



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.722281/2015-15
ACÓRDÃO	2101-003.695 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENATO ASSIS DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. RESIDENTE NO BRASIL.

Mantém-se a condição de residente no Brasil para aquele que não formalizou a declaração de saída definitiva do País e para quem se pode depreender, a partir dos elementos constantes dos autos, não ter havido alteração de seu centro de atividades para o exterior.

ACORDO DUPLA-TRIBUTAÇÃO BRASIL-CHINA. ARTS. 17 e 23. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. ATLETA.

Escorreita, no caso de recebimento de rendimentos oriundos da China por atletas residentes no Brasil, a aplicação conjunta dos arts. 17 e 23, ambos do Acordo Brasil-China Para Evitar a Dupla Tributação, aprovado pelo Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, e pelo Decreto nº. 762, de 19 de fevereiro de 1993, sem que se cogite de revogação, por aquele Acordo, de hipótese de incidência do IRPF estabelecida pela legislação interna do Brasil.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ACORDO BRASIL-CHINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.

No âmbito do Acordo Brasil-China, só se pode admitir a compensação ou redução do imposto devido no país recebido por residente no Brasil com imposto pago no exterior quando da comprovação, de ônus do sujeito passivo, de retenção ou pagamento do citado imposto em território chinês.

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA CARNÊ LEÃO, MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 147. PERÍODO POSTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 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%).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração de e-fls. 276 a 284 e detalhada em Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 268 a 275, abrangendo infrações de: a) omissão de rendimentos recebidos de fonte do exterior, para fatos geradores ocorridos em 28.02.2011 e 31.08.2011; b) falta de recolhimento do carnê leão para os citados fatos geradores, com aplicação das respectivas multas isoladas.

2. O resumo do feito até a fase impugnatória encontra-se corretamente delineado no relatório da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 338 a 343, *verbis*:

“(…)

Foi lavrado, em 16/11/2015, auto de infração de IRPF (fls. 276 a 283), onde foi apurado omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão, cujo enquadramento legal encontra-se às fls. 277, 278 e 283.

Termo de Verificação Fiscal (fls. 268 a 274) constata, em síntese, o seguinte:

A fiscalização envolveu, primordialmente, a análise dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis declarados pelo Contribuinte. Este exerceu a atividade de Atleta Profissional de Futebol, durante o ano calendário de 2011.

Em resposta à intimação o Contribuinte informou que, durante o ano-calendário de 2011, auferiu rendimentos provenientes de 3 (três) Clubes de Futebol: São Paulo Futebol Clube (“Clube SPFC”); Club de Regatas Vasco da Gama (“Clube Vasco”); e Shandong Luneng Taishan Football Club (“SHANDONG”), com sede na China.

Conforme contrato com o Clube SPFC, o prazo do referido era de 4 anos.

Porém, no início do 3º ano do Contrato, o Atleta foi jogar no Shandong, transferência ocorrida em fevereiro/2011.

O Contribuinte não apresentou Declaração de Saída Definitiva do País.

Inclusive, o mesmo não se enquadra na condição de não residente, conforme preceituam os arts. 2º e 3º da IN SRF Nº 208, de 27/09/2002.

Em 27/01/2011, o Contribuinte celebrou contrato com o Shandong pelo período de 2 (dois) anos. No entanto, o Fiscalizado ficou somente 5 (cinco) meses no referido Clube.

Desta forma, recebeu a remuneração proporcional ao período que manteve vínculo com o Clube.

Por fim, a partir de julho de 2011, o Contribuinte foi emprestado ao Clube Vasco pelo Shandong, por um período de 1 (um) ano. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

A presente Fiscalização diz respeito aos Rendimentos recebidos de 3 formas distintas, durante o ano calendário 2011, descritas à fl. 268 do Termo de Verificação Fiscal.

Ao fim dos trabalhos de Auditoria, constatou-se que todas as fontes de Rendimento em questão ensejam lançamento de crédito tributário. Contudo, para cada uma delas foram elaborados processos distintos para o tratamento de cada fonte de Rendimento.

O presente processo versa sobre o Rendimento declarado em DIRPF, ano-calendário 2011, como “Outros - REND. ISENTOS CONF. ACORDO ENTRE BRASIL X CHINA, DECRETO Nº 7” (fl. 260). (grifo do Relator do Presente Recurso Voluntário)

Assim, quanto ao declarado rendimento isento conforme acordo entre Brasil e China, no valor de R\$ 982.320,00 o Contribuinte alegou que tais valores foram

recebidos na sua conta bancária no Banco Bradesco, nos dias 11/02/2011 e 02/08/2011.

Informou, ainda, que “foram declarados como isentos, tendo em vista a previsão da cláusula 17, item I do Tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e China, a qual determina que os rendimentos auferidos na China por atleta profissional em razão do exercício de suas atividades devem lá ser tributados.” Adicionalmente, o Contribuinte assevera que o Contrato com o Shandong previa que os valores pagos seriam líquidos de impostos, entretanto, sem se atentar para o artigo 23, item I do referido tratado que reza que “Quando uma pessoa residente no Brasil receber rendimentos da China, o montante do imposto incidente sobre tais rendimentos, devido na China nos termos deste Acordo, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre aquela pessoa. O montante do crédito, todavia, não excederá ao valor do imposto brasileiro sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil”.

Esta previsão do Tratado se coaduna com a legislação Brasileira que orienta que haja a compensação do Imposto pago no Exterior com o Imposto a pagar no Brasil.

E que o crédito de Imposto pago no Exterior não pode exceder ao valor de Imposto a Pagar no País. (grifo do Relator do Presente Recurso Voluntário)

Por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 01 foi oferecida nova oportunidade para que o Contribuinte comprovasse que efetivamente houve recolhimento de imposto na China e que existe a reciprocidade Chinesa.

O Contribuinte, novamente, sustentou suas alegações anteriores. Inclusive, citou o art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) e o art. 5º, § 2º da Constituição Federal (CF) para justificar que o Tratado prevalece sobre a Legislação Interna.

No entanto, se o próprio Tratado prevê como se dará a não dupla tributação, sendo totalmente compatível com o RIR/99, não há como considerar esta Tese válida.

Por fim, o fato de o Contrato celebrado com o Shandong prever que o Clube será responsável pelo recolhimento do Imposto não exime o Contribuinte de suas responsabilidades previstas na legislação interna, qual sejam: apuração do montante a pagar, comprovação do imposto pago no exterior, comprovação da reciprocidade e cálculo da compensação, no caso de recolhimento no exterior.

Pelas razões expostas, o valor de R\$ 982.320,00 foi tributado com base no art. 55, inciso VII do RIR/99 c/c a Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º. Adicionalmente, destaca-se que o referido valor autuado estava sujeito ao recolhimento mensal de imposto obrigatório, através do carnê-leão. Como o Contribuinte não fez o recolhimento, também foi aplicada a multa isolada pelo não cumprimento da obrigação.

DA IMPUGNAÇÃO

Em 22/12/2015 o interessado apresentou impugnação (fls. 294 a 322), alegando, em síntese, que:

- não pode conformar-se com a dupla tributação à qual está sendo sujeito pois, foram apresentados todos os documentos solicitados pela D. Fiscalização, exceto o informe de retenções do clube chinês que, em que pese o Impugnante tenha reiteradamente solicitado ao clube, não foi fornecido;

- este documento poderia ser facilmente obtido por meio de ofício às autoridades fiscais chinesas, conforme requerido pelo ora Impugnante no processo de fiscalização, haja vista que a previsão de troca de informações entre os países está contida na no Art. 26 do Acordo celebrado entre o Brasil e a China para evitar a dupla tributação;

- sequer haveria que se falar em tributação da renda do Impugnante no Brasil porque os rendimentos foram auferidos enquanto este era residente na China, conforme Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, o qual foi inserido no Ordenamento Jurídico Pátrio por meio do Decreto nº 762/1993 e, nos termos deste diploma, o Impugnante seria, à época dos fatos, residente na China;

- impossível deixar de notar que os Estados Contratantes, seguindo a linha de todos os tratados celebrados sob o modelo sugerido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, elegeram como indicativos da residência de determinada pessoa aqueles que representam o seu “animus definitivo”, ou seja, onde esteja sua gerência administrativa, sede afetiva, relações sociais e econômicas, ou, ainda, onde permaneça habitualmente;

- o artigo trabalha com duas hipóteses: quando determinada pessoa está localizada em um Estado contratante e, por força da respectiva legislação, esteja, ali, sujeita ao imposto em razão do seu domicílio; e quando houver conflito entre a legislação dos Estados Contratantes, considerando-se local de residência aquele em que o contribuinte mantém seu centro de interesses vitais ou permanecer habitualmente;

- nesta linha, invariavelmente, o Impugnante tem seus rendimentos tributados na China;

- para enquadramento na primeira hipótese, deve-se levar em consideração que é inconteste o fato que o Impugnante tinha domicílio na China, afinal, ali mantinha vínculo com o SHANDONG, conforme se comprovou por meio do contrato e sua respectiva tradução juramentada;

- nos termos da Legislação Chinesa, as pessoas físicas que tiveram domicílio na China e em outros países durante o mesmo ano fiscal, devem recolher à China o imposto sobre a renda cuja fonte é chinesa;

- o próprio contrato do Impugnante com o SHANDONG prevê que os rendimentos decorrentes desta relação jurídica serão pagos em seu valor líquido, uma vez que o Clube será responsável pelo recolhimento dos respectivos tributos;
- em segunda hipótese, ainda que houvesse conflito entre a legislação chinesa e brasileira, a competência para tributar a renda seria definida pelo centro de interesses vitais do Impugnante ou, subsidiariamente, o local onde permanece habitualmente, sendo que o caso em tela reúne as duas características;
- é inegável que o Impugnante, como jogador do clube chinês, lá constituiu seus laços sociais e econômicos, bem como permaneceu habitualmente, afinal, o contrato fora assinado, inicialmente, pelo prazo de dois anos. Ou seja, mudou-se do Brasil para a China para lá exercer atividade econômica remunerada, fixando residência naquele país e laços sociais com seus colegas de time, vizinhos, etc. E nem poderia ser diferente, pois é sabido o quanto os atletas do ramo do futebol são exigidos em treinamentos e campeonatos sejam nacionais ou internacionais, sendo inconcebível atuar na China como atleta profissional e manter domicílio no Brasil;
- a condição de residente chinês do Impugnante é, portanto, incontroversa nos termos do Acordo entre Brasil e China, independentemente de previsões outras contidas na legislação interna do Brasil;
- o referido Acordo tem plena validade no Brasil, haja vista que foi incorporado ao Direito Interno por meio da aprovação do Congresso Nacional e posterior edição do Decreto Legislativo nº 85, de 24 de novembro de 1992, tendo sido sancionado pelo Presidente da República com a edição do Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993;
- o art. 98 do CTN está em consonância com o artigo 5º, § 2º da Constituição Federal, segundo o qual os tratados internacionais integram a vasta gama dos direitos e garantias fundamentais da pessoa retratados pelo mencionado artigo 5º ao longo dos seus incisos;
- uma vez que os acordos internacionais para se evitar bitributação objetivam, em última análise, dar efetividade ao próprio princípio fundamental da igualdade em matéria tributária, inserem-se, por conseguinte, no rol das garantias fundamentais prescritas no Título II, da Carta Federal, de modo que se sobrepõem à legislação interna do Estado signatário do tratado e sobre esta reflete seus efeitos;
- isto corrobora o entendimento que é totalmente incabível, conforme pretendeu a D. Fiscalização, a dupla exigência do imposto pelos simples fato que o Impugnante deixou de apresentar a declaração de saída definitiva do país e, portanto, mantinha-se na condição de residente brasileiro;
- a incoerência da cobrança fiscal se agrava na medida em que se respalda em exigência não prevista lei;

- nem se venha alegar que, além de prevista na Instrução Normativa nº 208/2002, a declaração de saída definitiva consta no RIR/99, pois é sabido que o regulamento é veiculado pelo Decreto nº 3.000/1999, sendo que este foi expedido pelo Poder Executivo, não se consubstanciando em lei no seu sentido estrito, destarte, jamais poderia criar obrigação tributária, sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade;
- quaisquer exigências formais postas pela Receita Federal do Brasil, inclusive a declaração de saída definitiva do País, não podem mudar a condição de não residente (no Brasil) do Impugnante no período em que permaneceu na China, nos termos da convenção, de sorte que a exigência do imposto sobre a renda cuja fonte é chinesa pela Receita Federal do Brasil, além de impor bitributação ao Impugnante, viola o Acordo celebrado com a China;
- na remota hipótese de esta D. DRJ manter entendimento no sentido de que o Impugnante permaneceu na condição de residente brasileiro, deve-se trazer sua atenção para o fato de o Acordo para evitar a bitributação celebrado entre Brasil e China trazer previsão específica a respeito dos atletas que desenvolvem suas atividades no outro Estado, qual seja, a regra contida no Artigo 17 da convenção, seguindo o modelo proposto pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, que em seu item 1 determina que os rendimentos auferidos por atleta profissional em razão do exercício de suas atividades na China serão (somente) lá tributados;
- o referido artigo não impõe quaisquer outras exigências, mas, tão somente, estabelecer a competência para tributação da renda que, no caso em tela, incontestavelmente, é da Receita Federal Chinesa, pois é sob sua jurisdição que as atividades do atleta são desenvolvidas;
- trata-se, por conseguinte, de regra específica acerca da hipótese dos atletas, cuja aplicação se sobrepõe a todas as demais previsões contidas no tratado;
- não haveria que se falar em aplicação concomitante do Art. 23, a fim de possibilitar a exigência da diferença entre o montante pago às Autoridades Chinesas, nos termos do Art. 17, e montante do imposto que, nos termos da legislação brasileira, seria devido a maior no Brasil. Contudo, é o que pretendeu a D. Fiscalização;
- em que pese o Art. 23 traga previsão de métodos para evitar a dupla tributação, é imperiosa a interpretação no sentido de que sua aplicação se justifica quando não são cabíveis as regras específicas contidas nos demais artigos, do contrário, estes sequer teriam razão de existir. Logo, sua aplicação é subsidiária;
- na remota hipótese de entender que o Impugnante não é residente na China, pela imperiosa aplicação do Art. 17 do tratado, o qual é específico para o caso dos atletas que desenvolvem sua atividade em outro Estado que não aquele em que têm residência e pela impossibilidade de aplicá-lo concomitantemente ao Art. 23,

faz-se necessário reconhecer que todos os rendimentos recebidos do SHANDONG pelo Impugnante estão sujeitos, exclusivamente, à tributação na China;

- andou mal a D. Fiscalização ao se valer do Art. 23 do Acordo celebrado entre Brasil e China para exigir do Impugnante o imposto sobre da renda advinda dos pagamentos realizados pelo SHANDONG, todavia, por amor ao debate, vem demonstrar que, ainda que fosse correta a aplicação do Art. 23, nenhum tributo lhe seria exigido;

- de fato, os Estados não acordaram que poderia ser creditado apenas o valor do tributo efetivamente pago, deixando claro que deve ser abatido o imposto incidente, neste norte, não pode a autoridade fiscal desconsiderar a incidência havida no exterior para querer cobrar, aqui Brasil, sem qualquer fundamento legal, o imposto integral, sem qualquer dedução;

- a legislação é específica e dispõe textualmente que os rendimentos auferidos na China devem ser lá tributados. A incidência deve ocorrer naquele país e não no Brasil. O fato de eventualmente efetuar o pagamento do imposto no Brasil não dispensaria de forma alguma o Defendente de seu dever de recolhê-lo na China. Assim, em linha transversa, poderia ocorrer a esdrúxula situação de mesmo tendo recolhido o imposto no Brasil o contribuinte ser obrigado a recolhê-lo também na China já que o acordo internacional assim determina;

- além disso, do referido dispositivo decorre que, se o montante do imposto sobre a renda incidente, nos termos da Legislação Chinesa, for superior àquele devido nº Brasil, não há que se falar em exigência de quaisquer valores pelas D. Autoridades Fiscais Brasileiras. E é exatamente o que se verifica no caso em tela;

- desta forma, inexistente, portanto, excedente passível de tributação no Brasil mesmo que fosse, ainda que equivocadamente, aplicado do Art. 23 do tratado;

- na remota hipótese de ser mantida qualquer exigência fiscal, é certo que, em relação às penalidades impostas, também não procede a autuação fiscal, pois não é cabível a exigência concomitante de multa isolada e multa de ofício, conforme pretendeu a D. Fiscalização;

- os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata a obrigação principal de pagar tributo, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor e de evidentemente conferir eficácia ao cumprimento da obrigação tributária estabelecida na norma primária.

(...)"

3. A impugnação foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/SPO nº 16-79.720, de e-fls. 337 a 349, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 28/02/2011, 31/08/2011

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. RESIDENTE NO BRASIL.

Em decorrência da condição de residente no Brasil, por não ter declinado o “animus definitivo” de sua saída deste país, o contribuinte deverá recolher, na modalidade carnê-leão, o imposto de renda incidente sobre os seus rendimentos oriundos do exterior.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A compensação ou redução do imposto devido no país com imposto pago no exterior, ampara-se na comprovação inequívoca que houve pagamento de imposto efetuado no exterior e que o mesmo não foi compensado ou restituído no país de origem.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal 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.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, justifica-se a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Devidamente cientificado o contribuinte autuado em 10/09/2018 (AR de e-fl. 355), tendo então apresentado, em 18/09/2018 (e-fls. 357/358), Recurso Voluntário de e-fls. 359 a 394, onde, após breve histórico dos fatos, agora abrangendo até a decisão de 1ª Instância, repisa ali suas alegações já trazidas em sede de impugnação, as quais julga terem sido indevidamente desconsideradas pelo Acórdão recorrido, com os seguintes breves acréscimos:

a) Alega que a condição de residente na China do recorrente é incontroversa nos termos do Acordo entre Brasil e China, independentemente de previsões outras contidas na legislação interna do Brasil e que nesse sentido a própria DRJ reconhece o seu domicílio fiscal;

b) Expressa novamente seu entendimento, no sentido de que quaisquer exigências formais postas pela Receita Federal do Brasil, inclusive a declaração de saída definitiva do País, não podem mudar a condição de não residente do recorrente no período em que permaneceu na

China, nos termos da citada Convenção, de sorte que a exigência do imposto sobre a renda cuja fonte é chinesa, além de impor bitributação ao recorrente, viola o Acordo celebrado com a China, citando Jurisprudência oriunda deste Carf a propósito (Acórdão Carf nº. 2201-003.748, de 05.07.2017);

c) Insurge-se adicionalmente contra o entendimento do recorrido, no sentido de que o recorrente permaneceu na condição de residente brasileiro, nos termos da legislação interna, tomando-se por base o critério formal estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 208/2002, com base nos seguintes detalhes:

c.1) A propósito, entende que a IN referida estabelece a ficção jurídica que a pessoa natural que deixar o país continua sendo considerada residente, no país por, até 12 meses de sua saída. Ainda em análise da própria norma, entende que esta condição pode ser afastada por meio do cumprimento do requisito estabelecido no seu artigo 9º, inciso I, ou seja, se for apresentada a declaração chamada "Comunicação de Saída Definitiva do País";

c.2) Neste momento, verifica-se que a norma estabelece uma presunção legal que entende que a pessoa ao deixar o país a faz em caráter provisório, mas compreende sua intenção definitiva, caso ela dure mais de um ano ou efetivamente declare a intenção permanente para o Fisco. Aponta que existe aqui uma verdadeira presunção legal, contudo há dúvidas quanto à sua natureza. Em outras palavras, se ela é uma presunção absoluta que não cabe prova contrária, ou se trata de uma presunção relativa, a qual admite prova contrária;

c.3) Defende que, no caso do critério formal estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 208/2002, se está diante de uma norma facilitadora para a arrecadação e não tutela nenhum direito que justifique a vedação da prova contrária, ou seja, que, conseqüentemente, no caso concreto, é evidente que estamos diante de uma presunção relativa que admite prova em contrário e, assim sendo, a fiscalização tributária e a DRJ deveriam ter sopesado o fato de que há no caso concreto provas cabais de que o Recorrente se manteve residente na China no durante o período atuado;

c.4) Tanto é assim que o próprio contrato de prestação de serviços firmado com o Clube Chinês demonstra que a real intenção do Recorrente era deixar o país de forma definitiva em função da oportunidade profissional permanente que lhe foi concedida pelo time de futebol chinês pelo prazo de 2 anos;

c.5) De forma que entende haver, nos autos, elementos suficientes para concluir que o recorrente na verdade residiu na China no período atuado, não sendo possível que este fato seja alterado pela falta de entrega da declaração de saída, que é apenas um requisito formal, que não tem força de modificar a realidade dos fatos havidos;

d) Também entende, com base nos mesmos fundamentos já trazidos em sede de impugnação, que não se sustenta a tese albergada pela DRJ em São Paulo (que neste ponto encampou o entendimento perfilhado pela fiscalização), no sentido de que as disposições do artigo 17 do referido Acordo devem ser aplicadas em concomitância com as contidas no artigo 23,

ambos do Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, aprovado pelo Decreto nº. 762, de 1993, a fim de possibilitar a exigência da diferença entre o montante pago às Autoridades Chinesas e o montante do imposto que, nos termos da legislação brasileira, seria devido a maior no Brasil;

e) Estende-se no argumento, já trazido em sede de impugnação, de impossibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício, alegando a necessidade de aplicação do princípio da consunção, rejeitando se estar diante de condutas diversas e alegando se estar diante apenas de formas distintas de aplicação da multa do art. 44, devendo ser mantida a cobrança apenas da multa de ofício, por abranger eventual infração de falta de recolhimento do carnê-leão que acarrete recolhimento a menor ao final do ano-calendário;

5. Assim, requer:

5.1) que o Recurso Voluntário seja recebido, conhecido e julgado totalmente procedente para reformar o acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), cancelando-se integralmente o crédito tributário exigido;

5.2) Na remota hipótese de ser mantida qualquer exigência de IRPF do Recorrente, o que se admite apenas a título de argumentação, requer que, ao menos seja afastada a multa isolada, por impossibilidade de ser exigida concomitantemente à multa de ofício, bem como que sobre a multa de ofício não incidam juros de mora.

5.3) Por fim, protesta pela produção de todos os demais meios de prova em Direito admitidos, bem como pela sustentação oral perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

1. Quanto à admissibilidade do Recurso Voluntário

7. Cientificado o contribuinte autuado em 10/09/2018 (AR de e-fl. 355), foi apresentado, em 18/09/2018 (e-fls. 357/358), Recurso Voluntário de e-fls. 359 a 394. Assim, o pleito é tempestivo e dele conheço. A análise seguirá a ordem de matérias constante do pleito recursal, conforme acima relatado.

2. Quanto à condição de não residente do sujeito passivo.

8. Quanto à alegação de que o contribuinte se revestiria da condição de não residente à data de ocorrência dos fatos geradores objeto de lançamento, faço notar que:

8.1) Constata-se, a partir do trecho a seguir do julgado de piso que, contrariamente ao que quer fazer crer o recorrente, em nenhum momento o Acórdão recorrido

reconhece o estabelecimento de domicílio do sujeito passivo na China, de forma a que já se esteja diante de matéria incontroversa. Veja-se a decisão de piso, *ipsis litteris* (e-fl. 344):

“(…)

Do exame do texto desse artigo, observa-se que o próprio Acordo consagra o princípio de que é o local onde as atividades pessoais são exercidas, que é a circunstância determinante sobre qual dos Estados signatários caberá a iniciativa para a cobrança do imposto incidente sobre os rendimentos por ele percebidos.

Se a atividade de atleta for exercida no Estado da residência do atleta, a aplicação da tributação no próprio Estado não trará problemas. Contudo, se as atividades pessoais forem exercidas no outro Estado, poderá ocorrer a competência tributária cumulativa do Estado da fonte dos rendimentos. No presente caso ocorre a competência tributária cumulativa entre o **Estado da residência do interessado (Brasil)** e o Estado em que a atividade de atleta é exercido (China). (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário).

(…)”

8.2) Quanto à insurgência do Recorrente contra a obrigatoriedade da Declaração de Saída Definitiva estabelecida pela IN 208, de 2002, esclareça-se ao Recorrente que era o art. 16 do RIR/99, através de seu caput e parágrafo 3º, que estabelecia, à época dos fatos geradores em questão, a obrigatoriedade de apresentação de tal declaração para fins de caracterização da condição de não residente nos iniciais 12 meses subsequentes após o início da ausência do residente brasileiro, estando tal dispositivo do citado Regulamento baseado em dispositivos constantes de Lei que constituem sua matriz legal e permanecem vigentes, de forma a restar afastada a alegação do sujeito passivo que poderia se estar diante de cobrança de tributo não prevista em Lei. Veja-se:

RIR/99

Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a certidão de quitação de tributos federais para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855 (Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17).

§ 1º O imposto de renda devido será calculado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva anual (art. 86), calculados proporcionalmente ao número de meses do período abrangido pela tributação no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 15).

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos após o requerimento de certidão negativa para saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação

exclusiva na fonte ou definitiva, na forma deste Livro, e, quando couber, na prevista no Livro III (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º, Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 78, incisos I a III, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18).

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 17).

8.3) Por sua vez, assim estabelecem os arts. 3, 4, 14, 15, 17 e 23 do Acordo Brasil-China para evitar a dupla tributação, aprovado pelo Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, e pelo Decreto nº. 762, de 19 de fevereiro de 1993, cuja possibilidade de aplicação é de ser analisada por este Colegiado, consoante art. 98 do CTN, também reproduzido a seguir, com grifos do presente Relator:

Acordo Brasil-China para evitar a dupla tributação, aprovado pelo Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, e pelo Decreto nº. 762, de 19 de fevereiro de 1993

“ARTIGO 3

(...)

2. Para a aplicação deste Acordo por um Estado Contratante, qualquer termo que não esteja aí definido terá, a menos que seu contexto exija de forma diversa, o sentido dado pela respectiva legislação tributária, aplicável aos impostos abrangidos por este Acordo.

ARTIGO 4

Residente

1. Para os fins deste Acordo, a expressão "residente em um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, por força da legislação daquele Estado Contratante, esteja, ali, sujeita a imposto em razão do seu domicílio, da sua residência, da localização de sua sede administrativa (**gerência afetiva**) ou de qualquer outro critério semelhante.

2. Quando, por força das disposições do parágrafo anterior, uma pessoa física for considerada residente em ambos os Estados Contratantes, sua situação será definida de acordo com as seguintes regras:

a) será considerada residente no Estado Contratante em que disponha de habitação em caráter permanente; se dispuser de habitação em caráter permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente naquele em que forem mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas (**centro de interesses vitais**);

b) se não puder ser determinado o Estado Contratante onde tem o seu centro de interesses vitais ou se não dispuser de habitação em caráter permanente, a pessoa física será considerada residente no Estado Contratante em que permanecer habitualmente;

(...)

ARTIGO 14

Trabalho sem Vínculo Empregatício

1. Os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante, com o exercício de profissão liberal ou de outra atividade independente, serão tributáveis somente nesse Estado, exceto nos seguintes casos, em que tais rendimentos podem ser tributados também no outro Estado Contratante:

(...)

ARTIGO 15

Trabalho com Vínculo Empregatício

1. Ressalvado o que dispõem os Artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os salários, os ordenados e outras remunerações similares, obtidas por pessoa residente em um Estado Contratante, em razão de emprego, serão tributáveis apenas nesse Estado Contratante, exceto se o trabalho for efetuado no outro Estado Contratante.

Se o trabalho é aí efetuado, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado.

(...)

ARTIGO 17

Artistas e Atletas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 14 e 15, os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante pela participação profissional em espetáculos, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão ou pelos músicos e atletas nas suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante, serão tributados nesse outro Estado Contratante.

(...)

ARTIGO 23

Métodos para Eliminar a Dupla Tributação

1. No Brasil, a dupla tributação será eliminada da seguinte forma:

Quando uma pessoa residente no Brasil receber rendimentos, devido na China nos termos deste Acordo, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre aquela pessoa. O montante do crédito, todavia, não excederá ao valor do

imposto brasileiro sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil.

2. Na China, a dupla tributação será eliminada da seguinte forma:

a) quando uma pessoa residente na China receber rendimentos do Brasil, o montante do imposto incidente sobre tais rendimentos, devido no Brasil, nos termos deste Acordo, será creditado contra o imposto chinês incidente sobre aquela pessoa. O montante do crédito, todavia, não excederá ao valor do imposto chinês sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias da China;

b) quando os rendimentos originários do Brasil forem dividendos distribuídos por empresa residente no Brasil a empresa residente na China e que possua no mínimo 10% das ações da empresa que realiza a distribuição, o crédito levará em conta o imposto de renda recolhido pela empresa no Brasil.

CTN

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

(...)”

9. Análise o caso em concreto à luz dos dispositivos acima, agora quanto à alegação de residência do sujeito passivo na China à época dos fatos geradores de interesse.

9.1) Preliminarmente, de se notar que o próprio recorrente admite que o referido contrato com o clube chinês Shangdong Luneng Taishan (de e-fls. 77 a 100) durou somente 5 (cinco) meses, daí tendo ocorrido o retorno definitivo do atleta ao Brasil (por empréstimo ao C.R. Vasco da Gama);

9.2) A partir de tal constatação, entendo que não há como se concluir, note-se, sem qualquer desrespeito aos termos do referido Acordo Brasil-China, que durante tal breve período de 5 (cinco) meses, tenha ocorrido uma transferência do centro de interesses vitais do Recorrente (que abrange necessariamente a definição de sua gerência afetiva, seu centro de relações pessoais) do Brasil para o exterior, sob pena de, a meu ver, inconsistentemente, ter de se passar a admitir que tal transferência de interesses vitais teria se dado ainda dentro do prazo estabelecido para a apresentação da declaração de saída definitiva estabelecido pelo art. 16, §3º. do RIR/99, condição legalmente mandatária para a caracterização da condição de não-residente (transferência definitiva de residência), sem que nunca porém esta tenha sido apresentada;

9.3) Em maiores detalhes, entendo restar incompatível que o legislador, ao mesmo tempo em que estabelece um prazo de 1 (um) ano para a apresentação da declaração de saída definitiva, possa ter visado que se admita que a sequência dos seguintes eventos: a) ausência do País, motivada por fins profissionais, com vínculo empregatício no exterior e b) posterior retorno ao Brasil no prazo de 5 (cinco) meses (reitere-se, sem que nunca tenha havido a apresentação da referida declaração de saída definitiva neste interregno), pudesse caracterizar a

transferência de centro definitivo de atividades do recorrente para o exterior, tudo, reitero, em plena consistência e obediência ao disposto nos arts. 4, 15 e 17 do referido Acordo Brasil-China;

9.4) De outra forma, entendo que, em situações como a presente, onde há saída do país para fins profissionais, seguida de breve retorno definitivo ao País dentro do prazo de 12 meses, restaria minimamente necessária a apresentação da declaração de saída definitiva para que se pudesse cogitar da ocorrência de uma também breve condição de não residente, assim interpretando este Relator a partir do prazo para a declaração de saída definitiva instituída pelo legislador, mais especificamente através do art. 16 do RIR/99.

9.5) Perfeitamente aplicável, assim, a seguinte consideração, exposta no âmbito da decisão de piso e que dá suporte adicional à interpretação ora adotada de manutenção da condição de residente no país, a partir da legislação interna e sem qualquer desrespeito do disposto no Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, aprovado pelo nº 762, de 19/02/93.

(...)

Por sua vez, o Artigo 4 do Acordo, reproduzido a seguir, toma como premissa que é a legislação do Estado Contratante que define o residente, em perfeita consonância com a legislação tributária mencionada.

ARTIGO 4

Residente

1. Para os fins deste Acordo, a expressão “residente em um Estado Contratante” designa qualquer pessoa que, por força da legislação daquele Estado Contratante, esteja, ali, sujeita a imposto em razão do seu domicílio, da sua residência, da localização de sua sede administrativa (gerência afetiva) ou de qualquer outro critério semelhante.

(...)

(Grifou-se)

(...)

10. Desta forma, a partir das considerações acima, afastando as alegações da autuada no sentido de que, por força do contrato de e-fls. 77 a 100 e sem apresentação de declaração de saída definitiva, pudesse ter se caracterizada a condição de não-residente no Brasil do autuado (mais especificamente, de residente na China) durante qualquer período que abranja a ocorrência dos fatos geradores sob análise, em especial ao considerar o retorno do recorrente ao Brasil, ocorrido no prazo de 5 (cinco) meses e, sem qualquer apresentação de declaração de saída definitiva pretérita.

11. Esclareça-se, por fim, à recorrente que o decidido no Acórdão Carf nº. 2201-03.748 não possui natureza vinculante a este Colegiado e que ali se estava diante de situação

fática diversa, por ali não caracterizado o retorno do então recorrente em curto tempo ao Brasil, após sua ausência por contrato profissional no exterior.

12. Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto à alegação relacionada ao tema da condição de não-residente do recorrente.

3. Quanto à aplicação concomitante dos arts. 17 e 23 do Decreto Legislativo no. 85, de 24 de novembro de 1992, aprovado pelo Decreto nº. 762/93

13. Uma vez já afastada a condição de não residente do recorrente (nos termos da análise já realizada), entendo que, quanto à possibilidade de aplicação concomitante dos arts. 17 e 23 do Acordo Brasil-China, aprovado Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, e pelo Decreto nº. 762, de 1993, andou bem a decisão de piso, cuja fundamentação ora reproduzo e adoto, a partir do permissivo legal estabelecido no art. 114, §12, I, do RICARF vigente:

“(…)

Inicialmente, tendo em vista que o autuado é um atleta profissional, cabe reproduzir o artigo 17 do Decreto nº 762 de 19/02/1993, que promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China:

ARTIGO 17

Artistas e Atletas

1. Não obstante o disposto nos Artigos 14 e 15, os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante pela participação profissional em espetáculos, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão ou pelos músicos e atletas nas suas atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante, serão tributados nesse outro Estado Contratante.

(…)

(Grifou-se)

Do exame do texto desse artigo, observa-se que o próprio Acordo consagra o princípio de que é o local onde as atividades pessoais são exercidas, que é a circunstância determinante sobre qual dos Estados signatários caberá a iniciativa para a cobrança do imposto incidente sobre os rendimentos por ele percebidos.

Se a atividade de atleta for exercida no Estado da residência do atleta, a aplicação da tributação no próprio Estado não trará problemas. Contudo, se as atividades pessoais forem exercidas no outro Estado, poderá ocorrer a competência tributária cumulativa do Estado da fonte dos rendimentos. No presente caso ocorre a competência tributária cumulativa entre o Estado da residência do interessado (Brasil) e o Estado em que a atividade de atleta é exercido (China).

Entretanto, o mesmo Acordo Internacional supracitado, cujo entendimento prepondera, em detrimento da legislação interna, ainda no tocante ao assunto, assim dispõe em seu artigo 23, abaixo transcrito:

“ARTIGO 23

Métodos para Eliminar a Dupla Tributação

1. No Brasil, a dupla tributação será eliminada da seguinte forma:

Quando uma pessoa residente no Brasil receber rendimentos da China, o montante do imposto incidente sobre tais rendimentos, devido na China nos termos deste Acordo, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre aquela pessoa. O montante do crédito, todavia, não excederá ao valor do imposto brasileiro sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil.”

Por óbvio, o termo “montante do imposto incidente” trata do valor efetivamente pago na China, pois se nada foi pago/retido não há que se falar em dupla tributação, muito menos em métodos pra eliminá-la.

Assim, está claro, inclusive em decorrência dos próprios termos do Acordo Internacional em questão, que, inobstante o direito de preferência para a cobrança do imposto incidente sobre os rendimentos do interessado no exterior, ser atribuído ao Brasil, é, por outro lado, facultada a compensação, no âmbito deste país, do imposto sobre esses mesmos rendimentos, que porventura lá haja sido recolhido.

Pois bem, em função dos rendimentos lá percebidos serem aqui tributados, sem prejuízo da compensação do “quantum” incidente sobre eles no exterior, deverá a matéria estar sujeita aos cânones da nossa legislação interna. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...)

Dessa forma, o interessado deverá tributar seus rendimentos oriundos do exterior, como residente no Brasil, na modalidade de recolhimento mensal (carnê-leão), que está prevista no art. 21, II da IN SRF nº 15/2001, vigente à época dos fatos. Ressalve-se, no entanto, que o imposto eventualmente pago na China, país de origem dos rendimentos (nos termos do art. 103 do RIR/1999) pode ser compensado na apuração do valor mensal a recolher(carnê-leão), bem como na Declaração de Rendimentos, até o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fonte no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos.

Assim sendo, cabe, então, ao interessado (não ao Fisco) comprovar, além do imposto pago na China, que o mesmo não foi compensado ou restituído naquele país. Na falta de tal comprovação não se pode alegar dupla tributação.

Quanto ao fato do contrato com o clube Shandong estabelecer que os valores pagos serão líquidos, o art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº

5.172/1996) estabelece que “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Assim, na qualidade de residente no Brasil, o interessado deveria ter recolhido o imposto de renda na modalidade do carnê-leão sobre os rendimentos oriundos do exterior, podendo compensar eventuais valores lá recolhidos a esse título. Contudo, não havendo comprovação de imposto pago no exterior, deve-se manter a autuação.

(...)”

14. Acrescento à fundamentação acima, de forma a esclarecê-la e completá-la, que:

14.1) Cediço que o próprio Acordo Brasil-China adota, em seu art. 23, mecanismo para as situações em que haja previsão de incidência tributária tanto na legislação interna (tal como é o caso que ora se analisa), como no local de incidência no exterior, no caso de tal dupla incidência não restar expressamente vedada pelo Acordo, tal como no art. 17 (onde não se fala de tributação exclusiva na China), não havendo qualquer exceção de não aplicação do art. 23 para esta hipótese, no corpo do citado Acordo. Cabível, assim, nesta situação, a eliminação da dupla tributação, necessariamente consoante regrado no citado art. 23;

14.2) Ressalto aqui que entendo ser este o posicionamento interpretativo sistematicamente correto, sem qualquer prejuízo ao sujeito passivo, rejeitando-se aqui a hipótese de que o referido Acordo tenha objetivado transferir para a jurisdição chinesa toda e qualquer tributação dos rendimentos de atletas previstas no art. 17, sem o estabelecimento de mecanismo para compensação dos valores eventualmente pagos ou retidos em território chinês;

14.3) Explica-se. A propósito, entendo que, sistematicamente, o melhor posicionamento é no sentido de se afastar a hipótese de revogação da legislação interna por dispositivo de Tratado ou Acordo (no caso, pelo art. 17 do Acordo aprovado pelo Decreto Legislativo nº. 85, de 24 de novembro de 1992, e pelo Decreto nº. 762, de 1993), sempre que, no âmbito do Tratado ou Acordo sob análise, houver dispositivo capaz de harmonizá-lo com a citada legislação interna (no caso, o art. 23 do citado Acordo);

14.4) Na situação sob análise, é de se concluir, a partir da referida harmonização (com a consequente rejeição de revogação da hipótese de incidência interna, alegada pelo contribuinte), que se trata, no art. 17 em questão, de direito de preferência (e não de exclusividade), com o estabelecimento, através do art. 23, de limitações, no Brasil, à utilização do montante cobrado (retido ou pago) na China, mantida, porém, note-se, uma situação de “não-Dupla Tributação”, atendido assim de forma plena o objetivo do Acordo.

15. Assim, entendo plenamente aplicáveis simultaneamente os dispositivos constantes dos arts. 17 e 23 do Decreto Legislativo no. 85, de 24 de novembro de 1992, aprovado

pelo Decreto nº. 762, de 1993, à situação fática sob análise, rejeitando-se a argumentação do contribuinte quanto ao tópico.

4. Quanto aos valores tributados na China e à inexistência de valores a serem tributados no Brasil

16. Quanto ao tema, faço notar que, em nenhum momento, seja no curso da ação fiscal ou em sede de impugnação ou Recurso Voluntário, o contribuinte produziu qualquer elemento que comprovasse suas alegações de que os rendimentos recebidos decorrentes do contrato traduzido de e-fls. 77 a 100 (que teria originado as remessas de e-fls. 101 a 108 e 145 a 146) teriam sido objeto de tributação efetiva na China, alegadamente em patamares que superariam os montantes devidos no Brasil.

17. Aqui, rejeita-se que se pudesse transferir à Administração Tributária o ônus de buscar a comprovação dos recolhimentos e retenções, diante de mera apresentação de um contrato profissional acompanhado de alegação de que houve retenção no exterior, cabendo ao contribuinte, minimamente, a apresentação do(s) documento(s) de arrecadação relacionado(s) a eventuais recolhimentos ocorridos na China.

18. Assim se conclui por se tratar, no caso de aproveitamento de tais valores, de exercício de direito a compensação a ser eventualmente por exercido pelo sujeito passivo, daí restando a necessária aplicação subsidiária do disposto no art. 373, I do CPC/2015 ao Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

19. Dessa forma, não se desincumbiu a contento o recorrente do ônus que lhe incumbia, seja no curso da ação fiscal ou, ainda, nem mesmo em sede de impugnação ou Recurso Voluntário, agora consoante art. 373, II do CPC também acima reproduzido, de forma a que pudessem restar respaldadas suas alegações de tributação de valores na China, com consequente inexistência de valores devidos no Brasil.

20. Dessarte, nada a se prover também ao Recurso Voluntário quanto ao tema de inexistência de valores a serem tributados no Brasil pela ocorrência de cobrança (retenção/pagamento) de tributos na China.

5. Quanto à concomitância das multas isolada e de ofício

21. Trata-se, aqui, de matéria já sumulada no âmbito deste Conselho, restando vinculante assim a este Conselheiro a aplicação da Súmula CARF nº 147, *verbis*:

Súmula CARF 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 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%).

22. Tal posicionamento sumulado ora adotado pode ser brevemente resumido através dos seguintes excertos do Acórdão CSRF nº. 9,202-004.365, onde este relator, inclusive, participou do Colegiado, tendo acompanhado a Relatora, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que, de forma bastante didática e clara, estabeleceu:

“(…)

Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;

“(…)

III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o caput do artigo e seus incisos.

Vejamos que nos termos do inciso III do art. 11 da Lei Complementar 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação subseção, seção, capítulo, título e livro apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Ou seja, seguindo essa lógica interpretativa o inciso I do art. 44, especifica o fato típico ensejador da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do caput art. 44, conforme o caso, já que os parágrafos buscam os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo. Neste caso, não cabe a aplicação cumulativa das multa isolada e da multa de ofício.

Nesse sentido, quando se aplica a penalidade duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carnê-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo outra lógica interpretativa além da prescrita na própria norma que instituiu a correta elaboração de leis. Sendo assim, não se pode conferir ao art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº. 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

Já foi objeto de apreciação por este colegiado em outras ocasiões que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;"

Referido dispositivo deixa claro, ainda em seus incisos, a tipificação de duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual a nova legislação, deixa clara essa possibilidade.

Se da simples leitura do art. 44, I, pudéssemos claramente atribuir a duas multas ao sujeito passivo (uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação) não haveria necessidade de ajustar o texto legal, trazendo dispositivo legal expresso para tratar da multa isolada. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

Aliás essa questão foi retratada em outros julgados deste Conselho, mais precisamente no Acórdão 9202-004.022 de relatoria da ilustre Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, que embora referira-se à legitimidade da concomitância das multas após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, trata em seu conteúdo do caso aqui especificado:

Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:

"MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."

Isto posto, entendo que até a publicação da MP 351/2007, convertida na lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pelo lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998

(...)"

23. Assim, como no presente caso se está diante de fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2010, firme na Súmula CARF nº. 147 conclui-se pela possibilidade de aplicação simultânea: a) da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) e b) da penalidade pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%), sendo de se negar provimento ao recurso quanto ao tema.

6. Quanto aos juros sobre a multa de ofício

24. Quanto ao tema, também se trata de matéria já sumulada no âmbito deste CARF, na forma de Súmula CARF 108, vinculante a este Colegiado e contrária à tese esposada pelo contribuinte, reproduzida a seguir, acompanhada de precedente que a informa emanado da Câmara Superior de Recursos Fiscais em voto de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos em julgamento, inclusive, do qual este Relator participou e é ora reproduzido, para fins de melhor esclarecimento ao sujeito passivo acerca do posicionamento adotado por este Conselho (Acórdão CSRF (Acórdão CSRF nº. 9202-006.473, de 30.01.2018) .

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Acórdão CSRF 9202-006.473, de 30.01.2018

(..)

Quanto ao art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado pela autoridade lançadora para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão à Fazenda quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do caput do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que: (a) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, ainda, (b) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira nº âmbito do Acórdão 9.202-002.600, o qual adoto aqui como razões de decidir, in verbis:

"(...)

Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

...

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em Lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício – apesar de não possuir natureza tributária – integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)

Dessa forma, não há que se prover o recurso especial no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento

25. Assim, também nada a se prover quanto ao tema.

26. Por fim, informa-se ao recorrente que todos os elementos de prova trazidos pelo sujeito passivo aos autos foram analisados por esta autoridade julgadora e que o pedido de sustentação oral em sede de julgamento deste Conselho encontra previsão regimental própria no âmbito do Regimento Interno deste CARF (Portaria MF nº. 1634, de 21 de dezembro de 2023), devendo assim seguir trâmite administrativo (necessariamente anterior a este julgamento) estabelecido por este órgão, tratando-se, dessa forma de matéria de competência estranha à competência julgadora deste Colegiado. De se registrar, porém, que a referida sustentação oral foi efetivamente realizada no âmbito da presente sessão, assim atendido o pleito do recorrente,

Conclusão.

27. Conclusivamente, diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para, quanto ao mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior

