



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10325.720922/2012-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-012.927 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DIMAS LUIZ DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2008

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO.

Estabelece o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as alegações do contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

TRIBUTAÇÃO POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO.

É legítimo o arbitramento de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos utilizados nessas operações, uma vez que evidenciam a percepção de renda omitida, cabendo ao contribuinte refutar tal presunção, por meio de comprovação hábil e idônea.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte, sendo que somente a

apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

#### GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

No cálculo do ganho de capital quando da venda de imóvel rural, o valor correspondente às benfeitorias somente pode ser deduzido do preço total quando restar comprovada a sua realização, por meio de documentação hábil e idônea e quando aquelas não tenham sido deduzidas como despesas de investimento da atividade rural.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, devendo ser indeferido pedido de diligência para obtenção de provas que o contribuinte deveria manter sob sua guarda.

#### PERÍCIA. LIMITES. OBJETIVOS.

A perícia se destina à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, devendo o julgador refutar aquelas que entender desnecessárias ou prescindíveis.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a inovação recursal e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Francisco Ibiapino Luz (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10325.720922/2012-70, em face do acórdão nº 06-55.479, julgado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), em sessão realizada em 26 de agosto de 2016, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente:

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata o processo de Impugnação (fls. 377 a 448) ao Auto de Infração de fls. 344 a 351, Mandado de Procedimento Fiscal. (MPF) nº 0320200.2011.00008, resultante da revisão da Declaração de Ajuste Anual (DAA) correspondente ao exercício 2009, ano-calendário 2008, que exige R\$ 1.632.177,38 de Imposto de Renda (Cód. Receita Darf 2904), R\$ 706.840,15 de juros de mora (calculados até 06/2012), R\$ 1.224.133,04 de multa de ofício, totalizando R\$ 3.563.150,57 de crédito tributário apurado, em virtude de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

2. Segundo o "Termo de Verificação Fiscal (TVF)" (fls. 352 a 366), após análise da DAA, ora sob foco, e dos documentos apresentados pelo contribuinte, foram apuradas, em síntese, as seguintes situações:

### DAS INFRAÇÕES

Da omissão de rendimentos (depósitos bancários não comprovados)

a) "Após acolhidos em parte, os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, e feitos os ajustes necessários, elaborou-se o DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS [nº valor de R\$ 100.483,57, conforme tabela de fls. 360]. Está identificada, na coluna "Não comprovado" [fls. 360], os montantes atribuídos a título de omissão de rendimentos provenientes dos depósitos bancários de origem não comprovada, do ano-base 2008".

b) "No presente caso, a fiscalização intimou o contribuinte a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas correntes, incompatíveis com seus rendimentos declarados, conforme o Termo de Intimação Fiscal, de 13/02/2012. Parte expressiva dos valores constantes da relação dos créditos, anexa àquele termo, foi comprovada. Porém, para a parte remanescente, não houve apresentação de documentos que sustentem o

afirmado pelo contribuinte. A comprovação da origem dos valores depositados em conta corrente bancária deve ser detalhada, com a vinculação dos valores aos documentos, ainda que as datas não sejam coincidentes".

c) "Sendo, pois, uma presunção estabelecida legalmente, os depósitos remanescentes, cujas origens não foram comprovadas pelo fiscalizado, por ausência de qualquer documentação que suportasse os lançamentos em suas contas bancárias, teve como consequência inevitável e inequívoca o lançamento dos mesmos como omissão de rendimentos, conforme o disposto no art. 849, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo decreto nº 3.000, de 26/03/1999, em seu parágrafo primeiro".

Do ganho de Capital

d) "De acordo com o constante na DIRPF/2009, ano-base 2008, o contribuinte informou, na Declaração de Bens e Direitos, que havia vendido 50% da Fazenda Ana Célia ao Sr. Walter Muller, CPF.: 673.319.558-53, em 08/09/2004; que havia realizado benfeitorias no valor de R\$ 1.700.000,00, no curso do ano-base 2007; e que o valor histórico do bem declarado, em 31/12/2007, era R\$ 123.035,93 (cento e vinte e três mil, trinta e cinco reais e noventa e três centavos)".

e) "No Demonstrativo Apuração dos Ganhos de Capital, o contribuinte declarou haver alienado o imóvel rural Fazenda Ana Célia à Companhia Vale do Rio Doce, CNPJ.: 33.592.510/0001-54, em 20/02/2008, nº montante de R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais). Por consequência, declarou, no demonstrativo de Rendimentos isentos e não tributáveis ter recebido lucro na alienação de bens no montante de R\$ 42.418,33 (quarenta e dois mil, quatrocentos e dezoito reais, trinta e três centavos); e no demonstrativo de Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva, informou ganho de capital no total de R\$ 277.115,92 (duzentos e setenta e sete mil, cento e quinze reais, noventa e dois centavos)".

f) "Observados os componentes abaixo identificados, refizemos o Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, ano-base 2008, em anexo [fls. 365]".

g) "Do apurado, conforme o comando normativo dos arts. 117, 123, 128, 131 e 142 do RIR/99, resultou um ganho de capital no montante de R\$ 10.970.399,27 (dez milhões, novecentos e setenta mil, trezentos e noventa e nove reais, vinte e sete centavos). Para efeito de lançamento, o reconhecimento do ganho de capital se deu na proporção das parcelas recebidas em cada mês, calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que foi aplicada sobre cada parcela, na forma prevista no art. 140, do RIR/99 [fls. 366]".

h) "Sobre os valores do ganho de capital, reconhecidos na forma acima [fls. 366], será aplicada a alíquota de 15%, que resultará no imposto de renda objeto deste lançamento de ofício, em decorrência da omissão do efetivo ganho de capital auferido pelo contribuinte na alienação do imóvel rural. O imposto pago (cód. 4600), confirmado nos sistemas de pagamentos da RFB, no montante de R\$

35.560,87 (trinta e cinco mil, quinhentos e sessenta reais e oitenta e sete centavos), será deduzido da 1ª parcela".

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. OFENSA.

Arguições de ofensa a princípios constitucionais fogem à competência da instância administrativa, sendo vedado à autoridade administrativa negar a aplicação de lei ou ato normativo sob esse fundamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

TRIBUTAÇÃO POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO.

É legítimo o arbitramento de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos utilizados nessas operações, uma vez que evidenciam a percepção de renda omitida, cabendo ao contribuinte refutar tal presunção, por meio de comprovação hábil e idônea.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte, sendo que somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

No cálculo do ganho de capital quando da venda de imóvel rural, o valor correspondente às benfeitorias somente pode ser deduzido do preço total quando restar comprovada a sua realização, por meio de documentação hábil e idônea e quando aquelas não tenham sido deduzidas como despesas de investimento da atividade rural.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA.**

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, devendo ser indeferido pedido de diligência para obtenção de provas que o contribuinte deveria manter sob sua guarda.

**PERÍCIA. LIMITES. OBJETIVOS.**

A perícia se destina à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, devendo o julgador refutar aquelas que entender desnecessárias ou prescindíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, o contribuinte apresentou recurso voluntário sob alegação de: 1) Nulidade por erro na identificação do fato gerador ao final de cada ano-calendário; 2) Inexistência de omissão de rendimentos; 3) Inexistência de ganho de capital; 4) Inexistência de depósitos de origem não comprovada

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo o recurso tempestivo e preenchidos os demais requisitos legais, conheço em parte do mesmo.

**Não conhecimento****Nulidade por erro na identificação do fato gerador ao final de cada ano-calendário**

Argui o recorrente como preliminar recursal a nulidade do lançamento por erro na identificação do fato gerador ao final de cada ano-calendário

Todavia, em análise da impugnação apresentada em fls. 723 e ss percebe-se que esta matéria não foi objeto de impugnação e, conseqüentemente, de análise pela DRJ.

Como se percebe do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17.Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Desta forma, é a impugnação que delimita a matéria em discussão no Processo Administrativo Fiscal, após instaurar a fase litigiosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário.

Assim sendo, a matéria que não foi objeto de impugnação não pode ser trazida como inovação no Recurso à segunda instância administrativa, entendimento este já sedimentado neste Conselho:

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão.

Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019

**RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa (arts. 1416, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa.

Ac. 2202-005.272, de 09/07/2019

**PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.**

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019

**INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora

de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual.

Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

Ac CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019

Com isso, não conheço da alegação no recurso.

## Mérito

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

Dos depósitos bancários de origem não comprovada

25. Como já relatado, a fiscalização considerou como não comprovada a origem dos depósitos bancários na conta corrente de titularidade do contribuinte.

26. Neste sentido, assim dispõe a Lei nº 9.430/1996:

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). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)27. Compulsando os autos, verifica-se que a Fiscalização, antes da lavratura do Auto de Infração, enviou diversas intimações ao Impugnante, buscando esclarecimentos acerca da origem dos depósitos/créditos identificados em suas contas bancárias.

28. Quanto à alegação de que o Auto de Infração seria ilegítimo por ser arbitrado apenas em depósitos bancários, cumpre esclarecer que o lançamento com base em depósitos ou créditos bancários com origem não comprovada tem respaldo no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, antes colacionado. Trata-se, portanto, de uma presunção legal relativa (admite prova em contrário) que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta, regularmente intimado, não comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

29. Faz-se necessário, ainda, elucidar que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas o sinal de exteriorização pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

30. Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transmuta em prova da omissão de rendimentos quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, não o faz satisfatoriamente.

31. Tal dispositivo legal (Lei nº 9.430/1996, art. 42) outorga ao Fisco o seguinte poder: provando o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), resta demonstrado o fato jurídico tributário do Imposto de Renda (obtenção de rendimentos). Nesse passo, a correlação entre depósito bancário e omissão de rendimentos foi instituída pela própria lei. Portanto, o Fisco não atuou com falta de certeza e de provas seguras, mas simplesmente de acordo com a presunção legal estabelecida.

32. É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações, esclarecimentos, com vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações.

33. Neste diapasão, é de se verificar o conceito de rendimento inculcado no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – Decreto nº 3000/1999:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §1º).

[...]

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores 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 nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

34. Assim, na forma disposta na legislação tributária acima colacionada em conjunto com o disposto na Lei nº 9.430/1996, as entradas de recursos em conta bancária, com origem não comprovada, são consideradas rendimentos omitidos, e os saques são considerados como aplicações ou saída destes recursos, incapazes de alterar o entendimento de que as entradas na conta se trata de renda a ser tributada, cabendo apenas observar as exceções dispostas no § 3º do art. 42 da Lei 9430/1996, já transcrito.

Do Ônus da Prova

35. Nesse ponto, é importante ressaltar, que no caso de presunção legal relativa (depósitos bancários de origem não comprovada), fica invertido o ônus da prova, pois a autoridade administrativa está dispensada de provar que o negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, ao fato econômico sujeito à incidência do Imposto de Renda; nesse caso, cabe ao contribuinte a produção da prova de que o fato presumido não existe, ou seja, de que não teria ocorrido a omissão de receitas apontada pela fiscalização com base nos depósitos bancários de origem não comprovada.

36. Observe-se que de acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal), conforme dispõe seu artigo 16, inciso II, e de acordo com o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, caberia ao Impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

37. Meras alegações desprovidas de provas não tem o condão de alterar o ato administrativo devidamente motivado, pois este goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, cabendo ao contribuinte a obrigação de comprovar e justificar o que alega.

38. Cumpre salientar que caberia ao interessado, em seu próprio interesse, acostar aos autos todas as provas de suas alegações, em razão de a legislação do processo administrativo fiscal determinar que toda a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, conforme disposto no Decreto nº 7.574/2011:

Art. 57. A impugnação mencionará (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º, e pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 113):

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

39. O princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. Assim, incumbe ao Impugnante apresentar tempestivamente, ou seja, junto com a impugnação, as provas em direito admitidas, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Dos depósitos de origem não comprovada

40. Verifica-se nos autos que a defesa alega que os depósitos ou créditos realizados nas suas contas bancárias, não refletem, obrigatoriamente, rendimentos omitidos e que não restou comprovado o efetivo e real acréscimo patrimonial do Impugnante.

41. Contudo, em que pese tais alegações, o Impugnante não apresenta quaisquer documentos, elementos ou explicações detalhadas que as comprovem.

42. Ao analisar a documentação carreada aos autos pela defesa, observa-se que não há qualquer comprovação da ocorrência de transferência entre contas correntes do próprio Impugnante ou qualquer outra situação que configuraria inclusão indevida na base de cálculo do Imposto de Renda.

43. Constata-se, assim, que o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a origem dos depósitos, mas tão somente apresentou alegações genéricas, não comprovando efetivamente a origem dos depósitos bancários questionados.

44. Diante de todo o exposto, deve ser esclarecido que a apresentação da impugnação, sem a anexação aos autos dos documentos que comprovem os argumentos manifestados pela defesa, são insuficientes para desqualificar o enquadramento legal efetuado pela autoridade fiscal. De fato, verifica-se nos autos a inexistência de documentos que apresentem correlação com os fatos questionados pela Fiscalização, sendo que tal ausência remete à conclusão de que a defesa apresentou tão somente meras alegações.

45. Logo, observando-se a legislação de regência e as provas existentes nos autos, conclui-se que a autoridade fiscal apurou corretamente o crédito tributário e demais encargos legais a serem exigidos do Impugnante.

Do ganho de capital - Das benfeitorias no imóvel rural

46. No tocante à apuração do ganho de capital, o RIR/99 ao abordar a tributação definitiva incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos, expressamente, determina:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...]

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

[...]

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

[...]

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

[...]

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

[...]

Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

47. Nesse mesmo contexto, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos de pessoas físicas, esclarece:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

[...]

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

[...]

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

[...]

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

- a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;
- b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

[...]

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

48. Assim, quando as benfeitorias forem deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, determina-se a relação percentual entre o valor das benfeitorias deduzidas como custo ou despesa e o custo total do imóvel rural e aplica-se o percentual apurado sobre o valor de venda do imóvel rural, constante do instrumento de transmissão. Essa quantia deve ser oferecida à tributação como receita da atividade rural e a diferença entre o valor de venda e esta quantia será considerada valor de alienação para fins de apuração de ganho de capital.

49. O valor correspondente às benfeitorias, quando comprovadas, integra o custo de aquisição para efeito de apuração do ganho de capital na alienação do imóvel.

50. Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, não há como deduzi-las do valor de alienação do imóvel. Note-se que o § 2º do artigo 9º da IN SRF nº 84/2001, transcrito acima, não afasta a hipótese de inserção das despesas com benfeitorias na apuração do ganho de capital, desde que não tenham sido computadas na apuração do resultado da atividade rural.

51. Portanto, no que concerne ao valor de alienação dos imóveis, evidente que o valor das benfeitorias, somente pode ser apartado para a tributação como rendimento da atividade rural, e não como ganho de capital, se comprovado que os seus custos tenham sido deduzidos das receitas da atividade rural.

52. Porém, ao compulsar a documentação carreada aos autos, verifica-se que não há provas de que o valor das benfeitorias foi deduzido como custo ou despesa da atividade rural e, não existindo tal prova, o valor das benfeitorias integra o valor da alienação, como considerado no lançamento.

53. Lembre-se, ainda, que o valor de alienação das benfeitorias somente poderia ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tivesse sido deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, ser indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais. Caso contrário, as benfeitorias, quando alienadas, submetem-se à tributação via apuração do ganho de capital.

54. A lógica da lei reside no seguinte fato: a parcela do preço correspondente às benfeitorias ou é tributada como receita da atividade rural e, nesse caso, é imprescindível que se comprove que os investimentos foram computados como despesas de custeio quando realizados, ou é tributada como ganho de capital, mas não se exclui de ambas as tributações.

55. Nesse sentido, a autoridade fiscal se manifestou às fls. 361 do TVF:

Ainda na DIRPF/2009, na ficha Atividade Rural, observou-se que não há indicação de exploração do imóvel rural Fazenda Ana Célia. As despesas com benfeitorias, devidamente comprovadas, podem ser adicionadas ao custo do imóvel para cálculo do ganho de capital.

56. Segue esclarecedora orientação contida no Manual Perguntas e Respostas do IRPF do exercício 2009, ano-calendário 2008:

**BENFEITORIAS REALIZADAS NO IMÓVEL RURAL 515** — Qual é o tratamento tributário do valor das benfeitorias realizadas no imóvel rural durante o ano-calendário?

O valor das benfeitorias realizadas no imóvel rural durante o ano-calendário pode ser considerado como despesa de custeio e, neste caso, indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais.

Caso o contribuinte opte por não considerar o valor das benfeitorias realizadas como despesa da atividade rural, deverá informá-las na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 62; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 8º)57. Como os custos com as benfeitorias não foram relacionados no Demonstrativo da Atividade Rural da DIRPF/2008 – Bens da Atividade Rural, caberia ao Impugnante comprovar tais investimentos com documentação hábil e idônea, discriminando-os na sua Declaração de Ajuste Anual. Entretanto, o contribuinte alega a existência de benfeitorias, mas apresenta somente algumas notas fiscais, as quais comprovariam apenas parcialmente os custos realizados nesses investimentos.

58. Segundo consta do TVF (fls. 361), "Através de sua resposta inicial, o contribuinte afirmou não possuir a documentação comprobatória das benfeitorias, anterior ao ano-base 2006, por força da decadência (art. 173, do CTN), ficando, segundo ele, dispensado da apresentação dos mesmos. Informou, ainda, a ocorrência de incêndio no escritório onde estavam arquivados os documentos, tendo juntado cópia do Boletim de Ocorrência nº 339/2011, mas apresentou cópias das notas fiscais de prestação de serviços realizados no imóvel nos anos-base 2006 e 2007".

59. Contudo, a autoridade fiscal desqualificou tal pretensão ao afirmar no TVF de fls. 363:

Apenas a partir da DIRPF/2008, ano-base 2007, o contribuinte declarou haver realizado benfeitorias no referido imóvel. Os valores do financiamento rural, da venda da fazenda Boa Viagem e do empréstimo recebido de Djalma e os juros pagos ao mesmo, para que pudessem ser aproveitados ao custo do imóvel, deveriam atender às condições cumulativas de constar na discriminação da

Declaração de Bens e Direitos, e efetiva utilização em benfeitorias no referido imóvel, suportadas por documentos comprobatórios.

Porém, tal não ocorreu, o que exclui aqueles elementos da composição do custo do imóvel. No caso dos juros pagos, não há previsão legal que sustente a intenção do contribuinte. Afasta-se, pois, a tese de decadência apresentada pelo mesmo.

60. Portanto, não há que se falar em decadência, destacando-se, ainda, que o sujeito passivo deve manter sob a sua guarda os documentos que digam respeito aos fatos geradores de qualquer tributo, enquanto não extinto o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. Para a apuração do ganho de capital sobre alienação de bens imóveis, o Fisco tem cinco anos a contar da data da operação para solicitar ao contribuinte as devidas comprovações.

No caso concreto, foram esses os documentos referentes a esta transação que foram solicitados pela Fiscalização. Neste sentido, comporta destacar o art. 797 do Decreto 3.000/1999:

Art. 797 É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

61. Diante de todo o exposto, não há como acatar a pretensão da defesa, pois o Impugnante apresentou apenas parcialmente as notas fiscais, que seriam os documentos hábeis e idôneos, que comprovariam as benfeitorias realizadas no imóvel rural.

Da apuração do custo de aquisição do imóvel 62. Em relação ao custo de aquisição do imóvel rural, o Impugnante se insurge contra o auto de infração nos seguintes termos:

Forçoso entender que uma propriedade rural alienada por R\$ 20.000.000,00, com a participação de R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais), em favor do fiscalizado, não pode ter um custo REAL de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

[...], a ÁREA RURAL foi adquirida em estado natural (bruto), sem qualquer benfeitoria ou benefício, sendo que o Contribuinte executou benfeitorias [fls. 425 a 427], ao longo dos 16 (dezesesseis anos) em que foi proprietário do dito imóvel rural." 63. Porém, a autoridade fiscal esclareceu no TVF (fls. 361 a 366), que "o contribuinte passou a declarar o imóvel a partir da DIRPF/2005, ano-base 2004. Há uma evidente divergência entre o valor atualizado do custo do imóvel e o declarado. Deve-se prevalecer o primeiro, pois, após 31/12/1995 é vedada a atualização do valor de aquisição (art. 128, § 9º do RIR/99). Observado que, a partir de 08/09/2004, apenas 50% do imóvel passou a pertencer ao fiscalizado, o custo proporcional, que deveria ser declarado pelo mesmo, seria 50% daquele custo atualizado, ou seja, R\$ 30.632,00 (trinta mil, seiscentos e trinta e dois reais).

64. Nesse contexto, o art. 128, §§ 7º a 9º do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, esclarece:

Bens ou Direitos Adquiridos no Período de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995 Art.128. O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, §4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I).

[...]

§7º Podem integrar o custo de aquisição de imóveis, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens:

I- os dispêndios com a construção, ampliação, reforma e pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos;

II- os dispêndios com a demolição de prédio existente no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;

III- as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que suportado o ônus pelo contribuinte;

IV- os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de rede de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;

V- o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante;

VI- o valor da contribuição de melhoria.

§ 8º Podem integrar o custo de aquisição dos demais bens ou direitos os dispêndios realizados com conservação, reparos, comissão ou corretagem, quando não transferido o ônus ao adquirente, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens.

§ 9º Para os bens ou direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido até essa data, observada a legislação aplicável no período, não se lhe aplicando qualquer correção após essa data (Lei nº 9.249, de 1995, arts. 17 e 30).

65. Extrai-se, assim, do art. 128 do RIR/99, que deve prevalecer o valor declarado pelo Impugnante em sua DAA, pois, há vedação expressa para a atualização do valor histórico de aquisição após 31/12/1995.

66. Destaque-se, também, que os §§s 7º e 8º, acima transcritos, estabelecem que os dispêndios realizados podem integrar o custo de aquisição de imóveis, "desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens". Nesse sentido, a autoridade fiscal faz os seguintes apontamentos:

O montante de R\$ 948.737,40 (novecentos e quarenta e oito mil, setecentos e trinta e sete reais e quarenta centavos), referente a benfeitorias do ano-base

2006 (que deveriam ter sido informadas na DIRPF/2007), foi admitido por esta fiscalização, face às notas fiscais apresentadas.

[...]

No quadro a seguir [fls. 364] são identificadas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, tendo o mesmo como beneficiário, referentes a prestações de serviços realizados no imóvel rural Fazenda Ana Célia, no curso dos anos-base 2006 e 2007. Essas notas demonstram a realização de benfeitorias no imóvel, sendo que seus valores serão adicionados ao desdobramento do custo de aquisição, para efeito do cálculo do ganho de capital.

67. Assim, de acordo com as informações do TVF de fls. 363 a 364, o contribuinte comprovou o montante de R\$ 948.737,40 referente às benfeitorias do ano-calendário 2006 e de R\$ 160.000,00 no ano-calendário 2007, pois, foram apresentadas notas fiscais que comprovaram a realização das benfeitorias, conforme a tabela "Valores a adicionar ao desdobramento do custo" (fls. 364).

68. Depreende-se dessas informações que a autoridade fiscal, observando a legislação de regência, considerou comprovadas as benfeitorias que foram amparadas por documentação hábil e idônea (notas fiscais), sendo desconsideradas, contudo, as que não foram respaldadas com a documentação probatória pertinente, conforme já indicado no item "57" do presente acórdão.

69. Portanto, diante de todos esses fatos e da legislação tributária correlata, constata-se que agiu corretamente a autoridade fiscal, não havendo reparos a serem realizados nesse aspecto do lançamento tributário.

Do valor da alienação do imóvel 70. No tocante ao valor da alienação do imóvel rural, a Fiscalização demonstrou às fls. 364 a 365 que o valor recebido pelo sujeito passivo totalizou R\$ 13.000.000,00, desqualificando a resposta apresentada pelo Impugnante em 26/11/2011, que apontava o valor de R\$ 9.300.385,00.

71. Nesse sentido, a autoridade administrativa apresentou o seguinte esclarecimento às fls. 364 dos autos:

[...], segundo a cópia da Escritura Pública de Compromisso de Compra/Venda do imóvel rural Fazenda Ana Célia, acrescido da posse da área contígua de 212,96 ha, ambos localizados no Município de Curionópolis-PA, tendo como compradora a Companhia Vale do Rio Doce, CNPJ.: 33.592.510/0001-54, na cláusula 3ª, que trata da forma de pagamento, é informado que : R\$ 4.587.430,55(quatro milhões, quinhentos e oitenta e sete mil, quatrocentos e trinta reais, cinquenta e cinco centavos) seria pago através de depósito judicial, em atendimento a intimação referente ao Processo de execução que tramitava na Vara Única da Comarca de Luz - MG; e R\$ 8.412.569,45 (oito milhões, quatrocentos e doze mil, quinhentos e sessenta e nove reais, quarenta e cinco centavos) seria depositado na conta corrente do fiscalizado, nº 0644.013.00139650, na CEF.

72. Ao proceder a análise dos documentos carreados aos autos, observa-se que a empresa Vale S.A. apresentou comprovantes dos pagamentos que demonstram o recebimento de R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais) pelo Impugnante.

73. Tais comprovantes esclarecem que o Impugnante recebeu, em 06/03/2008, o valor de R\$ 8.412.569,45, na conta corrente nº 0644.013.00139650 de sua titularidade, devendo ser acrescido a esse valor, o depósito judicial (Processo de execução na Vara Única da Comarca de Luz - MG), no valor de R\$ 4.587.430,55, depositado em benefício do Impugnante em 01/02/2008, conforme demonstrado no item 4.3. (fls. 356). A soma desses valores totaliza R\$ 13.000.000,00, sendo esse o valor indicado pela autoridade fiscal como efetivamente recebido pelo Impugnante na alienação do imóvel rural.

74. Destaque-se, ainda, que o depósito judicial citado na parágrafo precedente tinha como beneficiário direto o Impugnante, pois a ação de execução foi movida pelo Sr. Djalma Couto Silva contra o Sr. Dimas Luiz da Silva, tendo recaído a penhora sobre os 50% do direito aquisitivo de posse e uso do imóvel. Tal fato conduz a conclusão de que a parcela recebida foi destinada inteiramente ao Impugnante, não podendo ser imputada ao outro sócio no referido imóvel. Tal constatação é reforçada pela análise da cópia da Certidão do Imóvel, registrado no Cartório do Único Ofício da Comarca de Curionópolis-PA (R-006/960), anexada aos autos às fls. 275 a 295.

75. Diante de todos esses fatos, conclui-se que o valor recebido pelo Impugnante na alienação do imóvel correspondeu à R\$ 13.000.000,00, não havendo reparos a serem efetuados nesse aspecto do lançamento tributário.

Do laudo pericial apresentado pela Defesa

76. Protesta, ainda, o Impugnante, alegando que "não pode prevalecer a verdade fictícia quando maculada pela verdade real e incontestável, calcada em prova de robusta certeza, como o é o LAUDO PERICIAL executado por profissional idôneo e capaz."

77. Afirma, ainda, que "Conforme se pode ver de tudo o quanto consta nº LAUDO PERICIAL, os investimentos somam a quantia de R\$ 23.091.829,42 (vinte e três milhões, noventa e um mil, oitocentos e vinte e nove reais e quarenta e três centavos), devendo esse valor ser considerado para efeito de APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL, a teor do que dispõe o artigo 128, do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda."

78. Nesse ponto, deve ser reiterado que os §§ 7º e 8º do art. 128 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) estabelecem que os dispêndios realizados podem integrar o custo de aquisição de imóveis, "desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens", portanto, os dispêndios realizados somente serão considerados como custo de aquisição se atenderem a essas duas condições cumulativas.

79. Verifica-se, assim, que o Laudo Pericial apresentado pelo Impugnante, isoladamente, não tem o condão de comprovar, de forma hábil e idônea, a realização do dispêndio reclamado. Na verdade, o contribuinte deveria ter anexado aos autos as notas fiscais que comprovariam a realização dos dispêndios. Não há no Laudo Pericial qualquer comprovação dos custos efetivamente suportados pelo sujeito passivo.

80. Nessa linha, observa-se nos autos (fls. 363 a 364) que a autoridade fiscal considerou devidamente comprovado pelo Impugnante parte dos dispêndios realizados com benfeitorias, porém, tais dispêndios foram devidamente atestados pelas notas fiscais, ou seja, foram comprovados por documentação hábil e idônea.

81. Diante de todo o exposto, não há como prosperar os argumentos da defesa, permanecendo o auto de infração intacto em seus fundamentos.

Da necessidade de diligências

82. Ao concluir a Impugnação, a defesa afirma que "caso permaneçam dúvidas na mente dos ILUSTRES JULGADORES, devem abrir DILIGÊNCIA, para averiguação dos dados e valores aferidos pela perícia."

83. Nesse ponto, reitera-se que o princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa.

Assim, incumbe ao Impugnante apresentar tempestivamente, ou seja, junto com a impugnação, as provas em direito admitidas, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, conforme disposições contidas no art. 16 do Decreto 70.235, de 1972 a no art. 57 do Decreto nº 7.574/2011, já transcrito no presente acórdão.

84. Por outro lado, a deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligências e perícias com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação.

85. Segundo o disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, "A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis", eis que, na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

86. No caso concreto, ainda no tocante à prova pericial, cabe esclarecer que a matéria em julgamento não demanda conhecimento técnico específico que não seja da competência da autoridade julgadora, mesmo porque o Termo de Verificação Fiscal é bastante claro quanto à descrição dos fatos.

87. Ademais, a perícia deve limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, cabendo ressaltar, ainda, que a prova pericial não é substitutiva do ônus que possui o contribuinte de provar suas alegações.

88. Assim, no caso concreto não se vislumbra a necessidade de realização de diligência ou de apresentação de prova pericial.

### **Conclusão**

Ante o exposto, não conheço da inovação recursal e, na parte conhecida, nego provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**