



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



**Processo nº** 15586.720841/2014-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.928 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2023  
**Recorrente** MARIANO FERREIRA FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011, 2012, 2013

**COMUNICAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA. AUSÊNCIA.**

A intempestividade da comunicação de saída definitiva enseja a aplicação da sistemática da tributação de residentes ao longo dos 12 primeiros meses de ausência.

**IRPF. NATUREZA COMPLEXIVA. FATO GERADOR.**

O caráter complexivo do IRPF fixa o aperfeiçoamento do respectivo fato gerador no dia 31 de dezembro do ano-calendário sob apuração.

**IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS EM FONTE NO EXTERIOR. CARNÊ-LEÃO. APURAÇÃO MENSAL. VÍCIO FORMAL.**

A ausência de procedimento formal, prescrito na norma legal autorizativa do lançamento por omissão de rendimentos recebidos em fonte no exterior, implica em anulação, por vício formal, da parte do lançamento que trata da referida infração, razão pela qual igualmente insubsistente a multa aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento relativo aos rendimentos auferidos no exterior por nulidade por vício formal, vencidos os Conselheiros Christiano Rocha Pinheiro (relator), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly, que negavam provimento. O Conselheiro Martin da Silva Gesto declarava nulidade por vício material. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

|                   | Índice de Peças Processuais |            |               |                    |
|-------------------|-----------------------------|------------|---------------|--------------------|
| Documento         | Lançamento                  | Impugnação | DRJ - Acórdão | Recurso Voluntário |
| Localização (Fl.) | 958                         | 1001       | 1156          | 1182               |

Para registro, acompanha apenso os autos do processo nº 15586.720842/2014-29 que, em síntese, trata de representação fiscal para fins penais.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 12-81.770 da lavra da 21ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ07).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

## DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 891 a 902, referente aos exercícios 2011, 2012 e 2013, anos-calendário 2010, 2011 e 2012, no valor de R\$ 3.247.003,61 (três milhões, duzentos e quarenta e sete mil e três reais e sessenta e um centavos), sendo R\$ 1.274.958,70 de imposto, R\$ 281.905,25 de juros de mora (calculados até 03/2015), R\$ 1.250.081,97 de multa proporcional e R\$ 440.057,69 de multa exigida isoladamente.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, foram apuradas as seguintes infrações: Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior e Multa por Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão.

A ação fiscal está descrita no Relatório de Constatação de Infração Fiscal de fls. 848 a 890.

Em apertada síntese, a infração Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica decorreu de valores recebidos por meio de pessoa jurídica intermediária, correspondentes à exploração do direito de uso e imagem. Entendeu a Fiscalização que o direito de imagem trata-se de direito personalíssimo e, assim sendo, o beneficiário do pagamento decorrente da sua exploração é a pessoa física, independentemente de intermediação feita por pessoa jurídica.

Considerando ainda que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para rendimentos decorrentes do exercício individual profissional, concluiu que os rendimentos auferidos pelo fiscalizado devem ser tributados na declaração de pessoa física.

Em relação à infração Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior, afirma a Fiscalização que, de acordo com o § 2º, do Artigo 42, da Lei nº 9.430/96, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira cuja origem houver sido comprovada e que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Assim, e considerando as provas encaminhadas pelo fiscalizado durante o procedimento fiscal, os créditos efetuados em suas contas bancárias demonstrados nas tabelas de fls. 878/879 foram considerados de origem comprovada, tendo em vista que, comprovadamente provenientes de rendimentos recebidos de fontes no exterior.

A documentação apresentada pelo contribuinte, como, por exemplo, os demonstrativos emitidos pelo Clube F. C. Girondins de Bordeaux, da França, bem como os respectivos créditos e débitos em conta-corrente junto ao IC IBERBANCO BORDEAUX, na França, comprovam as remessas recebidas no Brasil, no banco Santander S/A e Bradesco S/A, às fls. 784/840, e não deixam dúvidas de que esses depósitos decorrem de rendimentos recebidos de fontes no exterior (Clube F. C. Girondins de Bordeaux).

A multa isolada por falta de recolhimento mensal do IRPF a título de carnê leão foi lançada nos termos do art. 44, §1º, inciso III, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Foi lavrada ainda Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada por meio do processo administrativo nº 15586.720842/2014-29.

Cientificado do Auto de Infração em 13/03/2015 (extrato à fl. 912), o contribuinte apresentou, em 14/04/2015, a impugnação de fls. 922 a 933, na qual alega, em síntese:

- procedeu ao parcelamento da exigência fiscal no que concerne aos valores do IRPF referentes às operações tributáveis realizadas no Brasil (item 001 do AI), sendo que o DARF recolhido segue em anexo;
- no tocante aos valores recebidos no exterior, registra que o imposto de renda foi devidamente recolhido aos cofres franceses, uma vez que se encontra estabelecido na França desde janeiro de 2012, de forma que qualquer exigência fiscal brasileira no que concerne a renda auferida decorrente de sua contratação pelo clube de futebol francês é indevida e ilegal;
- é atleta profissional de futebol, sendo que firmou contrato com F.C. Girondins de Bordeaux em dezembro de 2011, o qual foi homologado pela Comissão Jurídica de Liga de Futebol da França em 11/01/2012, sendo que a partir de tal data o referido contrato passou a ter efetivamente validade jurídica;
- ocorre que alguns lapsos foram cometidos no que diz respeito às informações que foram passadas para a Receita Federal do Brasil, mais precisamente no tocante à data de saída definitiva do Impugnante do país;
- destaca inicialmente que no dia 29/12/2011 chegou na França para acompanhar a finalização dos trâmites contratuais com o seu futuro contratante, sendo que com a homologação do contrato, no dia 11/01/2012, passou a ser oficialmente contratado do clube francês de futebol, de modo que sua saída definitiva e efetiva do país se deu justamente nessa data, uma vez que por força contratual não voltaria a residir no Brasil, tanto é que, respeitando a legislação pertinente, no dia 30/04/2013 comunicou sua saída definitiva do Brasil;
- passou a ser contratado do clube francês de futebol no mês de janeiro de 2012, ou seja, no início do referido ano-calendário, de modo que toda renda auferida por ele em

decorrência de seu contrato de trabalho já era passível de tributação no exterior e não no Brasil;

- não há que se cogitar que a saída definitiva do Impugnante do país se deu no dia 27/12/2012 (final do ano), uma vez que ele já estava há 11 meses antes de tal data residindo na França e cumprindo o contrato firmado e homologado pelo clube francês de futebol no dia 11/01/2012;

- as datas de 27/11/2011 e 27/12/2012 que foram inadvertidamente informadas como sendo as de saída do Impugnante do país não espelham a realidade dos fatos, pois como visto a homologação do contrato de trabalho ocorreu somente no dia 11/01/2012, de forma que a sua condição de não residente operou-se efetivamente a partir desta última data e foi ratificada pela entrega da Declaração de Saída Definitiva no dia 30/04/2013;

- atuando como atleta profissional de futebol na França obteve, no ano de 2012, rendimentos tributáveis totais no valor de EU 2.057.546 (dois milhões, cinquenta e sete mil, quinhentos e quarenta e seis euros), os quais foram declarados e tributados na forma prevista em legislação daquele país;

- tais rendimentos tiveram a cobrança de imposto diferida para pagamento nos três anos seguintes, amparado pelo *article 100 bis* que modificou a *Lou n° 94 – 1162 de 20/12/1994 (art. 23 JORF – 30/12/1994)*, cujo inteiro teor, devidamente traduzido, segue anexo à impugnação;

- conforme se verifica na autuação fiscal, a RFB está exigindo do Impugnante o recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Física tendo por base o valor que já foi objeto de tributação na França, ou seja, está bi-tributando o Impugnante, o que é ilegal e fere o Acordo Internacional firmado entre Brasil e França;

- com o objetivo de evitar a bi-tributação, bem como prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimentos entre Brasil e França, foi promulgada a Convenção entre os referidos Estados, representada pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972;

- dispõe a Convenção que o domicílio fiscal da pessoa residente de um Estado Contratante estará sujeita a imposto nesse Estado, ou seja, o sujeito ativo detentor do sujeito subjetivo de cobrar tributo sobre os rendimentos percebidos será o Estado em que o sujeito passivo tenha seu domicílio fiscal;

- também, o artigo XVII dispõe que os rendimentos obtidos pelos desportistas serão tributáveis no Estado Contratante em que suas atividades (desportivas) forem exercidas;

- logo, tendo o Impugnante se instalado oficialmente na França em 11/01/2012, passou a residir e, conseqüentemente, ter o seu domicílio fiscal naquele País;

- por conta disso não há que se falar em falta de pagamento do imposto sobre rendimentos oriundos de fontes no exterior, vez que o sujeito ativo na relação jurídica é a França e não o Brasil, como quer o Fisco;

- portanto é fácil concluir que os itens 002 e 003 do Auto de Infração são indevidos sendo que não há que se falar em omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior e muito menos em multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão;

- a multa aplicada isoladamente por falta de recolhimento do carnê leão não pode prosperar;

- o art. 44 da Lei nº 9.430 cuida de norma sancionatória que se destina a punir infração por falta de pagamento ou pagamento a menor;

- a referida multa isolada é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada, ou seja, imposto não recolhido;

- o mesmo ocorre com a multa de ofício que segue o lançamento referente à integralidade ou diferença do tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário;

- sendo assim, há identidade quanto ao critério pessoal e critério material da regra matriz de incidência tributária de ambas as normas sancionatórias, posto que ambas dizem respeito ao contribuinte e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento do tributo devido;

- logo, havendo a identidade entre critérios pessoais e materiais, tem-se que há uma mutilação da regra matriz de incidência tributária, posto que não é possível cumular multa de ofício e multa isolada decorrente do mesmo fato, qual seja, omissão de rendimentos recebidos do exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão;

- isso significaria penalizar o impugnante duas vezes;
- a impossibilidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada já é matéria vastamente discutida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do qual junta precedentes;
- por fim, pede que os itens 002 e 003 do Auto de Infração sejam cancelados, porque restou demonstrado que não há que se falar em omissão de receitas recebidas do exterior, uma vez que a tributação foi levada a efeito no País em que o Impugnante está cumprindo o seu contrato de trabalho, conforme previsto no artigo XVII do Decreto nº 70.506/72, de forma que não há que se falar também em falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ07 decidiu por maioria de votos dar parcial provimento a impugnação e, assim, manter as seguintes parcelas: i) imposto de renda de R\$ 883,141,46 (ano-calendário 2012) e consequente multa de ofício (75%); ii) multa isolada de R\$ 437.409,85 (03/2012, 04/2012, 08/2012 e 11/2012); e iii) imposto de renda de R\$ 150.981,19 (ano-calendário 2010), acrescido de R\$ 202.112,93 (ano-calendário 2011), de R\$ 38.713,13 (ano-calendário 2012) e consequentes multas de ofício (150%) e juros moratórios. Segue ementa do acórdão.

#### DRJ ACORDÃO – EMENTA

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

**Exercício: 2011, 2012, 2013**

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.**

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo às matérias não impugnadas, na forma do art. 17 do Decreto 70.235/72.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR.**

São tributáveis os rendimentos recebidos por pessoa física no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. ERRO DE CÁLCULO.**

Tendo em vista o erro de cálculo quando da apuração da multa isolada por falta de pagamento mensal de Imposto de Renda sobre rendimentos recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), deve ser revisto o lançamento, para fins de correta quantificação do valor devido.

**MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.**

Apurando-se omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento do carnê-leão, é pertinente a multa exigida sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente..

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carrou em síntese os seguintes fundamentos.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

### DA DECISÃO RECORRIDA

Que o lançamento é nulo porque o Fisco utilizou como fato gerador a transferência internacional de crédito, em substituição ao efetivo recebimento dos rendimentos, como amolda o art. 16 da IN SRF nº 208/2002;

Que o mero lapso no preenchimento da Declaração de Saída Definitiva não é suficiente para infirmar os documentos apresentados que comprovam a não residência no país;

Que o lançamento criaria novo fato gerador para o IRPF, uma vez que tributou a transferência posterior para o Brasil, dos recursos recebidos pelo recorrente;

Que o princípio contido no brocardo latino "*pas de nullité grief*" é insuficiente para sustentar o lançamento dada a nulidade trazida pela inovação do critério material de incidência; e

Que o recorrente deixou de residir no Brasil desde 11/01/2012;

### DOS FATOS E DO DIREITO

Que o recorrente é atleta profissional de futebol e firmou contrato com o F. C. Girondins de Bordeaux em dezembro de 2011, o qual foi homologado pela Comissão Jurídica de Liga de Futebol da França em 11/01/2012;

Que houveram lapsos no tocante a data de saída definitiva do país;

Que a partir de janeiro de 2012 toda renda auferida pelo recorrente em decorrência do contrato de trabalho já era passível de tributação no exterior e não no Brasil;

Que não se pode cogitar em saída definitiva somente em 27/12/2012, data que marca o transcurso de 11 meses de transferência para o futebol francês;

Que as datas 27/11/2011 e 27/12/2012 foram inadvertidamente informadas como saída do país, o que não espelha a realidade dos fatos;

Que em 2012 o recorrente auferiu o montante total de € 2.057.546, cifra completamente declarada e tributada na forma prevista pela legislação francesa;

Que tais rendimentos tiveram a cobrança de imposto diferida para pagamento nos 03 (três) anos seguintes, amparado pelo *article* 100 bis que

modificou a *Lei nº94 — 1162* de 29/12/1994 (art. 23 JORF — 30/12/1994);

Que ao cabo de três anos, o recorrente pagou € 803.379 distribuídos em três parcelas anuais, cada uma no valor de € 267.793 (quitação em 30/10/2013, 30/07/2012 e outra em 2015);

Que o recorrente está amparado pela Convenção entre Brasil e França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, promulgada pelo Decreto nº 70.506/1972;

Que os artigos IV e XVII de dita convenção atribuiriam ao Estado francês a competência ativa para cobrança do imposto em questão;

Que, de acordo com os artigos citados, uma vez que a pessoa resida e também exerça atividades desportivas na França, os seus rendimentos tributáveis serão devidos ao Estado do domicílio fiscal;

Que o imposto pelos itens 0002 e 0003 do Auto de Infração afronta os termos da Convenção bilateral firmada entre Brasil e França;

#### DA CONCOMITÂNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Que o recorrente foi penalizado pelo não recolhimento do imposto devido, bem como pela ausência do recolhimento mensal (Carnê-Leão), através da multa de ofício e da multa isolada, respectivamente;

Que a multa isolada é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada, ou seja, imposto não recolhido;

Que, da mesma maneira, a multa de ofício segue o lançamento referente à integralidade ou diferença do tributo frustrado pelo contribuinte, ao final do ano-calendário;

Que a identidade entre critérios pessoais e materiais mutilaria a regra matriz de incidência tributária, uma vez que as multas isolada e de ofício decorreriam do mesmo fato, qual seja, a omissão de rendimentos do exterior e a falta de recolhimento do IRPF mensal;

Que ambas as penalidades decorrem do descumprimento da obrigação principal, razão pela qual é pleiteada a exclusão da multa isolada.

#### DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, pede o ora Recorrente que o presente Recurso Voluntário seja recebido e processado uma vez que é tempestivo.

Pede ainda que uma nova decisão seja proferida para os fins de:

- a) Inicialmente acatar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, uma vez que resta devidamente caracterizada e corroborada pela decisão do Relator da Impugnação inicial;
- b) dar **INTEGRAL PROVIMENTO** a este Recurso e consequentemente **CANCELAR** o Auto de Infração, uma vez que restou demonstrado desde a defesa inicial, que não há que se falar em omissão de receitas recebidas do exterior, uma vez que a tributação foi levada a efeito no País em que o Recorrente está cumprindo o seu contrato de trabalho,

conforme previsto no artigo XVII do Decreto nº 70.506f72, de forma que não há que se falar também em falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê lêo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

### ADMISSIBILIDADE

#### TEMPESTIVIDADE E PRESSUPOSTOS

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 20/06/2016, conforme Aviso de Recebimento (fl. 1180). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 15/07/2016 (fl. 1182), é considerado tempestivo ademais de preencher os pressupostos legais de admissibilidade.

### MATÉRIA CONHECIDA

#### DA COMUNICAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA

Dos autos, depreende-se que o recorrente incorreu no enquadramento inscrito no art. 16 do então vigente Decreto nº 3.000/1999 (RIR) por falta de comunicação de saída definitiva.

*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).*

*(...)*

*§ 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).*

Mesmo que os fatos denotem a efetiva saída do contribuinte, dispõe a norma que o lapso comunicativo evoca a tributação de rendimentos na qualidade de residente ao longo dos primeiros doze meses.

Como visto, embora o recorrente alegue que tenha se instalado na França efetivamente em 11/01/2012, por motivo de contratação desportiva; fato é que não se verificou a

tempestiva formalização da ciência por parte do Fisco. Segue descrição contida no relatório fiscal (fl. 933).

Apesar dos documentos apresentados pelo contribuinte, cabe esclarecer que a Pessoa Física residente no Brasil que se retirar em caráter permanente do território nacional deverá apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País. Se a saída ocorreu após 01/01/2010, a pessoa física deveria ter apresentado a Comunicação de Saída Definitiva do País a partir da data da saída até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente e a Declaração de Saída Definitiva deveria ter sido entregue até o último dia útil do mês de abril do ano seguinte ao evento (IN RFB nº 1.008/2010, arts. 1º e 2º). Ocorre que, a Declaração de Saída Definitiva do País, foi entregue somente em 30/04/2013 – ND 08/48.515.314 – e registra a data de 27/12/2012 como caracterização da condição de não residente.

Diante disto, assertiva a tributação levada a cabo com base na sistemática de residentes até o encerramento do ano-calendário 2012.

#### DO FATO GERADOR

Parte da contenda está assentada no alcance do fato gerador do imposto, em especial na possibilidade de acolhimento das transferências internacionais pelo critério material de disponibilidade da renda.

Com amparo no entendimento esposado pelo voto vencido da decisão de piso, a defesa pleiteia a nulidade do lançamento por vício material na configuração da hipótese de incidência tributária.

Para elucidar o tema, deve-se tomar em conta o teor da Súmula CARF nº 38. Conquanto se refira à omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários, o citado dispositivo amolda a compreensão mais assertiva acerca do fato gerador do IRPF.

*O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.*

Revela-se, pois, o caráter complexivo do imposto. Segundo o entendimento consolidado, não são os fatos econômicos pulverizados ao longo do ano-calendário, tomados individualmente, que tem o condão de deflagrar a contagem do prazo decadencial. De outra forma, tal efeito é observado no encerramento do exercício, quando o computo total de rendimentos assinala a matéria sujeita ao ajuste e, por conseguinte, a tributação.

Neste sentido, com razão o voto vencedor prolatado pela DRJ07 (fl.1166).

Assim, considerando que o imposto de renda é um tributo de natureza complexa, cujo fato gerador inicia-se em 1º de janeiro e completa-se apenas no dia 31 de dezembro de cada ano, ou, no caso dos autos em 27/12/2012 (caracterização da condição de não residente), e os fatos foram devidamente descritos e permitiram ao Impugnante o conhecimento pleno da motivação do Lançamento, sem dar margem a dúvidas quanto à matéria tida como infringida, não há que se cogitar da improcedência do lançamento.

(...)

Contudo, entende-se que o critério adotado pelo fisco não provocou qualquer distorção no cálculo do imposto suplementar, haja vista que os rendimentos omitidos são acrescidos

aos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual; haja vista que o fato gerador do imposto de renda de pessoa física é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, ou seja, que se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível.

(...)

Assim, uma vez que a fiscalização deixou registrado em seu relatório, fl. 877, último parágrafo, que *a documentação apresentada ao fisco federal, como, por exemplo, os demonstrativos emitidos pelo Clube F. C. Girondins de Bordeaux, da França, bem como os respectivos créditos e débitos em conta-corrente junto ao IC IBERBANCO BORDEAUX, na França, comprovam as remessas recebidas no Brasil, no banco Santander S/A e Bradesco S/A, às fls. 784/840, e não deixam dúvidas de que esses depósitos decorrem de rendimentos recebidos de fontes no exterior (Clube F. C. Girondins de Bordeaux)*, conclui-se que o que está sendo materialmente tributado no Auto de Infração são os rendimentos auferidos no exterior.

De igual maneira, para fins de lançamento do IRPF não se pode restringir a definição do respectivo fato gerador, para concebê-lo como se fosse resultado de fenômenos estanques percebidos ao longo do ano-calendário. No caso posto, ademais das transferências, estão comprovados os pagamentos recebidos de fonte no exterior e correspondente nexos com aquelas, o que dá materialidade ao lançamento.

A ideia é apropriar a característica dinâmica do tributo, marcada pela projeção no tempo da ação de auferir renda, que culmina com o encontro de contas do fato gerador promovido pelo ajuste anual. Em linha com a Súmula CARF nº 38, segue acórdão proferido pela Câmara Superior deste Conselho.

CSRF – 2ª Turma - ACÓRDÃO 9202-002.438

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRIBUTO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL DA DIRPF. DECADÊNCIA MENSAL. NÃO APLICABILIDADE. FATO GERADOR COMPLEXIVO. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. De conformidade com a jurisprudência consolidada neste Colegiado, tratando-se de tributo sujeito ao ajuste anual na DIRPF, ainda que submetidas a antecipações mensais no decorrer do período, o fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, exigido a partir da omissão de rendimentos é complexivo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, contando-se o prazo decadencial para constituição do crédito tributário a partir daquela data.

Neste diapasão, é correto reconhecer que a transferência de recursos ao Brasil se apresenta como uma evidência da renda subtraída do fisco, esta também devidamente comprovada. Como tal, irretocável é o seu computo para fins correção do ajuste anual.

Sendo assim, dada a natureza do fato gerador do IRPF acima descrita, não assiste razão à defesa no presente tópico.

DA CONVENÇÃO BILATERAL – DECRETO Nº 70.506/1972

Em outra construção argumentativa, a defesa procura atribuir exclusividade à República Francesa no que cinge a competência ativa para cobrança do tributo, com fundamento na Convenção Bilateral promulgada por meio do Decreto nº 70.506/1972. Assim, o pagamento

de tributos na França, em função de contratação ali ultimada, inibiria as ambições fiscais do Brasil.

Dispõe o art. XVII da Convenção Bilateral para Evitar a Dupla Tributação que no caso de artistas e desportistas, as rendas serão tributadas pelo Estado contratante, à margem do domicílio fiscal do beneficiário. Por seu turno, o art. XXII apresenta o mecanismo para evitar a dupla tributação.

*ARTIGO XVII*

*Não obstante as disposições dos artigos XIV e XV, os rendimentos obtidos pelos profissionais de espetáculos, tais como artistas de teatro, de cinema, de rádio ou de televisão e os músicos, bem como os desportistas, pelo exercício de suas atividades pessoais, nessa qualidade, serão tributáveis no Estado contratante em que essas atividades forem exercidas.*

*ARTIGO XXII*

*A dupla tributação será evitada da seguinte forma:*

*1. No caso do Brasil: Quando um residente do Brasil perceber rendimentos, que em conformidade com sua legislação interna, forem tributáveis no Brasil e esses rendimentos forem tributados na França em conformidade com as disposições da presente Convenção, o Brasil concederá na aplicação de seu imposto um crédito tributário equivalente ao imposto pago na França.*

*Todavia, a importância equivalente a esse crédito não poderá exceder fração de imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.*

Em outras palavras, preservado o adimplemento das obrigações acessórias cabíveis no Estado par, de origem, na hipótese de artistas e desportistas as receitas tributárias competem ao Estado contratante em que tais atividades forem exercidas.

Todavia, isto não quer dizer que a tributação é exclusiva. No caso dos residentes que auferem renda no Estado parceiro, o procedimento prevê que ditas rendas devem ser contempladas nos pertinentes controles fiscais, incluídas as declarações e a antecipação mensal (carnê-leão).

Logo, os rendimentos em tela servem para composição da base tributária alçada ao ajuste anual; ao passo que os recolhimentos promovidos no Estado parceiro, no caso a França, igualmente devem ser aceitos na modalidade de crédito. Em consonância está o voto vencido na DRJ07 (fl. 1162) que, pelo menos neste ponto, não contradiz o vencedor.

*No entanto, o artigo XVIII, apenas autoriza a França a tributar os rendimentos em questão, mas não impede o Brasil de fazê-lo, uma vez que sua condição de residente no país permaneceu.*

*(...)*

*Na forma acima, quando um rendimento for tributável no Brasil e esse rendimento for tributável na França em conformidade com a convenção, o Brasil concederá na aplicação de seu imposto um crédito tributário equivalente ao imposto pago na França.*

Pelo exposto, depreende-se que a Convenção Bilateral não é suficiente para afastar as obrigações acessórias estabelecidas pelo Estado brasileiro, notadamente pelo fato de que os direitos dos contribuintes são assegurados pela admissibilidade de créditos por ocasião do ajuste anual. Vide o que dispunha o RIR naquela ocasião vigente.

*Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que :*

*I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou*

*(...)*

*§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.*

Portanto, não acolho os fundamentos postos.

#### DA CONCOMITÂNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Outra razão carreada pela defesa diz respeito a impossibilidade de sobreposição das multas de ofício e isolada, previstas para os casos de lançamento promovido pela autoridade fiscal e de omissão dos recolhimentos mensais (Carnê-Leão), respectivamente.

Trata-se de sanções preconizadas pelos art. 44, I e II da Lei nº 9.430/1996, cuja aplicação concomitante foi referendada pela Súmula CARF nº 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%).*

Ao tempo em que se reconhece a cumulatividade de sanções, é necessário verificar os requisitos para exigência do recolhimento mensal obrigatório. Com efeito, caracterizado o contexto de pagamento de fonte no exterior a pessoa física residente no Brasil, como abordado acima, é imperativa a norma do art. 8º da Lei nº 7.713/1988; cuja inobservância, por sua vez, atrai o teor do art. 44, II, a da Lei nº 9.430/1996. Cogente, pois, a sistemática do carnê-leão no contexto em análise.

#### LEI Nº 7.713/1988

*Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.*

#### LEI Nº 9.430/1996

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

*(...)*

*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;*

Portanto, em atenção ao entendimento fixado por este Conselho, não assiste razão ao recorrente neste tópico.

## ▪ Conclusão

Baseado no exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro

## Voto Vencedor

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Redatora Designada

Peço vênia ao em. Relator e demais pares que o acompanham para apresentar respeitosa divergência no que toca a autuação por motivo de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, bem como a multa aplicada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Em suas razões recursais aponta que, a despeito de a DRJ “constat[ar] a falha cometida pelo Fusco no tocante à tributação da transferência de créditos para o Brasil, inadvertidamente a supera destacando (...) ‘que o critério adotado pelo fisco não provocou qualquer distorção no cálculo do imposto complementar.’”

De início, mister aclarar que mesmo que o recorrente tenha se mudado para a França em 11/01/2012, como alega, a Declaração de Saída Definitiva do País foi entregue em 30/04/2013, registrando a data de 27/12/2012 como marco da condição de não residente. Dessa forma, os rendimentos recebidos até tal data, inclusive no exterior, devem ser tributados no Brasil.

Entretanto, o art. 16 da Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2002, determina que “os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, **transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.**” Clara, portanto, a determinação de que são tributados os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País. Assim, o que se tributa são os recebimentos dos rendimentos, mensalmente percebidos, e não a transferência posterior dos recursos para o Brasil, conforme ultimado no caso em espécie. Assim, considerando que as transferências dos recursos para o Brasil, objeto do lançamento, sequer são fatos geradores do imposto de renda, o lançamento não pode subsistir e, por conseguinte, a sanção aplicada.

Calha ainda pontuar

que a fiscalização detinha as informações necessárias para apurar corretamente o imposto de renda recebido no exterior, uma vez que o contribuinte, em atendimento a intimação fiscal, não só informou quais seriam aqueles rendimentos, totalizando 1.840.198,82 Euros, com valor e data dos respectivos recebimentos (resposta de fl. 811), como juntou o contrato de trabalho com o clube francês (fl. 786), extrato de conta corrente na França em que constam os

respectivos créditos (fl. 790) e os respectivos comprovantes de pagamento emitidos pelo clube francês (a partir da fl. 815). Conclui-se que deveriam ser objeto de tributação os rendimentos recebidos mensalmente pelo contribuinte na França decorrentes do seu contrato de trabalho. – *vide* voto vencido às f. 1.060.

Não se desconhece ser tarefa espinhosa a definição do cariz da mácula – se formal ou material – no caso concreto. Transcrevo, por oportuno, a ementa de alguns julgados deste eg. Conselho que enfrentaram árida temática:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Data do fato gerador: 17/02/2017

**NULIDADE. ATO DE IMPOSIÇÃO DE MULTA. MOTIVO. AUSÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.**

O vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato administrativo, enquanto o vício material decorre de problemas relativos ao próprio conteúdo do ato.

Impõe-se a nulidade do ato administrativo diante da inexistência de motivo, verificada quando a matéria de fato ou de direito que lhe serve de fundamento é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

No caso, a matéria de fato descrita no auto de infração não encontra correspondência no dispositivo legal que prevê a infração apontada, restando caracterizado vício material do ato administrativo de imposição de multa.

**VÍCIO MATERIAL OU FORMAL. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ALTERAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA. POSSIBILIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. INOCORRÊNCIA.**

A natureza do vício do ato administrativo discutido trata-se de matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador, independentemente de alegação das partes. Dessa forma, a alteração efetuada pelo CARF no motivo da nulidade do ato administrativo de imposição de multa (vício material) em relação àquele utilizado na decisão recorrida (vício formal) não configura reformatio in pejus para a recorrente (Fazenda Nacional).

Recurso de Ofício negado

Crédito Tributário exonerado. (**CARF**. Acórdão nº 3402-006.774)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 09/09/2008

**SUBORDINAÇÃO NÃO COMPROVADA LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. OFENSA AO ART. 142 DO CTN.**

Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessárias a plena compreensão dos fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento de ofensa ao art. 142 do CTN, declarandose nula a parte do lançamento, que veio desprovida de provas que demonstrem o acerto das conclusões da

fiscalização para considerar como incidentes, in casu, as contribuições previdenciárias. (CARF. Acórdão nº 9202-007.972)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexo causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material. No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa. (CARF. Acórdão nº 1201-003.014)

Vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são de cariz material, intrínsecos ao próprio lançamento. Por óbvio, a determinação da origem e da base de cálculo, com a consequente indicação do montante a ser recolhido a título de tributo integra o conteúdo material da relação jurídico-tributária. Tais elementos foram, a meu aviso, escorreitamente observados pela autoridade fiscalizadora. O que macula o lançamento, portanto, é vício de natureza formal, no tocante ao equívoco perpetrado quando da tributação dos valores transferidos para o Brasil, e não aqueles percebidos mensalmente no exterior pelo recorrente.

Ante o exposto, renovadas as vênias, **dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento relativo aos rendimentos auferidos no exterior por nulidade por vício formal.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira