



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



**Processo nº** 10945.721380/2016-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.434 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** AL HOLLAND  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

**PRODUÇÃO DE PROVA. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO DE PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SUMULA CARF Nº 163.**

Nos termos da súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

**FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Demonstrado que tanto o ato administrativo de lançamento quanto a decisão de primeira instância eram providos de motivação de forma explícita, clara e congruente, não se há de acolher qualquer alegação de nulidade.

**DOMICÍLIO FISCAL -**

A residência fiscal não se limita apenas à habitação permanente, mas abrange o conjunto de fatores que evidenciem vínculos mais estreitos com um determinado Estado. A autoridade fiscal agiu acertadamente ao considerar o

domicílio fiscal com base nos critérios estabelecidos na legislação tributária, sendo a decisão respaldada pelo Decreto Legislativo n.º 972/2003.

**MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNE-LEÃO. CUMULATIVIDADE. PERÍODO POSTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 147.**

Nos termos da Súmula CARF n.º 147, com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

**ATIVIDADE RURAL NO EXTERIOR.**

O fato gerador do Imposto de Renda é o da aquisição de renda, advenha ela de onde advier, sendo relevante para marcar o Estado Soberano competente para versar a respeito desta aquisição não o da instalação da atividade geradora de renda, mas sim o do domicílio fiscal do beneficiário direto, e sobre isto já foi discorrido anteriormente nestes autos. Inteligência dos artigos 1.º, 2.º e 3.º, da Lei n.º 7.713/88.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

A apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto deve ser realizada através do fluxo financeiro consubstanciado nas origens e aplicações de recursos apurados mensalmente a partir de todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte durante os respectivos meses do ano-calendário. Apenas nas hipóteses em que há comprovação de que os rendimentos que deram suporte ao fato acréscimo patrimonial a descoberto são provenientes da atividade rural é que a variação patrimonial deve ser apurada anualmente, porque, do contrário, e ainda que o contribuinte exerça atividades rurais, a apuração da variação patrimonial a descoberto deve ser realizada de forma mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente o Conselheiro Thiago Álvares Feital, substituído pelo Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

## Relatório

Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, tomo de empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau, eis que traz a síntese fiel da pretensão recursal:

“Por meio do Auto de Infração de fls. 273 a 282 , exige-se o crédito tributário de R\$ 1.685.610,18 de Imposto de Renda, R\$ 1.264.207,63 de multa de ofício de 75%, R\$ 378,55 de multa isolada e acréscimos legais decorrente da ação fiscal efetuada em desfavor do contribuinte acima qualificado, abrangendo o período-base de 2011.

Segundo a autoridade fiscal, o procedimento em análise iniciou-se com o Registro de Procedimento Fiscal n.º 0910600.00360.2014 e a expedição do Termo de Início de Fiscalização de fls. 12.

A ação fiscal iniciou-se em face da verificação de dispêndios superiores aos rendimentos conhecidos. Assim, a autoridade fiscal encaminhou o Termo de Intimação Fiscal 282/2015 (fl. 129) ao contribuinte dando-lhe a oportunidade de se manifestar acerca da planilha de fluxo de caixa elaborada para verificar a ocorrência de variação patrimonial a descoberto. Via idêntica da mencionada planilha foi encaminhada à esposa do interessado, Simone Fernandes Holland, CPF n.º 022.690.099-16, que não apresentou resposta.

No ano em questão, o contribuinte apresentou declaração de imposto de renda de saída do país, elegendo como procurador Sérgio Gabriel de Oliveira, CPF n.º 279.364.499-49.

Após a análise dos documentos e explicações trazidas pelo fiscalizado, a autoridade fiscal lavrou o presente Auto de Infração.”

O recorrente foi notificado do auto de infração, do termo de verificação fiscal, tomou ciência do lançamento e ofereceu impugnação (fls. 310 a 339) em 24/10/2016. Em defesa, de forma sucinta, arguiu:

Ser domiciliado no Paraguai;

Protestou contra a multa fiscal isolada em decorrência da ocorrência de denúncia espontânea;

A impossibilidade de ter a sua renda tributada no Brasil, pois exerce atividade rural no exterior.

Inexistência de integralização do capital social, pois apenas subscreveu sua participação acionária;

Solicita que a autoridade fiscal requeira informações contábeis e bancárias sobre a aludida empresa, pois não mais pertence ao quadro societário.

Pugnou pela produção de prova testemunhal.

- Decisão de primeiro grau

A Decisão de primeiro grau (fls. 414/430 dos autos) negou provimento à Impugnação.

Abaixo, transcrevo os termos da Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

DOMICÍLIO FISCAL. ELEIÇÃO.

As obrigações tributárias serão respondidas pelo sujeito passivo no domicílio por ele eleito.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFISSÃO DE DÍVIDA

A simples informação constante na declaração de ajuste do contribuinte não caracteriza denúncia espontânea, tampouco confissão de dívida.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INADMISSIBILIDADE.

São inadmissíveis no processo meras alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem quando necessárias.

DAS DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS. CABIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligências ou perícias quando formulado em desacordo com a legislação de regência e se revelar prescindível ao julgamento da lide.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, no qual reitera as razões da Impugnação. O recurso é motivado pelo auto de infração lavrado pelo fiscal federal fazendário, que alega condutas irregulares relacionadas ao Imposto de Renda e a transações comerciais com uma empresa paraguaia. O recurso destaca o cerceamento de defesa, citando o Decreto nº 70.235/72, e argumenta a fragilidade das provas apresentadas, sugerindo a absolvição com base em precedentes de casos semelhantes.

Além disso, o recurso solicita a produção de diversas provas, incluindo informações do Banco Central Paraguaio, com base em acordos bilaterais e multilaterais. O recurso também questiona a falta de busca pela verdade real por parte do fisco e apontando

supostas inconsistências no Acórdão, como a alegada preclusão temporal e a genericidade do pedido de diligência.

Quanto ao tópico "DO DOMICÍLIO" o contribuinte apresenta a argumentação em defesa do domicílio no Paraguai, contestando a autuação fiscal brasileira. O Recorrente destaca a definição de domicílio no Direito Civil pátrio, referindo-se ao local onde o indivíduo estabelece a sede principal de sua residência e negócios, conforme disposto nos artigos 70 e 72 do Código Civil.

Ademais, são mencionados documentos, como uma escritura pública, para comprovar que o Recorrente reside no Paraguai com ânimo definitivo, exercendo suas atividades profissionais naquele país. A defesa argumenta que a fiscalização focou apenas em documentos brasileiros, ignorando evidências do domicílio no Paraguai. Também destaca a compatibilidade do domicílio no Paraguai com o Decreto Legislativo nº 972/2003 para evitar a bitributação entre Brasil e Paraguai.

Além do mais, ressalta a nulidade do Auto de Infração e a necessidade de considerar o domicílio no Paraguai, baseando-se na primazia da realidade e na observância das normas de direito privado.

Quanto ao tópico sobre "DO RECOLHIMENTO DO IR - CARNÊ - LEÃO", o contribuinte discute a imposição de multa isolada equivalente a 50% do tributo devido, motivado pelo não recolhimento do imposto de renda proveniente do auferimento de receita por meio do carne-leão durante o ano calendário 2011. No presente caso, a fiscalização fundamenta a aplicação da multa no fato do contribuinte ter informado, em sua Declaração de Ajuste do exercício 2012, o recebimento de rendimentos do exterior no ano-calendário de 2011, sem o devido recolhimento mensal obrigatório pelo carne-leão.

O contribuinte argumenta que, se o fiscal utilizou a declaração do próprio contribuinte para lavrar o Auto de Infração, isso seria impedido pelo instituto da denúncia espontânea, destacando o artigo 138 do CTN. Nesse sentido, ressalta que a entrega voluntária da declaração reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

O recurso aborda ainda a natureza jurídica da multa isolada, citando o Prof. Paulo de Barros Carvalho, que a classifica como de ofício e punitiva, questionando a razoabilidade da multa equivalente a 50% do tributo pago espontaneamente, citando a necessidade de adequação e proporcionalidade na imposição de penalidades.

O Recorrente contesta a motivação no Acórdão, argumentando que a aplicação da denúncia espontânea seria pertinente, pois o Fisco só tomou conhecimento da atividade rural no Paraguai após a redação da Declaração de Ajuste Anual.

No caso, a fiscalização concluiu que a conduta do Recorrente se adequa à norma geral e abstrata prevista no artigo 138 do CTN, excluindo a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração tributária.

Adicionalmente, o recorrente argumenta que não pode ter a mesma renda tributada no Paraguai e no Brasil, pois é domiciliado no Paraguai. Cita o Decreto Legislativo nº

972/2003, que trata da dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda entre o Paraguai e o Brasil. O recurso destaca que o resultado da atividade rural exercida no exterior por residentes ou domiciliados no Brasil deve ser tributado.

A defesa rechaça a autuação fiscal com base em documento paraguaio considerado inidôneo, alegando que o produtor rural tem domicílio no Paraguai. Além disso, alega que a r. Decisão se baseou apenas no artigo 39 do Decreto n.º 3.000/99, questionando a legalidade desse procedimento em uma República Democrática. Ademais, reforça a importância do Decreto Legislativo n.º 972/2003, destacando a falta de aplicação do mesmo.

O Recorrente aborda a questão da integralização do capital social. Alega que o fiscal o acusou de omitir receita no exterior, mas contesta a evidência apresentada, alegando que a fiscalização não foi diligente ao não buscar outras fontes de informação. Alega que o documento utilizado para a autuação é inidôneo e que a legislação brasileira se adapta à realidade das relações sociais, prevendo a responsabilidade dos sócios na integralização do capital social.

Além disso, questiona a legitimidade do depósito realizado para integralização do capital social, destacando a necessidade de depósito bancário no Brasil para evitar fraudes. Eles comparam a legislação brasileira com a paraguaia, argumentando que esta última é mais flexível. O texto conclui destacando precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que reconhecem a inexistência da integralização do capital social em casos semelhantes.

O Recorrente, ainda, questiona o procedimento fiscal, alegando irregularidades na notificação por edital, pois o contribuinte continua no mesmo endereço. O princípio do "*non olet*" é invocado, defendendo a necessidade de uma circunstância fática objetiva para a cobrança do tributo, independentemente de considerações de legalidade. O conceito de "riqueza nova" é discutido, contestando a aplicação do imposto de renda com base na declaração indevida de integralização de capital social.

A argumentação contra a autuação fiscal destaca a fragilidade de uma escritura pública estrangeira como prova e questiona a diligência da Secretaria da Fazenda Nacional na obtenção de informações sobre a integralização do capital social. São feitas contestações sobre a existência de provas suficientes, citando normas legais que exigem comprovação adequada da alteração patrimonial para a incidência do imposto de renda. O recurso também aborda a falta de motivação no acórdão, mencionando a ausência de citação de enunciados legais e argumentando que a certidão apresentada é irrelevante no contexto brasileiro.

Por fim, os requerimentos finais incluem o reconhecimento do cerceamento de produção de provas e a nulidade do acórdão, bem como a anulação do auto de infração com base em diversos argumentos, como o domicílio do recorrente no Paraguai, a falta de capitulação legal, a denúncia espontânea, a inidoneidade de documentos e a não observância do artigo 9º do Decreto n.º 70.235/72.

#### - Da Medida Cautelar

Foi acostado nos autos a informação referente à medida cautelar fiscal de n.º 5000897-70.2019.4.04.7002/PR, movida pela União contra Al Holland, visando garantir uma futura ação de execução fiscal. O Recorrente solicitou o levantamento de bloqueios realizados no processo, alegando a ausência de execução fiscal até o momento. A Procuradoria Geral da

Fazenda Nacional – PGFN, informou que houve a interposição de recurso voluntário ao CARF, ainda pendente de julgamento.

Nesse sentido, a Lei 8.397/92 estabelece prazos para a eficácia da medida cautelar, contudo, devido à pendência do processo administrativo desde 2017, foi determinado pelo Magistrado que o CARF julgue o recurso em até 4 (quatro) meses, sob pena de multa diária.

- Contrarrazões

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não ofereceu contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Relator.

### Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### Preliminar de cerceamento de direito de defesa

Preliminarmente, o Contribuinte Recorrente argui a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que o órgão julgador cerceou a produção de provas aduzindo que o Recorrente realizou o pedido genericamente, entretanto, utilizou-se de esteio Acordo Bilateral para que fosse expedido ofício ao BACEN Paraguaio para que informasse se houve a integralização do capital social da S/A como determina o código civil paraguaio.

Teria havido o indeferimento do pedido por ele formulado, o que constituiria cerceamento do seu direito de defesa.

O Recorrente alega, com base no Decreto nº 70.235/72, que a decisão que preterir o direito de defesa é nula. Invoca o art. 59, inciso II, do referido decreto para sustentar a alegada nulidade.

No presente caso, tenho que a decisão de indeferimento do pedido não se enquadra nesses critérios, sendo uma medida proporcional diante da inadequação do pedido.

O Recorrente argumenta que a autoridade julgadora cerceou a produção de provas, destacando a utilização do Acordo Bilateral como base para expedir um ofício ao BACEN Paraguaio.

Entretanto, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Rejeito, portanto, a preliminar.

Da Produção de Provas:

O Recorrente requer a produção de provas, baseando-se em protocolo internacional com o Paraguai e citando o artigo 25 do referido protocolo. Alega que, por meio deste, a autoridade fiscal deveria buscar informações contábeis e bancárias sobre a S/A junto às autoridades paraguaias.

Contudo, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Nesse sentir, vale lembrar que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo, sem que isso caracterize cerceamento de defesa.

Considerando as disposições contidas no Decreto n.º 70.235/72, especificamente no Art. 16, que estabelece a obrigatoriedade de apresentação de motivos, razões e provas na impugnação, conclui-se pela preclusão da produção de provas no momento atual do processo administrativo fiscal.

Quanto à produção de prova testemunhal, o Recorrente apresenta justificativas, e faz o arrolamento de testemunha. Contudo, a prova que se exige no processo administrativo fiscal é documental, bem como o Decreto n.º 70.235/72 não prevê a oitiva de testemunhas, motivo pelo qual indefiro o pedido.

Diligências ou perícia:

Não é de ser acolhido o pedido de realização de diligências formulado genericamente.

O pedido de diligência ou perícia, quando se resume ou versa apenas acerca de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do Julgador, desnecessário o exame pericial à solução da controvérsia. A perícia técnica se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Ainda, a prova pericial não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-la de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-la, se entender desnecessária.

A autoridade julgadora é, portanto, livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

Há que se registrar que a pretendida perícia não pode substituir a produção de prova material/documental a cargo do Recorrente. E se as informações desejadas são julgadas necessárias pela defesa, deveriam ter sido por ela providenciadas no trintídio que a legislação tributária lhe garante para elaboração de sua defesa mediante impugnação do lançamento, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72 e alterações.

De fato, conforme se alude na decisão recorrida, no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a análise acerca da (im) prescindibilidade da realização de diligência e/ou perícias é deixada à apreciação do julgador administrativo, que está autorizado a indeferir aquelas que considerar desnecessárias para a formação da sua convicção. *In verbis*:

Art. 18. 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Tal posição, inclusive, atualmente, está consolidada na jurisprudência administrativa, por meio da Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Deste modo, entendo que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do Recorrente, ao não conhecer do pedido de perícia formulado em discordância com as prescrições legais.

Da Motivação no Acórdão:

O Recorrente questiona a motivação do acórdão, alegando que não houve observância aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, entre outros.

Entretanto, é válido salientar que não há cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI's) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, neste, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, porquanto, no caso, foram observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Tendo o Auditor Fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

### Do domicílio

Em resposta à alegação do Recorrente quanto ao domicílio considerado pela autoridade fiscal, cabe esclarecer que o conceito de domicílio, para fins tributários, é regido por normas específicas e não se confunde necessariamente com o domicílio civil. O contribuinte afirma que seu domicílio está em Ciudad Del Este, Paraguai, com base no Código Civil e nos anos resididos naquele país.

Entretanto, é necessário observar que o Decreto Legislativo n.º 972/2003, citado pelo Recorrente, estabelece critérios específicos para a residência fiscal. Conforme o referido decreto, será considerado residente apenas no Estado em que o contribuinte disponha de uma habitação permanente. Em caso de habitação permanente em ambos os Estados, a residência será atribuída ao Estado com o qual o contribuinte mantenha relações mais estreitas, seja pessoal ou economicamente (centro de interesses vitais).

Importa ressaltar que o domicílio fiscal pode ser distinto do domicílio civil, e a legislação tributária visa evitar a bitributação de cidadãos brasileiros e paraguaios, conforme mencionado no Decreto Legislativo n.º 972/2003. Dessa forma, é legítima a consideração do domicílio fiscal do contribuinte com base nas relações pessoais e econômicas mais estreitas.

No caso em questão, a autoridade fiscal considerou o domicílio fiscal do contribuinte, levando em conta os critérios estabelecidos na legislação pertinente. A residência fiscal não se limita apenas à habitação permanente, mas abrange o conjunto de fatores que evidenciem vínculos mais estreitos com um determinado Estado. No caso, restou comprovado que o recorrente possui domicílio eleitoral no Brasil, mantém contas bancárias, comprou imóveis, dentre outros atos típicos, conforme aqueles elencados do Termo de Verificação Fiscal (fls. 285/286).

Assim, a alegação de domicílio no Paraguai, embora possa ser válida para fins civis, não exige o contribuinte de observar as normas fiscais que regem a residência fiscal. A autoridade fiscal agiu em conformidade com tais normas ao considerar o domicílio fiscal com base nos critérios estabelecidos na legislação tributária, sendo a decisão respaldada pelo Decreto Legislativo n.º 972/2003.

Nesse ponto, valho-me do artigo 114,§12, I, do novo RICARF (Portaria MF 1634/23), para transcrever o entendimento exarado no acórdão de primeiro grau, sobre o tema:

“23. Não merece crédito a alegação da defesa, pois o enquadramento legal para efeito de domicílio fiscal é o do art. 127 da Lei n.º 5.172/66 (CTN), que logo no início de suas prescrições indica que, em matéria fiscal, o domicílio é dado por eleição do contribuinte.

24. A autoridade fiscal explicitou um rol extensivo de razões fáticas para deixar claro que o domicílio fiscal do interessado é no Brasil, mas nem precisava, pois, ao transmitir a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano exercício de 2012 (DIRPF), o impugnante elegera formalmente a Rua Elza Brito da Silva, 221, apto 172, Foz de Iguaçu, Paraná como local para responder por suas obrigações tributárias. “

Rejeita-se, portanto, as alegações recursais quanto ao domicílio fiscal, uma vez que a autoridade fiscal aplicou corretamente os critérios legais para determinação da residência fiscal do contribuinte.

### Da multa isolada

Independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada. Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi estabelecer distinção entre aquele que cumpre a obrigação de recolher o carnê-leão, mensalmente, nas datas previstas na legislação, e o que nada ou parcialmente recolhe.

Assim, como o contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão, cabível a aplicação da multa isolada em conformidade com o artigo 44, inciso II, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 com a redação dada pela Lei 11.488/07.

Portanto, sem razão o Recorrente quanto à omissão de rendimentos apontada no lançamento, eis que devida a multa isolada do carnê-leão. Ademais, sobre o tema merece destaque a Súmula CARF n.º 147 ninculante, *in verbis*:

“Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).”

Com efeito, mantenho a multa isolada.

### Atividade rural no exterior

O contribuinte informou na declaração de ajuste a percepção de rendimentos provenientes de atividade rural praticada no Brasil e no Paraguai.

No cerne da presente controvérsia, desponta a adequação da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre a atividade rural. Com base no Termo de Verificação Fiscal (fls. 283/301), ocorreu o equívoco na aplicação do percentual de 20% sobre o resultado superavitário, ao invés da receita bruta total, configurando um erro primordial na determinação do tributo.

Diante da recusa reiterada do Recorrente em apresentar as escriturações da atividade rural, mesmo quando intimado para tanto, levanta questionamentos sobre a transparência e conformidade de seus registros contábeis, comprometendo a análise precisa e detalhada da operação rural.

Nesse contexto, a autoridade fiscal, diante da imperiosa necessidade de lançamento tributário, procedeu ao arbitramento da base de cálculo com base na única documentação disponível, qual seja a fatura referente à venda de soja (fls. 93)

A adequação desse montante exigiu um cuidadoso ajuste, excluindo valores informados indevidamente, o que culminou na correta apuração da base de cálculo do imposto de

renda. O princípio da proporcionalidade foi mantido, respeitando a premissa de igualdade na exploração rural pelo casal, conforme corrigido pela retificação dos valores.

A defesa do contribuinte, ao não apresentar os registros contábeis, fragiliza a sua posição e reforça a legitimidade do arbitramento realizado pela autoridade fiscal, respaldado pela fundamentação legal expressa no auto de infração.

O Recorrente alega não poder ter a renda tributada no Brasil e no Paraguai, pois é residente no Paraguai. Aduz ainda que o então vigente Decreto n.º 3.000/99, em seu art. 69 (RIR), autoriza a tributação da atividade rural para os residentes no País, o que não ocorre no caso vertente.

Nesse sentido, o fato gerador do Imposto de Renda é o da aquisição de renda, advenha ela de onde advier, sendo relevante para marcar o Estado Soberano competente para versar a respeito desta aquisição não o da instalação da atividade geradora de renda, mas sim o do domicílio fiscal do beneficiário direto, e sobre isto já foi discorrido anteriormente nestes autos.

A tipificação correspondente ao caso vertente encontra-se inserida nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei n.º 7.713/88:

Lei n.º 7.713/88

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

§ 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.

Com o intuito de esclarecer a adequação da norma em questão, deve-se atentar, ainda, ao que dispõe o artigo 27 da Instrução Normativa SRF n.º 83/2001, haja vista que a tipificação resulta da legislação anteriormente mencionada:

Instrução Normativa SRF n.º 83/2001

Art. 27. O resultado da atividade rural exercida no exterior por residentes no Brasil, quando positivo, integra a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário.

Parágrafo único. O resultado apurado em moeda estrangeira é convertido em dólares dos Estados Unidos da América pelo seu valor fixado, para o último dia do ano-calendário a que se refere o resultado, pela autoridade monetária do país no qual a atividade foi exercida, e, em seguida, convertido em reais mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil, para o último dia do ano-calendário a que se refere.

Portanto, desconsiderando a argumentação de que uma parte significativa da atividade rural ocorre no Paraguai, uma vez que o Recorrente tem domicílio no Brasil, a tributação dos rendimentos ocorre sob a égide da legislação nacional, tornando totalmente infundada a alegação apresentada pelo recorrente.

#### Omissão de rendimentos pela variação patrimonial a descoberto

No que concerne à omissão de rendimentos pela variação patrimonial a descoberto, entendo que, diante de tudo o que dos autos consta, somado ao entendimento lançado no acórdão recorrido, não merece qualquer plausibilidade a tese recursal sustentada.

Assim, novamente amparado artigo 114,§12, I, do novo RICARF (Portaria MF 1634/23), coaduno com a fundamentação explicitada no acórdão recorrido sobre tal seara.

O Recorrente argumenta que a integralização de capital mencionada pela autoridade fiscal, com base em escritura pública, carece de veracidade. Ele admite ter participado da subscrição da quantia de U\$ 7.000.000,00 (sete milhões de dólares), mas alega ter feito isso apenas para obter benefícios creditícios e comerciais para a empresa Inpasa S/A, confessando, assim, a meu juízo, a prática fraudulenta. Além disso, reclama da falta de diligência fiscal, indicando que a autuação deveria ser instruída com um conjunto probatório mais abrangente, incluindo a oitiva de testemunhas, especialmente os demais sócios.

O Recorrente alega que não pode apresentar um conjunto probatório mais substancial devido à sua retirada da empresa, onde desempenhava o papel de “interposta pessoa” do verdadeiro titular. Ele minimiza a validade da escritura pública, alegando que, no Paraguai, o papel aceita tudo, questionando a fundamentação factual da autuação fiscal.

Em síntese, as alegações apresentadas pelo Recorrente conflitam entre si.

Vale aqui a atenção ao criterioso Termo de Verificação Fiscal lançado às folhas 283/301, com destaque para as fls. 294/296.

Nesse sentido, indaga-se como um mero “terceiro”, e sua retirada da empresa, teria influência suficiente para retificar uma escritura pública, reduzindo uma importância de sete milhões de dólares para meros setecentos mil dólares? Essas alegações, além de carecerem de credibilidade, ensejam o único propósito de desacreditar a prova apresentada pela autoridade fiscal.

Utilizando o mesmo argumento da defesa, que no Paraguai “o papel aceita tudo”, pode-se questionar também a alegada retificação escritural, especialmente devido à demora no procedimento de correção e ao momento em que foi realizado, posterior ao início da ação fiscal agora impugnada. Cabe ressaltar que o procedimento administrativo fiscal é equiparado a um ato administrativo, conforme afirmam alguns autores renomados, como Paulo de Barros Carvalho. Observe:

Paulo de Barros Carvalho define lançamento como “o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e

estipulando os termos de sua exigibilidade”. Posteriormente, tratar-se-á, novamente, desta definição.

A doutrina utiliza o termo "*atributos do ato administrativo*" para destacar as diferenças entre este e o ato jurídico civil. Um desses atributos, de relevância para a situação em questão, é a presunção de veracidade, que implica a inversão do ônus probatório da Administração Pública para o administrado.

Dessa forma, ao estabelecer o crédito tributário em questão por meio do ato formal delineado por Lei, respeitando a plenitude de defesa, a autoridade fiscal revestiu-o dos atributos da veracidade e legitimidade. Nesse contexto, cabe ao afetado apresentar nos autos uma prova fundamentada de maneira robusta, capaz de suportar o peso da verdade incontestável.

Assim, o Recorrente limitou-se a fazer alegações superficiais, sem fornecer provas contundentes dessas afirmações.

A apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto deve ser realizada através do fluxo financeiro consubstanciado nas origens e aplicações de recursos apurados mensalmente a partir de todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte durante os respectivos meses do ano-calendário. Apenas nas hipóteses em que há comprovação de que os rendimentos que deram suporte ao fato acréscimo patrimonial a descoberto são provenientes da atividade rural é que a variação patrimonial deve ser apurada anualmente, porque, do contrário, e ainda que o contribuinte exerça atividades rurais, a apuração da variação patrimonial a descoberto deve ser realizada de forma mensal.

Diante de todo o exposto, as razões recursais do Recorrente não merecem prosperar, uma vez que não apresentou evidências sólidas em contraposição aos atributos de veracidade e legitimidade conferidos ao ato administrativo fiscal.

#### Conclusão

Dessarte, conheço do Recurso Voluntário, para, no mérito, **negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

