possibilidade de omissão de rendimentos tributáveis através de outras atividades não declaradas, ainda que não habituais. Não comprovada

a origem e a causa não se pode, por si só, fazer vinculação com a atividade rural, ainda que, para rendimentos declarados, tenha o contribuinte apresentado histórico de desenvolver atividade rural.

Além disso, o inciso I do § 3º do art. 42 da Lei n. 9.430/1996 dispõe que, para efeito de determinação de rendimentos omitidos, os créditos devem ser analisados separadamente, vale dizer, cada um deve ter sua origem comprovada de forma individual, com apresentação de documentos que demonstrem a sua origem e causa, com indicação de datas e valores correspondentes:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º **Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente**, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Portanto, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deve apresentar as provas hábeis e idôneas. Exige-se, especialmente, a correspondência em datas e valores, com o relacionamento individualizado depósito a depósito, o que não foi feito pelo contribuinte, como constatou a autoridade administrativa no Termo de Verificação Fiscal:

(fl. 15) 21. Todavia, inúmeras quantias creditadas/depositadas nas contas do contribuinte não foram comprovadas como sendo provenientes da atividade rural. Após respostas às intimações e análise da documentação encaminhada, ficou constatada a ausência de documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores, que justificassem a origem dos depósitos/créditos nas contas. Assim sendo ficou caracterizado como omissão de receita, conforme determina o art. 42 da Lei 9.430/96 referente ao ano-calendário 2005:

Para afastar a presunção, será preciso a prova do recolhimento do tributo, uma vez que a autoridade julgadora não pode reclassificar os rendimentos. O contribuinte não pode se valer de sua inércia em não demonstrar a causa do depósito (na fase de fiscalização) para pretender (na fase litigiosa) afastar o lançamento por presunção lavrado.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte sequer se manifestou sobre cada depósito individualmente, limitando-se a invocar razões jurídicas para tentar sustentar a inaplicabilidade da presunção legal, o que não procede, como já exposto.

Desprovido, portanto, o pedido do contribuinte.

3. Limite de 20% para a base de cálculo.

O contribuinte também alega que a base de cálculo da autuação deveria ser recalculada, pois seria aplicável o limite de 20% previsto para a atividade rural:

(fl. 464) O artigo 5º da Lei 8.023/1990 dispõe que as pessoas físicas que exercem exclusivamente atividades rurais se submetem a tributação específica e diferenciada, devendo a base de cálculo do tributo devido ser limitado a 20% da omissão supostamente apurada, senão vejamos:

A opção efetuada pelo contribuinte de tributação dos resultados da atividade rural está prevista no artigo 63 do RIR/1999 e tem como base legal a Lei n. 8.023/1990, art. 4º e Lei nº 8.383/1991, em seu art. 14. Essa é a regra geral de tributação dos resultados da atividade rural, permitindo, inclusive, a compensação de prejuízos dessa atividade:

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).

Também há previsão da necessidade de arbitramento a 20% na hipótese de o contribuinte não escriturar suas receitas e despesas no Livro Caixa. A matéria é regida pelo artigo 18 da Lei n. 9.250/1995, assim regulamentado no então vigente RIR/1999, em seu artigo 60:

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

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

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

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

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

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

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

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

Caso entenda ser mais vantajoso, o contribuinte pode renunciar à apuração de receitas menos despesas e adotar a presunção de 20% diretamente sobre a receita bruta, conforme a previsão contida no art. 5º da Lei n. 8.023/1990:

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

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

Nos termos do art. 71 do RIR/1999:

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 9.250, de 1995, art. 20, e § 1º).

Contudo, a opção deve ser exercida no momento da entrega da Declaração de Ajuste Anual, no anexo da atividade rural.

Do Termo de Verificação Fiscal, é possível atestar que o contribuinte foi omissos em apresentar a cópia de suas declarações de ajuste anual referentes aos anos-calendário de 2005 e 2008:

(fl. 11) É importante ressaltar, que o contribuinte é omissos, quanto à entrega das declarações de ajustes do Imposto de Renda da Pessoa Física: correspondentes aos exercícios de 2006 a 2009 - anos-calendário de 2005 a 2008.

No TVF também é possível verificar que o Livro Caixa foi devidamente apresentado (fl. 18):

32. Ficou constatado na escrituração do livro caixa, folhas 00007 (fls. 284), datado de 18/07/2005, no item histórico: Contas correntes sócios — VI. Transferido — Créditos, no valor de R\$ 920.000,00 (novecentos e vinte mil reais);

Do exposto, conclui-se que é impossível aplicar a regra de arbitramento de 20% sobre a receita bruta, dado que o contribuinte (i) optou por método de apuração diverso ao entregar suas declarações de ajuste anuais; e (ii) escriturou todas as suas receitas e despesas em livro caixa, que foi posteriormente retificado.

A autoridade lançadora e as instâncias de controle de legalidade não podem modificar a opção de tributação dos rendimentos auferidos. A autoridade administrativa somente

está autorizada a permitir a retificação da declaração, por parte do contribuinte, antes do início do procedimento de lançamento de ofício, conforme o art. 832 do RIR/1999:

Art.832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Portanto, a autoridade administrativa acertou ao realizar o confronto entre receitas e despesas, haja vista que corresponde à regra geral e não houve a omissão de escrituração. Concluo, portanto, que é impossível aplicar a regra de arbitramento de 20% sobre a receita bruta.

Negado o pedido do contribuinte.

4. Da reconsideração de despesas de custeio.

O contribuinte requer que as despesas incorridas com fertilizantes e com benfeitorias relativas ao imóvel que integra sua Fazenda sejam deduzidas da base de cálculo da autuação:

(fl. 467) Veja que o recorrente comprovou, quando ainda em processo inquisitório, que empregou o valor de R\$ 56.360,07 para a manutenção e o custeio da sua atividade rural. Para tanto, elaborou tabela constando os números das notas fiscais, o produto adquirido (fertilizantes) e o respectivo valor, conforme fls. 224 a 278.

(fl. 468) Assim, os valores e custos com construções, instalações e melhoramentos devem ser considerados para a apuração do ganho de capital, assim como dispõe a legislação de regência. Não poderia o fiscal, em um juízo subjetivo, desconsiderar as despesas documentalmente comprovadas (fls. 218 a 281), sob a alegação de serem "despesas de consumo", quando as mesmas estão intrinsicamente ligadas ao imóvel em questão.

O RIR/1999 regia a matéria em questão:

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.

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

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

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento.

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com: (...)

O conceito de despesas de custeio também pode ser identificado na Instrução Normativa n. 83/2001, sendo ela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora:

Art. 7º Considera-se despesa de custeio aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas:

- (i) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- (ii) devem estar escrituradas em livro caixa;
- (iii) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

As mencionadas Notas Fiscais, como é possível verificar em manifestação prévia, de fato correspondem a investimentos em fertilizantes, como já previamente aduzido pelo contribuinte:

(fl. 231 e 232) As notas-fiscais juntadas (DOC. 06) são claras no sentido de que não há acréscimo do patrimônio do investigado, há, sim, investimento na atividade rural: (...)

Tais investimentos perfazem a quantia de R\$ 56.360,07 (cinquenta e seis mil, trezentos e sessenta reais e sete centavos). Como dito anteriormente, mediante o emprego de recursos próprios.

Ocorre que fertilizantes não se incorporam de forma duradoura ao imóvel, pois se exaurem no próprio ciclo produtivo. Não aumentam o valor do imóvel ou prolongam sua vida útil.

Por outro lado, o contribuinte já declarou expressamente que as despesas incorridas para a realização de benfeitorias no seu imóvel, à exceção de uma nota fiscal no valor de R\$225,00, carecem de comprovação, dado que sequer há Notas Fiscais que comprovem os custos, como aduzido pelo contribuinte em manifestação pregressa:

(fl. 230) Em que pese inexistir notas-fiscais que demonstrem os valores empregados na construção do imóvel, a exceção do DOC. 05, é cediço que para a

realização da referida casa foi empregado aproximadamente R\$ 70.000,00 (setenta mil reais).

Para ser considerada benfeitoria a Nota Fiscal (fl. 246) em que consta vigas pré-moldadas e ferro no valor total de R\$ 225,00, o contribuinte deveria ter composto o custo do imóvel na DIRPF conforme o ano de aquisição da nova, ou seja, o ano-calendário de 2003. O lançamento é referente aos anos-calendário de 2005 a 2008.

Conclusão.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho