



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
RECURSO Nº. : 03.278
MATÉRIA : IRPF - EX. DE 1993
RECORRENTE : ADHERBAL STURARO
RECORRIDA : DRF em CURITIBA (PR)
SESSÃO DE : 09 de novembro de 1995
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

IRPF - ACORDO BRASIL - ALEMANHA - PROFISSÃO DEPENDENTE
- Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acordo com a Convenção Brasil/Alemanha, sejam tributáveis naquele País, o Brasil considerará como dedução do imposto aqui devido, um montante igual ao imposto de renda pago na Alemanha.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ADHERBAL STURARO**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: **NELSON MALLMANN, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e REMIS ALMEIDA ESTOL.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784
RECURSO Nº. : 03.278
RECORRENTE : ADHERBAL STURARO

RELATÓRIO

Através da Notificação de Lançamento de fls. 09 exige-se do contribuinte o imposto suplementar em montante equivalente a 9.315,72 UFIR e acréscimos legais cabíveis em face da alteração do valor tributável recebido de pessoa jurídica de 28.675,90 UFIR para 73.253,01 UFIR, conforme informações expedidas pela fonte pagadora Robert Bosch Ltda., CGC 45.990.181/0001-89 (fls. 56).

Em sua defesa inicial de fls. 01/02, instruída com a documentação de fls. 3/10 e 61/63, alega o contribuinte, em síntese:

-durante o ano de 1992 trabalhou, no País, nos meses de janeiro, fevereiro e dezembro, percebendo um rendimento em UFIR de 19.984,15 UFIR;

- estagiou na Alemanha no período de março a novembro de 1992, tendo seus rendimentos sido tributados naquele País, à luz do Acordo de bitributação existente entre o Brasil e Alemanha;

- conforme art. 15, item 2, alínea "a" do referido acordo, o rendimento percebido por residente no Brasil que permaneça mais de 183 dias na Alemanha, somente naquele Estado serão tributados;

- tem em andamento declaração de IR junto ao governo alemão, nos termos do citado acordo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

-entende estar em situação regular junto à SRF e requer o cancelamento da exigência.

A autoridade de singelo grau mantém o lançamento sob os seguintes fundamentos a seguir sintetizados:

- o contribuinte, que esteve ausente no exterior, percebeu rendimentos de fonte situada no Brasil, consoante informações da própria pessoa jurídica (fls. 53/54), sendo tais rendimentos passíveis de tributação como os de residentes no Brasil durante os doze primeiros meses, conforme legislação que rege a matéria e clara instrução constante à página 8 do manual para preenchimento da declaração de ajuste - IRPF/93;

- são cumulativas as condições estabelecidas nas alíneas "a", "b" e "c" do item 2 do artigo 15 do acordo de bitributação Brasil/Alemanha, não bastando apenas ser cumprida a condição da primeira alínea;

- transcreve o item 4 da Portaria MF 01/86, reporta-se à pergunta 183 do "Perguntas e Respostas do IRPF/1993" e, ainda, transcrevendo a ementa do Acórdão 104-3.864, conclui ser procedente a exigência conforme argumentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

"São tributáveis no Brasil os rendimentos percebidos de fonte no país, mormente quando o afastamento do contribuinte no exterior foi por prazo inferior a doze meses e sem ânimo definitivo."

Ciente dessa decisão em 01.08.94 (fls. 069), dela recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes, protocolizando a peça recursal de fls. 70/73, instruída com cópia da documentação de fls. 74/77, em 10.08.94.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

Como razões recursais, alega o recorrente, em síntese:

- a questão central é se as pessoas que permanecem por mais de 183 dias em país com o qual o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação devem ser aqui ou lá tributados;

- a decisão baseia-se em situação em que o país não possui acordo para evitar a bitributação com o Brasil, não sendo aplicável, pois, ao caso, a legislação interna;

- conforme determina o artigo 100 do CTN, os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha e, portanto, a legislação citada na decisão administrativa é submissa aos tratados internacionais;

- transcrevendo trechos do acordo firmado entre o Brasil e Alemanha para evitar a dupla tributação, afirma o recorrente ter atendido às condições das alíneas “a”, “b” e “c” do item 2 do artigo 15 do referido acordo internacional e, permanecendo mais de 183 dias naquele País, já teria recolhido o imposto que ali era devido e que a persistência na cobrança do imposto no Brasil poderá caracterizar infração penal fiscal prevista no artigo 316 do Código Penal Brasileiro;

- solicita, finalmente, que se torne insubsistente o lançamento, reformando-se a decisão administrativa singular.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

VOTO

CONSELHEIRA LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, RELATORA

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Afirma o contribuinte em sua defesa de fls. 1 que “Por questões profissionais estagiei na Alemanha durante o período de março a novembro de 1992, tendo os meus rendimentos sido tributados naquele País, à luz do Acordo de Bitributação entre o Brasil e Alemanha.”

Por sua vez, em seu recurso de fls. 70, argumenta que a “questão central é se as pessoas que permanecem por mais de 183 dias, em países que possuem acordo com o Brasil, para evitar a dupla tributação, devem ser tributados aqui ou lá.” (destaque do original).

Sobre esse prisma, passarei à análise de mérito.

Razão assiste ao contribuinte ao afirmar que, por força do artigo 100 do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das convenções internacionais.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional estatui em seu artigo 98 que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

Pelo Decreto nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976, foi promulgado o Acordo para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital entre o Brasil e a República Federal da Alemanha

Referindo-se às PROFISSÕES DEPENDENTES, dispõe o artigo XV da referida

Convenção:

“1. Com ressalva das disposições dos Artigos XVI, XVIII, XIX, XX e XXI, os salários, ordenados e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante receber em razão de um emprego serão tributáveis somente nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado. (Grifou-se).

2. Não obstante as disposições do parágrafo 1, as remunerações que um residente de um Estado Contratante receber em função de um emprego exercido no outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado se:

- a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias do ano fiscal considerado; e
- b) as remunerações forem pagas por um empregador ou em nome de um empregador, que não seja residente do outro Estado; e
- c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa que o empregador tiver no outro Estado.”

Há de se destacar, ainda, o item 4 do Artigo XXIV - MÉTODOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO, constante do referido Acordo, *in verbis*:

“Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições do presente Acordo, sejam tributáveis na República Federal da Alemanha o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto sobre a renda da pessoa, um montante igual ao imposto sobre a renda pago na República Federal da Alemanha.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

Sobre o assunto, é de se destacar Alberto Xavier, que em seu livro “Direito Tributário Internacional do Brasil” assim se manifestou:

“Em matéria de profissões dependentes, as Convenções internacionais - seguindo o art. 15 da Convenção Modelo da OCDE - elegeram o local do respectivo exercício, isto é, da fonte dos rendimentos, como elemento de conexão atributivo do poder de tributar.

Se o emprego é exercido no Estado da residência do empregado nenhum problema se suscita; se, porém, é exercido noutro Estado, importa proceder à repartição dos poderes de tributar potencialmente interessados na situação.

Ainda nesta hipótese, a regra é de que o poder de tributar pertence ao Estado onde a atividade é exercida, abrindo-se apenas exceção quanto às “atividades temporárias”, caso em que o Estado de residência tem um poder exclusivo se se verificarem *cumulativamente* os seguintes três requisitos: (a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias do ano fiscal considerado; (b) ...”

Vê-se, pois, que a primeira parte do parágrafo 1 do artigo XV do Acordo Brasil-Alemanha é cristalina. Abrange a situação em que o emprego é exercido no Estado de residência do empregado, sendo de competência exclusiva para tributar o Estado de residência.

Já a parte final desse mesmo parágrafo 1 estabelece a competência cumulativa de ambos os Estados contratantes quando a pessoa residente num Estado contratante exercer emprego em caráter permanente no outro Estado contratante (da fonte). Nesse caso, o Estado de residência aplica o “método para eliminar a dupla tributação” previsto no artigo XXIV.

O parágrafo 2 do Acordo, no qual o contribuinte afirma se enquadrar, contempla a situação de emprego temporário, em que o Estado da residência tem o poder exclusivo de tributar se ocorrerem *cumulativamente* os três requisitos mencionados nas alíneas “a” a “c”.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

Considerando que o recorrente afirma ter permanecido na Alemanha em um período superior a 183 dias no ano fiscal, o Brasil perde a exclusividade de tributar, podendo também a Alemanha exigir o tributo devido. Isso significa que o rendimento é tributável no Brasil e na Alemanha, aplicando-se, então, ao caso, o artigo XXIV do Acordo, ou seja, o

residente no Brasil recebendo rendimentos que pelo Acordo sejam tributáveis na Alemanha poderá deduzir do imposto aqui devido um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Alemanha, utilizando-se do método para eliminar a dupla tributação.

Considerando que o contribuinte, no caso, não perdeu a condição de residente no País, os rendimentos recebidos do exterior sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório, por força do artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, e na declaração anual compensa o imposto pago a esse título bem como o imposto pago na Alemanha, observado a legislação que rege a matéria.]

Por oportuno, é de se esclarecer ao contribuinte que foi baixado o Parecer Normativo COSIT nº 03, de 01.09.95, que embora se refira a Acordo firmado entre o Brasil/Japão, aplica-se ao caso o entendimento ali manifesto.

Assim, vislumbro correta a exigência firmada na Notificação de fls. uma vez reconhecido ser o rendimento também tributável no Brasil.

Ademais, é de se frisar não restar comprovado nos autos que o contribuinte tenha recebido rendimentos de fontes situadas na Alemanha. Pelos documentos que instruem os autos o salário era depositado pela fonte pagadora brasileira Robert Bosch Limitada na conta bancária do contribuinte no Brasil (fls. 10).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980/013.199/93-49
ACÓRDÃO Nº. : 104-12.784

Ainda é de se ressaltar que as cópias da documentação constante às fls. 77, juntadas por ocasião do recurso provam tão somente a remessa de divisas do Brasil para a Alemanha, ou seja, corrobora ainda mais que os rendimentos eram aqui percebidos e remetidos àquele País. Tanto assim que a própria fonte pagadora informou um valor pago em montante superior ao informado pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos.

Em face do exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 1995.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO