



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.005919/2001-35
Recurso nº 179.647 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.858 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente NOBUO NAYA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998, 2000

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RECURSOS DEPOSITADOS EM CONTAS SITUADAS NO EXTERIOR. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE PARTE DESTES RECURSOS SE DESTINAVA À PESSOA JURÍDICA. PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Havendo, *in casu*, a comprovação de que o contribuinte detinha recursos depositados em contas situadas no exterior, posteriormente transferidos para o Brasil, e, mais ainda, não tendo o contribuinte logrado comprovar que a integralidade dos recursos se destinava à pessoa jurídica situada no Brasil, é cabível a tributação efetuada pela fiscalização no que atine à diferença entre os recursos transferidos para o Brasil, e aqueles efetivamente repassados para a referida pessoa jurídica.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DUPLICIDADE DE RESIDÊNCIAS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO INTERNA DO BRASIL E DO JAPÃO (*DUAL RESIDENCE*). AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADO DE CLÁUSULAS DE DESEMPATE (*TIE-BREAKER RULES*). CONFLITO DE RESIDÊNCIAS QUE, NOS TERMOS DO ART. 4(2), DEVERIA SER SOLUCIONADO POR PROCEDIMENTO AMIGÁVEL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ACORDO.

Sendo certo que as legislações dos Estados contratantes, a saber, Brasil e Japão, aplicadas em consonância com o artigo 4º do acordo de bitributação celebrado, qualificam o contribuinte como residente, caberia a instauração de procedimento amigável para, nos termos do acordo, solucionar o impasse, permitindo a alocação dos recursos de acordo com as espécies de rendimentos previstas no tratado (conceitos-quadros). Inexistindo mútuo entendimento entre as Partes, pois, não há fundamento para a compensação do imposto recolhido no Japão.

AD ARGUMENTANDUM. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE, DE QUE OS VALORES TRANSFERIDOS PARA O BRASIL SÃO OS MESMOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO NO JAPÃO, E, IGUALMENTE, QUE REFERIDOS VALORES FORAM RECOLHIDOS NESTE PAÍS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM O IRPF, *IN CASU*.

Inexistindo, igualmente, nos autos, prova (i) de que os valores declarados ao Fisco japonês são os mesmos considerados na apuração da omissão de rendimentos no Brasil, e (ii) que referido montante foi tributado naquele país, incabível a compensação com o tributo devido no Brasil.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DEMONSTRATIVO DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL.

A impugnação ao demonstrativo da evolução patrimonial deve ser amparada em provas, não bastando meras alegações do contribuinte no sentido de que a fiscalização não considerou determinados valores, tanto na origem dos recursos, como nos dispêndios.

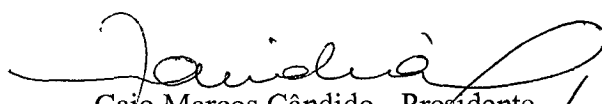
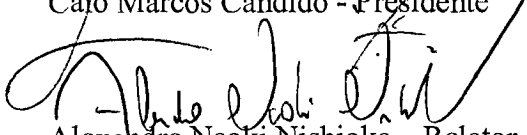
MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir os valores cobrados a título da multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido que negava provimento ao recurso em relação à multa isolada aplicada concomitantemente.


Caio Marcos Cândido - Presidente

Alexandre Naoki Nishioka - Relator

EDITADO EM: 18 MAR 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Odmir Fernandes, Gonçalo Bonet Allage, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 20 de outubro de 2008 (fls. 549/554) contra o acórdão de fls. 533/539, do qual o Recorrente teve ciência em 03 de outubro de 2008 (fl. 548), proferido pela 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 498/500, lavrado em 13 de novembro de 2001 (ciência em 22 de novembro de 2001), em virtude de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, acréscimo patrimonial a descoberto e falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão, verificados nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997, 1999

RENDIMENTOS OMITIDOS. Restando comprovada nos autos a percepção de rendimentos não devidamente declarados pelo interessado, a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício do imposto de renda sobre a parcela de rendimentos omitidos e excluir a parcela dos rendimentos tributáveis já declarados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. O acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE. É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê-leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, porquanto são multas aplicáveis sobre bases de cálculo distintas e penalizam infrações diferentes.

MULTA ISOLADA. PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. Aplica-se a penalidade menos severa estabelecida em legislação posterior à prevista na lei vigente ao tempo da autuação.

Lançamento Procedente em Parte” (fl. 533).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 549/554, em que praticamente repete os argumentos contidos em sua impugnação de fls. 503/509.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se de auto de infração lavrado contra o ora Recorrente visando à cobrança de imposto de renda incidente sobre (i) rendimentos decorrentes de transferências recebidas de fontes no exterior, nos anos-calendário de 1996 e 1997; (ii) acréscimo patrimonial a descoberto, relativo aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999; e, por fim, (iii) ausência de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, nos anos-calendário de 1996 e 1997.

Aduz o Recorrente, no que toca à apuração de infração decorrente de rendimentos recebidos do exterior, em breve síntese, que (i) não há qualquer base legal para tributação como omissão de rendimentos das diferenças constatadas nas transferências patrimoniais do Recorrente do Japão para o Brasil; (ii) os valores considerados como rendimentos omitidos no país foram oferecidos, igualmente, à tributação no Japão à alíquota de 23,70%, em 1996, razão pela qual o Fisco brasileiro apenas poderia cobrar o restante, isto é, 1,30% do valor apurado, e à alíquota de 32,84%, em 1997, de maneira que não haveria tributo a ser cobrado no Brasil, neste período.

No que atine, por sua vez, ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 1996, alega que (i) deveriam ser considerados, nos dispêndios decorrentes de cheques emitidos cuja destinação não foi comprovada, os gastos com (a) manutenção de bens móveis e imóveis, (b) cinco quotas no valor de R\$ 5.674,48, e (c) o dinheiro em espécie declarado pelo contribuinte no ano de 1996, sob pena de cobrança dúplice de tributo; (ii) não teriam sido considerados, como origem de recursos, os valores de R\$ 116.355,98, recebidos em decorrência das transferências oriundas do exterior. Quanto ao ano-calendário de 1997, por sua vez, sustenta o Recorrente que deveriam ter sido inseridos nos valores dos cheques emitidos (dispêndios) os gastos com bens móveis e imóveis, supostamente pagos com os mesmos títulos de crédito, e, igualmente, teria havido o mesmo equívoco de deixar de considerar como origem de recursos os montantes recebidos do exterior e apurados como omissão de rendimentos.

No que concerne ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 1999, limita-se o Recorrente a afirmar que já teria transferido a sua residência para o Japão, razão pela qual descabida a cobrança de tributo no País.

Por derradeiro, requer o contribuinte a desconsideração da multa isolada, tendo em vista que teria sido cobrada cumulativamente com a multa de ofício, aplicada no mesmo período.

Em virtude da extensão do arrazoadado do Recorrente, oportuno analisar cada argumento de forma separada, a fim de que possam ser tratados, integralmente, todos os pontos suscitados.

(I) Omissão de rendimentos decorrentes de transferências de recursos do Japão para o Brasil

(I.1) Da alegação de ausência de fundamento para a tributação das diferenças apuradas nas transferências patrimoniais

Inicialmente, no que tange à alegação de ausência de fundamento legal para a tributação, como omissão de rendimentos, dos valores transferidos de contas-correntes detidas no Japão, pelo contribuinte, para o Brasil, relativamente aos serviços prestados de agenciamento e manutenção de estagiários junto aos clubes de futebol brasileiros, entendendo não assistir razão ao Recorrente.

Com efeito, como se sabe, o imposto sobre a renda, no ordenamento jurídico brasileiro, obedece ao princípio da tributação em bases mundiais, também designado pela doutrina como *worldwide income taxation*, de tal sorte que todo e qualquer rendimento percebido por residentes nacionais, em qualquer parte do globo, deve ser considerado para a apuração da base de cálculo do referido imposto. A este respeito, pois, oportuno trazer à baila o quanto disposto pelos artigos 3º, §4º, da Lei n.º 7.713/88 e 25 da Lei n.º 9.249/95, *in verbis*:

Lei n.º 7.713/88:

“Art. 3º. (...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

Lei n.º 9.249/95:

“Art. 25. **Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas** correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.”

Nesse sentido, portanto, os residentes brasileiros, assim entendidos, igualmente, os estrangeiros portadores de visto permanente, tal como estatuído pelo art. 18 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), são considerados contribuintes e, destarte, têm a sua renda mundial tributada no País a partir da data de ingresso. Confira-se:

“Art. 18. As pessoas físicas portadoras de visto permanente que, no curso do ano-calendário, transferirem residência para o território nacional e, nesse mesmo ano, iniciarem a percepção de rendimentos tributáveis de acordo com a legislação em vigor, estão sujeitas ao imposto, como residentes ou domiciliadas no País em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada, observado o disposto no § 2º do art. 2º (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 61, e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 12).”

No presente caso, percebe-se, dos documentos acostados aos autos, que o ora Recorrente detinha visto permanente no Brasil até o ano de 2001 (fl. 61), isto é, encontrava-se na posição de residente no país e, portanto, sujeito à tributação (“*subject to tax*”) no período de ocorrência dos fatos geradores, havendo apresentado, inclusive, as declarações de rendimentos relativas aos períodos em referência (fls. 153/174). Assim, tratando-se de contribuinte do imposto de renda, deveria o Recorrente, ao elaborar a sua declaração anual, ter informado a existência de saldos bancários em contas de sua titularidade no exterior, valores estes que, conquanto já integrados ao seu patrimônio, não estariam sujeitos à tributação do imposto de renda, conforme se extrai da própria dicção do dispositivo colacionado.



A este respeito, aliás, a Instrução Normativa n.º 73/1998, consolidando o regramento existente à época, dispôs expressamente a respeito da indicação dos valores em contas-correntes detidas no exterior, cumprindo trazer à baila o quanto estabelecido por seus artigos 7º e 8º, *in verbis*:

“Art. 7º Na Declaração de Ajuste Anual será aplicada a tabela progressiva anual, sendo permitidas todas as deduções previstas na legislação tributária, desde que incorridas a partir da aquisição da condição de residente no Brasil, obedecidos os limites legais.

Art. 8º Na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual a que se refere o artigo anterior devem ser relacionados na coluna "Situação em 31/12 do Ano Anterior", pormenorizadamente, os bens móveis, imóveis, direitos e obrigações que, no País e no exterior, constituíam o patrimônio da pessoa física e o de seus dependentes na data em que se caracterizou a condição de residente no Brasil.

(...)

§ 2º A pessoa física que passar à condição de residente no País e que não tenha tido essa condição anteriormente **deverá declarar os bens e direitos situados no exterior pelos seus valores de aquisição, convertidos em moeda nacional pela cotação cambial de venda da moeda em que o bem foi adquirido fixada pelo Banco Central do Brasil para a data da aquisição e atualizados até 31 de dezembro de 1995 com base na Tabela constante do Anexo I.**

(...)

§ 5º **Os saldos dos depósitos mantidos em bancos no exterior, assim como as dívidas e ônus reais assumidos no exterior, deverão ser relacionados em reais**, utilizando-se, para a conversão do valor em moeda estrangeira, as cotações cambiais de compra fixada pelo Banco Central do Brasil para o dia em que se caracterizar a condição de residente no Brasil.

§ 6º O tratamento previsto no § 3º aplica-se, se for o caso, aos depósitos mantidos em bancos no exterior, bem assim às dívidas e ônus reais assumidos no exterior.” (grifou-se).

Por esta razão curial, portanto, não havendo, nas declarações do Recorrente, qualquer indicação da existência de valores depositados em contas-correntes detidas no exterior, a simples comprovação, por parte do Fisco, da transferência de recursos detidos pelo contribuinte no exterior já configuraria, de *per se*, hipótese de omissão de rendimentos (cópias dos fechamentos de câmbio às fls. 386/394).

No caso vertente, no entanto, havendo entendido a autoridade fiscalizadora, por ocasião da lavratura do auto de infração, que parte dos valores transferidos para o Brasil pelo contribuinte seriam destinados à Associação Nipo Brasileira de Intercâmbio Futebolístico de Jovens, com o declarado intuito de cobrir as despesas de manutenção dos estagiários, houve por bem considerar que apenas haveria omissão de rendimentos no tocante à diferença apurada entre as transferências de recursos do exterior e o montante repassado à referida associação, razão pela qual escoreito o procedimento realizado pelo Fisco.

(I.2) Da aplicação do acordo para evitar a dupla tributação celebrado pelo Brasil com o Japão

No que se refere à alegação do Recorrente de que apenas seria cabível a tributação de parcela dos valores transferidos pelo contribuinte, em virtude da aplicação dos dispositivos inseridos no acordo para evitar a bitributação celebrado entre Brasil e Japão, entendo, igualmente, que não merece guarida a assertiva do Recorrente.

Nesse sentido, consoante se extrai da lição de Gerd Willi Rothmann, os acordos internacionais para evitar a dupla tributação *“representam um sistema de concessões fiscais, baseado na reciprocidade”*, cuja finalidade precípua *“consiste em eliminar ou atenuar a bitributação internacional”* (ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978, pp. 148-149).

Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, como se extrai do trecho trazido à baila, representam limitações às competências tributárias dos Estados que deles fazem parte, consistindo, pois, verdadeira delimitação, sob o prisma externo, da soberania dos países. Exatamente por isso, assim, Klaus Vogel, no âmbito do direito comparado, assevera que *“os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não”* (apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna*. In: SOARES, Guido Fernando Silva (et. al.) (org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585).

De acordo com este breve intróito, portanto, verifica-se que os tratados de bitributação não criam quaisquer direitos ou obrigações para os contribuintes, cingindo-se, destarte, a delinear os limites de atuação da legislação interna em situações abrangidas pelos referidos acordos internacionais.

Vale frisar, por derradeiro, que a celebração das convenções internacionais em matéria de imposto de renda, tanto no que atine ao modelo elaborado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), como, igualmente, no que toca àquele elaborado pela Organização das Nações Unidas (“ONU”), funda-se, conforme preleciona Paulo Roberto Andrade, na *“prévia identificação de quem seja a fonte e quem seja a residência”*, requerendo, pois, *“a identificação de, necessariamente, um único país como residência do contribuinte”* (ANDRADE, Paulo Roberto. *Dupla residência de empresas: repercussões e soluções no âmbito da CM-OCDE*. In: COSTA, Alcides Jorge (et. al.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 256-272).

Nesse sentido, os tratados contra a bitributação funcionam como autênticas normas de estrutura, isto é, buscam delinear a forma de aplicação de outras normas de direito interno dos Estados de acordo com a espécie de rendimento qualificada nos referidos acordos. Em breve síntese do exposto, convém trazer à baila a lição de Rodrigo Maito da Silveira:

“Considerando que os tratados contra a bitributação são normas sobre a aplicação de outras normas (as internas), eles acabam por limitar a aplicação do direito interno dos Estados contratantes, distribuindo tributação de situações internacionais, conforme espécies de rendimentos, para as quais se determina,

em cada caso, qual o Estado pode tributar o rendimento em questão, até que medida pode fazê-lo e em que termos um Estado contratante deve creditar o imposto do outro Estado no cálculo de seu próprio imposto.” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 158).

Com fulcro em tais premissas, verifica-se que, para fins de análise do presente caso, o Brasil efetivamente celebrou acordo de bitributação com o Japão, incorporado pela legislação interna por meio do Decreto n.º 61.899/67, posteriormente modificado pelo Decreto n.º 81.194/78, que corporificou protocolo celebrado entre os mesmos países no que atine à referida convenção internacional.

Visto, pois, que efetivamente existe acordo internacional abrangendo a situação em referência, cumpriria ao contribuinte qualificar, à luz do referido acordo e em consonância com as regras distributivas de competência nele previstas, os rendimentos recebidos por meio de transferências patrimoniais oriundas do Japão, com o fito de comprovar, destarte, que competiria ao Japão a tributação de tais rendimentos em consonância com o acordo internacional firmado entre ambos os Estados.

Sem ingressar, propriamente, na problemática atinente aos conflitos de qualificação possíveis, isto é, nas celeumas, segundo salienta Gerd Willi Rothmann, que *“nasce na interpretação e aplicação de uma convenção internacional, tendo por consequência novas hipóteses de bitributação”* (ROTHMANN, Gerd Willi. Problema de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Dialética), não há dúvidas de que, para aplicar corretamente o acordo, segundo aduz novamente Rodrigo Maito da Silveira, faz-se mister a *“caracterização de um conceito de direito interno no qual a situação da vida se subsume, em face do conceito jurídico utilizado no tratado”*, tanto no que tange ao item de rendimento dos acordos a ser considerado, que irá determinar o Estado competente para tributar, como a condição de residente ou não-residente de determinado ente (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Op. cit. p. 160).

No hipótese dos autos, o contribuinte não se preocupou em demonstrar, de forma cabal, a origem dos rendimentos transferidos do Japão para o Brasil, de maneira a classificá-lo de acordo com os itens de rendimentos trazidos no tratado Brasil/Japão, consoante se infere dos elementos acostados aos autos, limitando-se, desta sorte, a aduzir que os valores tributados no Japão, independentemente da natureza e qualificação dos rendimentos de acordo com o tratado deveriam ser deduzidos do imposto de renda pago no País.

Parece-me, no entanto, que, muito embora não haja documentos que comprovem especificamente a natureza dos rendimentos auferidos no Japão, submetidos à tributação neste País, trata-se de rendimentos decorrentes da prestação dos serviços de consultoria de futebol e intermediação entre atletas e clubes de futebol no Brasil para a celebração de contratos de estágio nestes últimos, como, inclusive, consta da declaração de rendimentos apresentada às autoridades japonesas, traduzida para o vernáculo nacional (vide fl. 377, p. ex.). Nesse sentido, pois, tratando-se de rendimento decorrente do exercício de atividade empresária, e não decorrente do exercício de profissão liberal, poderia tal rendimento ser qualificado como *“lucros das empresas”*, tal como previsto no art. 5º do acordo celebrado

entre Brasil e Japão, equivalente ao disposto pelo art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, cujo teor é o seguinte:

“Artigo 5. 1) Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”

Vale lembrar, neste esteio, que o conceito de *lucros de empresas*, previsto no artigo em comento, não se refere ao lucro líquido das pessoas jurídicas, como um exame leigo poderia denotar. Em verdade, como lembra Gerd Willi Rothmann em artigo destinado ao tema, “*o conceito de lucros do artigo 7º do acordo de bitributação do acordo Brasil-Alemanha [equivalente ao art. 5º do acordo Brasil-Japão] é, pois, um conceito próprio do acordo, não se confundindo com o conceito da legislação interna brasileira relativo ao lucro da pessoa jurídica*” (ROTHMANN, Gerd Willi. Problema da qualificação ... Op. cit.). Compreende referido dispositivo, portanto, à luz do acordo e com base nos Comentários da OCDE, considerados *soft law* na interpretação e aplicação dos acordos para evitar a bitributação que se fundamentam na referida Convenção-Modelo, todos os rendimentos auferidos na exploração de uma empresa, isto é, de uma atividade econômica prestada, ressalvados os rendimentos expressamente previstos na Convenção-Modelo de forma expressa, tais como dividendos, juros, royalties, dentre outros, o que abarcaria, pois, os rendimentos referidos *in casu*.

No entanto, ainda que se pudesse aplicar, *in casu*, o quanto disposto pelo artigo 5º do acordo Brasil-Japão, inspirado no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, fato é que referido dispositivo estabelece como competente para tributar tais rendimentos, de forma exclusiva, o Estado da residência do beneficiário do acordo, apenas atribuindo ao Estado da fonte os rendimentos imputáveis a estabelecimentos permanentes situados neste último.

Percebe-se, portanto, que, para a aplicação do referido dispositivo, como, aliás, de todos os demais relativos à atribuição de competência tributária, cumpre estabelecer qual é a residência do Recorrente para os fins do acordo Brasil-Japão.

Nesta esteira, vale frisar que a qualificação como residente, conforme aduz Alberto Xavier, “*pertence ao direito interno dos Estados interessados, a qual tem apenas por limite a natureza da conexão adotada, que deve ser o domicílio, a residência, a sede da direção ou qualquer outro critério de natureza análoga*” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 297). Este é o teor do artigo 3º, parágrafo primeiro do acordo Brasil-Japão (art. 4º da Convenção-Modelo da OCDE), cujo teor cumpre trazer à baila:

“Artigo 3. 1) Na presente Convenção a expressão **“residente num Estado Contratante” designa as pessoas que, por virtude da legislação dêsse Estado** estão aí sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga”(grifou-se).

Analisando-se, nesse sentido, o conceito de residência da legislação brasileira para os fins da tributação pelo imposto de renda, verifica-se que é considerado domicílio fiscal, à luz do art. 28 do RIR/99, no caso da pessoa física, a “*sua residência habitual, assim entendido o lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir a intenção de mantê-la*”. Além deste conceito basilar, indica Ana Cláudia Akie Utumi que

“também são consideradas residentes no Brasil as pessoas físicas estrangeiras que: (i) ingressem no Brasil com visto permanente, a partir da data do ingresso no País; (ii) ingressem no Brasil com visto temporário de trabalho (para trabalhar com vínculo empregatício); (iii) ingressem no Brasil com outros vistos temporários, se aqui permanecerem por prazo superior a 183 (cento e oitenta e três) dias, em um período de 12 (doze) meses” (UTUMI, Ana Cláudia Akie. O não-residente na legislação do imposto de renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional aplicado*, v. V. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 135).

No presente caso, como se viu, o Recorrente amolda-se ao conceito de residente brasileiro, eis que possuía, até o ano de 2001 (fl. 61), visto permanente para estadia no País, tendo, igualmente, ao longo deste período, imóveis para sua habitação e veículos, exercendo, também, atividade de cunho empresário no Brasil. Indubitavelmente, portanto, cumpria o Recorrente tanto os requisitos subjetivos, inferidos dos elementos trazidos aos autos, que consistem na intenção de permanecer no País, como, igualmente, aqueles objetivamente elencados pela legislação do imposto de renda.

No que toca à legislação japonesa, por sua vez, compulsando-se o documento intitulado “2009 Income Tax Guide for Foreigners” (Vide: http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2009/pdf/01_44.pdf, acesso em 15/10/2010), editado pela agência nacional de tributação do Japão, órgão oficial de arrecadação do governo japonês (*National Tax Agency*), verifica-se que este país estabelece três distintas classificações, a saber: (i) residentes japoneses, (ii) residentes não permanentes e, por fim, (iii) não residentes, que seriam todos aqueles que não se enquadrassem nas duas definições.

No que se refere aos residentes, dispõe a legislação que são aqueles indivíduos que possuam um domicílio ou residência no País por um ano ou mais, de maneira contínua, classificando-se, por sua vez, como residentes não-permanentes todos aqueles que, não possuindo nacionalidade japonesa, detenham residência no País por um período contínuo de cinco anos, ou intercalado no período de dez anos.

Ora, *in casu*, analisando-se os documentos trazidos aos autos, em especial no que se refere às declarações de imposto apresentadas ao fisco japonês, percebe-se que o Recorrente, além de nacional do Japão, de fato possuía residência na cidade de Shizuoka nos anos-calendário de 1995 a 1999 (fls. 371/384), de maneira que, à luz da legislação japonesa, igualmente se enquadra como residente no Japão para os fins do art. 3º, parágrafo 1º do acordo Brasil-Japão.

Corroborando o exposto, também, o fato de que, além de apresentar declaração do fisco japonês, o Recorrente recolheu ao governo japonês tributo designado “taxa de residência” (fl. 363), de modo que não restam dúvidas acerca da sua qualificação como residente no Japão.

Ora, se o Recorrente, à luz do direito interno de cada país, em consonância com o disposto no art. 3º, parágrafo 1º do acordo de bitributação, é qualificado como residente de ambos os Estados, não há, em princípio, forma de se aplicar, ainda que cabível à espécie, o disposto pelo artigo 5º do acordo (7º da Convenção-Modelo da OCDE), tendo em vista que os dois Estados, como residentes, se outorgariam o direito de tributar de acordo com o tratado.

De fato, consoante verberado linhas atrás, as convenções-modelo utilizadas para celebração dos acordos de bitributação, ao distribuir as competências entre os Estados contratantes, partem do princípio de que, para os fins da convenção, apenas um dos governos

poderia ser considerado como de residência das pessoas físicas e jurídicas. Neste exato sentido, pois, há, nos referidos acordos, via de regra, as chamadas *tie breaker rules*, isto é, as regras de desempate que objetivam delimitar qual dos Estados deve ser considerado de residência para os fins do acordo.

Neste sentido, cumpre trazer à baila a lição de Alberto Xavier, *in verbis*:

“A função das convenções neste domínio é, precisamente a de – partindo do pressuposto de uma dupla residência face aos critérios do direito interno – definir qual das duas residências prevalecerá para efeitos tributários, escolhendo uma (residência escolhida) em detrimento da outra (residência preterida).

O primeiro corolário desta regra consiste em que, no sistema convencional, a residência fiscal só pode ser uma (princípio da unicidade da residência), de tal modo que se em face dos critérios da Convenção, uma pessoa for considerada fiscalmente residente num Estado, passa a ser automaticamente “não residente” no outro, ainda que o estatuto de residente lhe seja atribuído pela lei interna deste último”(XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 298).

Na esteira da lição de Xavier, portanto, verifica-se que os acordos de bitributação, via de regra, contêm regras específicas, no caso de contribuintes pessoas físicas, para delimitação do Estado de sua residência, em consonância com o estatuído no parágrafo 2º do artigo 4º da Convenção-Modelo da OCDE, que culminam com a celebração de procedimentos amigáveis entre os Estados, nas hipóteses em que não se chegue a um denominador comum.

A respeito de tais regras, oportuna a lição de André Carvalho, *in verbis*:

“No caso das pessoas físicas, a dual residence é decidida a favor de um Estado Contratante segundo as normas do parágrafo primeiro do Artigo 4º, que contém diversos critérios de conexão subsidiária ou testes de desempate (preference rules) que devem ser aplicados em ordem serial. Ou seja, persistindo o empate em um teste, recorre-se ao seguinte, até o eventual “desempate” por intermédio de procedimento amigável: 1- Habitação permanente; 2- Centro de interesses vitais (relações pessoais e econômicas mais estreitas); 3- Moradia habitual (habitual abode); 4- Nacionalidade; e 5- Procedimento amigável.” (CARVALHO, André. O escopo subjetivo de aplicação dos acordos para evitar a dupla tributação: a residência. In: TÓRRES, Heleno Taveira. Direito tributário internacional aplicado, v. V. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 173-174).

Em que pese a existência, via de regra, de procedimentos prévios previstos pelos próprios tratados para definir a residência antes do recurso ao procedimento amigável, ou ao mútuo entendimento, verifica-se que o acordo celebrado entre Brasil e Japão apresenta uma inversão de critérios.

Com efeito, examinando-se o texto do artigo 3º, parágrafo 2º, equivalente ao famigerado artigo 4(2) da Convenção-Modelo da OCDE, apenas há a previsão de definição da

residência, em casos de duplicidade, por meio de mútuo entendimento entre as partes contratantes, é dizer, por procedimento amigável entre as autoridades de ambos os Estados. Nesse sentido, convém trazer a lume o texto do citado dispositivo legal, *in verbis*:

“Artigo 3. 2) Quando, pôr fôrça das disposições no parágrafo (1), uma pessoa fôr residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção” (grifou-se).

Nesse mesmo sentido, compulsando-se os termos da “Troca de notas (23/03/1976) e memorando de entendimentos” entre os Estados, verifica-se, de fato, que optaram por inverter a regra constante da Convenção-Modelo da OCDE, e mesmo da ONU, estabelecendo a necessidade *a priori* de submissão da questão ao mútuo entendimento, vertendo apenas em balizas para referida solução as regras de desempate, que deveriam nortear o entendimento das autoridades competentes. Confira-se:

“1. Com referência ao parágrafo 2 do Artigo 3 da Convenção:

Quando um indivíduo for residente em ambos os Estados Contratantes, a questão será resolvida por mútuo entendimento, observando-se as seguintes regras: a - será considerado residente no Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerado residente no Estado Contratante com o qual mantenha mais estreitos laços pessoais e econômicos (centro de interesses vitais); b- se o Estado Contratante no qual tenha seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente a sua disposição em qualquer um dos Estados Contratantes, será considerado residente no Estado Contratante no qual habitualmente permaneça; c - se habitualmente permanecer em ambos os Estados Contratantes ou em nenhum deles, será considerado residente no Estado Contratante do qual for um nacional; d - se for nacional de ambos Estados Contratantes ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão a questão por entendimento mútuo.”

Sendo certo, portanto, que eventuais conflitos acerca da existência de dupla residência devem ser submetidos, no caso específico do acordo Brasil-Japão, ao mútuo entendimento das autoridades competentes, verifica-se, desde já, que não compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tal mister. Aliás, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para fins argumentativos, convém salientar que inexitem, nos autos, elementos aptos a comprovar qual seria a residência do contribuinte para os fins do referido acordo, sendo esta, pois, mais uma razão para rechaçar o argumento ventilado pelo Recorrente.

Por todas as razões explicitadas, portanto, afigurando-se o Recorrente residente no Brasil e no Japão, à luz das legislações brasileira e japonesa, e, igualmente, de acordo com os termos do tratado, não há mecanismos para distribuir de maneira correta as competências conforme as espécies de rendimentos previstas no acordo de bitributação, nem para viabilizar a compensação do imposto pago, na forma do art. 22 do acordo Brasil-Japão, razão pela qual rejeito a alegação do Recorrente.

Por derradeiro, além de todo o exposto, cumpre verberar que não logrou o contribuinte comprovar, como acertadamente aduziu a Recorrida, (i) que os rendimentos tributados no Japão, discriminados às fls. 511/516, são exatamente os mesmos transferidos para o País e objeto de tributação no Brasil, e (ii) que os valores apresentados nas declarações ao

fisco japonês efetivamente foram recolhidos àquele Estado, de modo que não merecem prosperar suas alegações.

(II) Acréscimos patrimoniais a descoberto verificados nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999

No que atine, especificamente, aos acréscimos patrimoniais a descoberto, cumpre frisar, primeiramente, que não é a autoridade fazendária quem presume a omissão de receita, mas a própria lei. Trata-se, portanto, de presunção legal instituída pelo legislador ordinário na Lei Federal nº 7.713/88. Confira-se:

“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.**”

Em consonância com o preceito legal citado, o Regulamento do Imposto sobre a Renda, editado pelo Decreto nº 3.000/99, assim dispõe:

“Art. 55. São também tributáveis (...):

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva; (...).”

Com fundamento na presunção em referência, portanto, cabe ao Recorrente, uma vez demonstrado pela fiscalização um excesso de dispêndios em comparação com a origem dos recursos, a cabal demonstração da origem dos valores gastos, de tal sorte a afastar a prova erigida, pela própria legislação, em favor do Fisco.

Nesse sentido, no que toca ao ano-calendário de 1996, não logrou o contribuinte provar que parte dos cheques emitidos, sem comprovação de sua destinação, efetivamente se referiam aos gastos efetuados com a manutenção de bens móveis e imóveis, razão pela qual não merece guarida a assertiva de cobrança dúplice. Ainda a este respeito, igualmente, não foi acostada aos autos, pelo contribuinte, qualquer prova de que (i) os dispêndios efetuados com as quotas, no valor de R\$ 5.674,48, nos meses de agosto a dezembro (fl. 473), e (ii) relativos à declaração de manutenção de dinheiro em espécie ao final do ano-calendário, também seriam referentes aos cheques emitidos pelo contribuinte sem origem comprovada (fls. 464/466).

Vale frisar, igualmente, que nas planilhas de fls. 464/466 não há cheques coincidentes, ao menos em valores, com os demais dispêndios apurados pelo contribuinte (fl. 473), razão pela qual não prospera a assertiva de que estariam sendo cobrados valores em duplicidade.

Movendo-se para a análise do ocorrido no ano-calendário de 1997, por seu turno, podem ser extraídos equívocos idênticos de interpretação pelo contribuinte, na medida em que, havendo a inversão do ônus da prova em seu desfavor, operada pelo comando do art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88, cumpriria ao Recorrente demonstrar, especificamente, a

coincidência dos valores dos cheques, sem comprovação de origem, com os montantes gastos pelo mesmo contribuinte com a manutenção de bens móveis e imóveis.

Quanto à alegação de que não constariam, nos demonstrativos de variação patrimonial relativos aos anos-calendário de 1996 e 1997, os lançamentos referentes aos rendimentos considerados omitidos pelo contribuinte nas transferências de recursos do Japão, nos montantes, respectivamente, de R\$ 116.355,98 e R\$ 11.551,13, igualmente não merece guarida a alegação.

De fato, compulsando-se o demonstrativo de variação patrimonial do ano-calendário de 1996, verifica-se que todas as transferências, consideradas como omissão de rendimentos, foram registradas no quadro de origem de recursos, especificamente na rubrica designada “rendimentos omitidos”, nos meses de março, julho, agosto, setembro e dezembro. Do mesmo modo, no que tange ao ano-calendário de 1997, também foram registrados, no cômputo da origem dos recursos do contribuinte, os valores considerados omitidos nos meses de janeiro, fevereiro, março e maio, de maneira que não assiste razão ao Recorrente.

Por estas razões, pois, não logrou o Recorrente demonstrar a origem de referidos valores, não cumprindo com ônus que lhe competia. É esse, a propósito, o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em caso análogo:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais.

Recurso negado”

(Recurso Voluntário n.º 157640, Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª. Câmara, Relatora Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, j. em 29/05/2008).

Por derradeiro, no que concerne ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado ano-calendário de 1999, não assiste razão ao Recorrente quando afirma que os dispêndios apurados pela fiscalização *“não têm base legal porque o recorrente já tinha transferido a sua residência, em definitivo, para o Japão”* (fl. 553).

De fato, consoante asseverado linhas atrás, o contribuinte ainda era residente no país, com visto permanente válido, até o ano de 2001 (fl. 61), razão pela qual, não havendo apresentado o contribuinte a declaração de saída definitiva do País, em consonância com o estatuído pelo art. 16 do RIR/99, afigura-se descabida a sua argumentação.

(III) Da concomitância de multa isolada com a multa de ofício

Quanto à alegação de que seria incabível a cobrança concomitante das multas de ofício e isolada, por constituir tal prática um *bis in idem* punitivo, entendo que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque o artigo 44 da Lei n. 9.430/96, à época da lavratura do auto de infração, instituiu duas únicas multas de ofício, a de 75% (inciso I) e a qualificada de 150% (inciso II), estabelecendo o seu §1º, assim, formas excludentes de cobrança das referidas multas, “juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos” ou “isoladamente”, nas demais hipóteses, inclusive a do inciso III.

Não permitia mencionado artigo 44, portanto, em especial compulsando-se a legislação então vigente, a cobrança de duas multas concomitantes, a de ofício e a isolada, mesmo porque, como é cediço, a ausência de declaração de determinado rendimento na declaração de ajuste pressupõe, igualmente, a falta de sua tributação de maneira antecipada, o que significa dizer, por outro giro, que a falta de antecipação do recolhimento constitui *iter* procedimental necessário à ausência de oferecimento do respectivo valor na declaração de ajuste.

O entendimento ora esposado encontra supedâneo, inclusive, na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (Inciso III do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996) e da multa de ofício (Incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Recurso do Procurador nº. 106-131314, relatora Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, sessão de 15/06/2004)

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 153.562, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 23/04/2008)

“MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA- A multa isolada não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício, evitando-se a dupla penalidade para uma mesma infração.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 134.959, relator Conselheiro José Pereira do Nascimento, sessão de 13/05/2004)

“MULTA ISOLADA- MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.”

(1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 141.639, relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, sessão de 20/10/2004)

“MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO - Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no art. 44, parágrafo 1º, inciso III da Lei nº 9.430/96, com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência.”

(1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 137.200, relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, sessão de 13/05/2004)

Nesse sentido, sendo certo que os valores de R\$ 5.680,00 e de R\$ 5.674,00, transferidos do Japão para conta-corrente do Recorrente foram considerados rendimentos omitidos, por ocasião da lavratura do auto de infração ora combatido, e, destarte, tiveram sobre si imputada multa de ofício à proporção de 75% (fl. 499), afigura-se descabida a cobrança, em duplicidade, de multa isolada (fl. 500), razão pela qual entendo proceder, nesta parte, a irresignação do Recorrente.

(IV) Parte Dispositiva

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso, determinando, especificamente, a exclusão dos valores cobrados do contribuinte a título de multa isolada, eis que incabível a sua exigência em concomitância com a multa de ofício.



Alexandre Naoki Nishioka