



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

Processo nº 19647.012427/2005-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.486 – 1ª Turma Especial
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRPF
Recorrente MILTON KLEIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES DO EXTERIOR. NÃO-RESIDENTE.

Se a pessoa física beneficiária revestir a qualidade de não-residente, os rendimentos por ela recebidos, de fonte do exterior, não estarão sujeitos à tributação no Brasil.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Ewan Teles Aguiar, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em

20/05/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 21/05/2014 por TANIA MARA PASCHOALIN

SCHOALIN

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão de primeira instância (fls. 596/598 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, de fls. 06 a 13, relativamente aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, para exigência do imposto de renda da pessoa física no valor de R\$ 105.871,38, acrescido da multa de ofício de R\$ 79.403,52, e juros de mora de R\$ 64.512,92, calculados até 30/11/2005, e a multa exigida isoladamente no valor de R\$ 137.222,66, totalizando a exigência do crédito tributário de R\$ 387.010,48.

2. Conforme se verifica as fls. 08 a 13, o Auto de Infração foi decorrente de:

- Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior;*
- Multas isoladas exigidas pela falta de recolhimento do IRPF devido, a título de carnê-leão.*

3. Cientificado do Auto de Infração, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 470 a 480, argumentando, em síntese, que:

3.1. preliminarmente, houve nulidades no auto de infração;

3.1.1. os auditores-fiscais que constavam como autorizados para efetuar a fiscalização não foram os mesmos que efeturaram a lavratura do auto de infração. Apesar de terem ocorrido alterações autorizadas pelo Delegado da Receita Federal, tais modificações não foram informadas ao sujeito passivo, pelo que não merece prosperar a cobrança da Secretaria da Receita Federal e é nulo o auto de infração;

3.1.2. o auto de infração pretere o direito de defesa do contribuinte, pois da análise do Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, constante do auto de infração, não se sabe como a Receita Federal apurou as bases dos tributos e multas ali cobrados, não havendo sequer indicação oficial do valor de câmbio utilizado, visto se tratar de valores em moeda estrangeira;

3.1.3. os valores e as bases de calculo apuradas pela fiscalização não possuem qualquer relação com os valores devidos, sendo difícil identificar a origem de cada valor cobrado, o que acarreta o cerceamento do direito de defesa. A descrição dos fatos não permite a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, já que não se sabe como os valores foram apurados;

3.1.4. Transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca de nulidades em função de atos e termos lavrados por pessoa incompetente e por cerceamento ao direito de defesa;

3.2. não prospera o argumento da Receita Federal de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, pois, no período

abrangido pela fiscalização, já se encontrava na condição de não-residente no Brasil;

3.2.1. "anteriormente ao ano de 1999 adquiriu a condição de não-residente no país, nos termos do art. 97 do Decreto-lei nº 5.844/1943 e artigo 17 da Lei nº 3.470/1958, visto que obteve o green-card (certificado de residência) nos Estados Unidos da América em meados de 1990, não ocorrendo qualquer fator superveniente que alterasse tal situação nos anos que se seguiram";

3.2.2. apesar de não ter cumprido obrigações acessórias tais como a entrega de Declaração de Saída Definitiva do País e ter informado tal condição as fontes pagadoras, o fato é que pela legislação brasileira já era considerado não-residente no país;

3.2.3. os auditores-fiscais não trouxeram aos autos comprovação de que o impugnante não ficou mais de doze meses fora do país;

3.2.4. se o defendente já era considerado como não-residente àquela época, não possuía e nem possui qualquer obrigação de informar suas movimentações financeiras e patrimoniais ocorridas no exterior. Transcreve ementas de processos de consultas à SRRF 7ª Região e à SRRF 8ª Região acerca da saída definitiva do país e condição de não-residente, e conclui ser não-residente no Brasil e que, por isso, não está obrigado a tributar no Brasil seus rendimentos percebidos no exterior;

3.3. há inexistência de obrigação de pagamento de multa isolada;

3.3.1. "apenas por amor ao debate, ainda que fosse devido imposto sobre rendimentos auferidos no exterior, não há que se falar em recolhimento de multas isoladas pela falta de recolhimento de imposto via carnê-leão";

3.3.2. não se aplicam ao defendente as regras do art. 957, parágrafo único, III, e 106, do RIR/1999, por ser considerado não-residente no país;

3.3.3. mesmo que fosse, todos os rendimentos percebidos nos Estados Unidos da América não se enquadram nas hipóteses dos dispositivos mencionados, que transcreve;

3.3.4. ainda que fosse considerado residente no país, tendo omitido rendimentos percebidos no exterior, não poderia haver a incidência de multa isolada, pois as duas multas cobradas no auto de infração possuem a mesma base de cálculo, constituindo-se, assim, em confisco e bis in idem punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e não repetição da sanção tributária. Transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuinte acerca da matéria;

3.4. alega a improcedência total do auto de infração e requer que a RFB e a Procuradoria da Fazenda Nacional se abstenham de efetuar cobranças administrativas e judiciais e de inscrever o

nome do contribuinte no CADIN e impedir a emissão de certidões negativas de débitos, enquanto o auto de infração estiver sendo discutido;

3.5. protesta pela juntada posterior de documentos e a produção de todos os meios de provas admitidos em direito, em especial a prova pericial;

3.6. informa a mudança de seu domicílio para a Rua do Loreto, nº 65, apto. 1701, Jaboatão dos Guararapes - PE, CEP 54.420-004.

O lançamento foi julgado procedente em parte por intermédio do acórdão de fls. 594/612 deste processo digital, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE FONTES NO EXTERIOR.

Os rendimentos tributáveis de fontes no exterior estão sujeitos ao pagamento de carnê-leão e devem ser informados na declaração de ajuste do contribuinte, constituindo-se em omissão a ausência de tal informação.

CARNÊ-LEÃO. OMISSÃO. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE.

Incide a multa de ofício isolada sobre o não recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão.

MULTA ISOLADA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Assim, a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão lançada em 75% deve ser reduzida para 50% em função das mudanças ocorridas na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade do procedimento fiscal mesmo que haja eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

Antes da lavratura do auto de infração, não há que se falar em violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência e perícia, quando forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador e quando deixarem de conter os requisitos estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/07/2008 (fl. 617), o Interessado interpôs, em 22/08/2008, o recurso de fls. 623/650, acompanhado dos documentos de fls. 651/835. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

PRELIMINARES

DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO DE 1999

- Conforme determina o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que o prazo decadencial é contado em conformidade com o artigo 173 do mesmo diploma legal.

- No presente caso, não se imputa ao Recorrente a prática de dolo, fraude ou simulação, tendo, inclusive, sido aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, de maneira que se aplica, ao caso concreto, o prazo decadencial previsto no § 4º do artigo 150 do CTN.

- O fato gerador do imposto de renda é complexo anual, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, data em relação à qual será apurada a tributação definitiva do exercício, devendo ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN.

- O prazo constante no artigo 150, § 4º do CTN aplica-se independentemente do pagamento prévio do tributo apurado. Isto porque a homologação a que se reporta o *caput* do artigo 150 refere-se à atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, e não ao pagamento efetuado pelo mesmo.

- No caso em exame, o auto de infração somente foi lavrado em 13.12.2005, quando já ocorrera a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos rendimentos recebidos no ano-calendário de 1999.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO

- A omissão de rendimentos objeto do presente lançamento foi apurada com base na Declaração de Rendimentos apresentada pelo Recorrente ao Fisco dos Estados Unidos da América e sua divergência com as Declarações de Ajuste Anual apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

- A autoridade administrativa, *"por não dispor dos valores mensais recebidos pelo contribuinte"*, considerou como receita omitida os rendimentos anuais declarados no exterior, e, para apurar o correspondente fato gerador mensal do imposto de renda, rateou o montante anual em 12 meses, sem qualquer previsão legal para tanto; isto sem dispor de qualquer outro elemento de prova ou mesmo indício de qual era a renda mensal do Recorrente.

- No presente caso, a autoridade fiscal, sob a justificativa de *"não dispor dos valores mensais recebidos nem da data do efetivo recebimento"*, procedeu ao rateio, ao longo de 12 meses, das receitas declaradas pelo Recorrente e sua esposa no exterior, de forma arbitrária e unilateral, sem nenhum respaldo legal.

- De acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.713/1988, o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, e não rateado proporcionalmente durante os meses do ano-calendário, ao arbítrio da autoridade lançadora, sem nenhuma prova de que aqueles valores tenham sido recebidos nos meses indicados pela autoridade fiscal.

- O critério adotado pela fiscalização, além de carecer de fundamento legal, impossibilita a defesa do Recorrente, na medida em que, por exemplo, caso apresentasse

comprovante de rendimentos auferidos em dezembro do ano-calendário, esses não seriam suficientes para comprovar o rendimento imputado, pela autoridade fiscal, ao mês de janeiro, em manifesto prejuízo ao direito de defesa.

- A própria autoridade fiscal reconhece que as Declarações de Rendimentos no exterior, relativas ao período fiscalizado, foram apresentadas em conjunto pelo Recorrente e sua esposa, e que as declarações apresentadas no Brasil não foram em conjunto. Não obstante, sem qualquer fundamento legal ou fático e com amparo em meras suposições, imputou a totalidade dos rendimentos declarados em conjunto no exterior ao Recorrente.

- Em decorrência, o lançamento padece de vício material, por ofensa ao artigo 142 do CTN, haja vista que o auto de infração não individualizou os sujeitos passivos da obrigação tributária nem a base de cálculo do tributo supostamente devido, não sendo possível a atribuição, de ofício, do montante declarado no exterior ao Recorrente. Nesse sentido, o Conselho de Contribuintes já pacificou o entendimento quanto à nulidade do lançamento sem a correta individualização dos valores que serviram de base para a autuação.

- Assim, considerando o erro na construção do lançamento, pela ausência de individualização dos valores auferidos no exterior pelo Recorrente e apuração da base de cálculo mediante o rateio, em bases mensais, dos rendimentos anuais declarados no exterior, sem previsão legal, assim como diante da ausência de intimação do cônjuge do Recorrente para comprovar os valores por ela recebidos e declarados conjuntamente no exterior, o presente lançamento é nulo de pleno direito, por ofensa ao artigo 142 do CTN.

- Não bastassem as apontadas ilegalidades do procedimento adotado pela autoridade lançadora, a Fiscalização, ao transferir os valores declarados no exterior de forma consolidada ao término do ano-calendário, proporcionalmente aos demais meses anteriores do ano-base, onerou, indevidamente, o Recorrente, já que acarretou a incidência dos juros à taxa Selic a partir da data do "vencimento" atribuído ao tributo, segundo o rateio procedido. Deve, assim, ser cancelada a exigência fiscal correspondente, por vício material na construção do lançamento.

MÉRITO

CONDIÇÃO DE NÃO-RESIDENTE

- Preencheu, equivocadamente, Declarações de Ajuste Anual como se residente no Brasil fosse. Mudou-se definitivamente para o exterior em 1987, em razão de oportunidades de trabalho surgidas nos Estados Unidos, conforme correspondência de sua empregadora (DOC. 01-A), que é indicada na página 9 de seu passaporte (DOC. 01-B). Concretizadas as oportunidades, decidiu continuar residindo naquele País, mantendo patrimônio no Brasil, permanecendo nos Estados Unidos até hoje.

- Os documentos acostados aos autos por ocasião da fiscalização e da impugnação, se interpretados corretamente, são suficientes para comprovar a residência do Recorrente no exterior. Nada obstante, junta novos documentos comprobatórios de sua residência nos Estados Unidos desde 1987.

- Ainda no ano de 1987, obteve o visto de trabalho H1, indicado em cópia de seu passaporte brasileiro (DOC. 01-B). Logo depois, em 09.03.1988, obteve, em seu favor, a

expedição do cartão de residente estrangeiro (o "*Green Card*"), lhe autorizando a lá residir em caráter permanente (DOC. 01-C).

- Em seguida, em 03.06.1988, já constava, em seu passaporte, a indicação de que ele já havia cumprido os requisitos para a obtenção do *Green Card*, como se confere nas páginas 11 e 17 do mesmo passaporte (DOC. 01-D).

- Em 15.04.1994 seu título de eleitor indicava a sua residência nos Estados Unidos da América (DOC. 01-E).

- A autorização para permanecer trabalhando nos Estados Unidos da América não é automática, tampouco universal. O visto conferido ao Recorrente tratava-se de visto de trabalho (DOC. 02), da categoria H1 (Pessoas a trabalho), isto ainda em janeiro de 1988.

- Passados quase 13 anos após a obtenção do *Green Card*, pleiteou, em 15.06.2001, e obteve, em 12.12.2001, a cidadania americana perante o Serviço de Cidadania e Imigração dos Estados Unidos. Para tanto, submeteu-se aos exames, incluindo entrevistas e investigação de vida pregressa (DOC. 03-A). Seu certificado de naturalização foi emitido em 19.12.2001 (DOC. 03-B) e seu passaporte americano em 28.01.2002 (DOC. 03-C).

- O imigrante que pretende obter cidadania norte-americana, para lá poder viver definitivamente, deverá cumprir variados requisitos, entre eles haver residido nos Estados Unidos da América nos cinco anos anteriores ao ano do pedido de cidadania.

- Assim, se em 19.12.2001 obteve a cidadania norte-americana, isto somente foi possível porque residia nos Estados Unidos há mais de cinco anos. E, por óbvio, não podia, neste mesmo período, estar residindo no Brasil.

- O Departamento de Segurança Nacional dos Estados Unidos realiza o controle de residência em território americano. Por solicitação do Recorrente, lhe foi entregue, em 20.09.2007, pela via postal, CD contendo relatório da sua residência naquele país, o qual foi encaminhado ao endereço comercial do Interessado na Flórida (DOC. 04-B).

- A residência do Recorrente no exterior foi reconhecida pela própria autoridade brasileira, conforme consta da página 06 do passaporte brasileiro expedido pelo Consulado Brasileiro em Miami, em 13.06.2003 (DOC. 05-A), em substituição ao passaporte brasileiro vencido, também emitido pelo mesmo Consulado Brasileiro, em 17.06.1998 (DOC. 05-B), com validade para o período de 17.06.1998 a 16.06.2003 (que compreende o período do presente lançamento), em que resta expressamente consignado que (página 6) o novo passaporte foi: "... *concedido em substituição ao passaporte número CJ 378038, expedido em 17.06.1998, pelo ConsBras - Miami - FL, o qual foi restituído ao interessado para fins de comprovação de residência no exterior*".

- Dada a sua autorização para residir permanentemente nos Estados Unidos da América, o Recorrente, desde a sua chegada como profissional naquele País, em 1987, passou a contribuir ao chamado *Social Security*, ou seja, a Previdência Pública Norte Americana. Isto está devidamente comprovado no extrato de contribuições em anexo (DOC. 06), traduzido por tradutor juramentado, onde, em sua fl. 03, constam os valores globais, por ano de contribuição, pagos aquela entidade pública norte-americana.

- Também é prova de residência nos Estados Unidos os extratos do Seguro Saúde Privado (DOC. 07), nos quais constam todos os exames clínicos e tratamentos de saúde custeados ao Recorrente e à sua família durante os anos de 1993 a 2006, sempre em unidades clínicas e/ou hospitalares sediadas naquele país.

- Anexa ao recurso os comprovantes de matrícula de seu filho menor em escola localizada na Florida (DOC 08-A), todos relativos aos mesmos anos-calendário da fiscalização (1999 a 2002). O Recorrente não matricularia um filho de apenas seis anos de idade em escola nos Estados Unidos, se lá não fosse, de fato, a sua residência. Destaque-se que o filho do Recorrente é nascido nos Estados Unidos, conforme certidão de nascimento e RG anexas (DOC. 08-B).

- Anexa ao recurso faturas de serviço de telefonia móvel prestado por empresa norte-americana, no período objeto da fiscalização (DOC 09).

- Anexa ao recurso carta da Editora Abril S/A, datada em 12.04.2002, comprovando que procedeu à renovação da assinatura da revista Veja para entrega nos Estados Unidos.

- Os elementos fáticos apresentados, quando avaliados conjuntamente, constituem prova segura da residência do Recorrente nos Estados Unidos durante o período fiscalizado, o que ocorre até a presente data.

NÃO ADEQUAÇÃO DO RECORRENTE AO CONCEITO DE RESIDENTE FISCAL NO BRASIL

- Se o Recorrente adquiriu a condição de não-residente no Brasil após ter fixado residência permanente nos Estados Unidos, há mais de 20 anos, e, neste período, somente retornou ao país a trabalho ou para visita a familiares, sem ânimo definitivo, não há fundamento legal para ser caracterizada sua condição de residente no país.

- Toda a celeuma em torno do local de residência tem origem em equivocado preenchimento de Declaração do Ajuste da Pessoa Física; trata-se, portanto, de mero erro de fato. Havendo comprovação do erro, deve-se afastar a possibilidade de aplicação de presunções.

- A autoridade fiscal absteve-se de reconhecer que um estrangeiro (e um não-residente) pode ter imóvel no Brasil e que, no caso concreto, o imóvel em questão era um *flat*, administrado por conhecida empresa do setor hoteleiro (*LA HOTELS*, sob "bandeira" Tulip In - DOC. 11), com vocação para a locação, e não para a residência.

- A autoridade fiscal absteve-se de reconhecer que um estrangeiro (e um não-residente), que tenha bens no Brasil e, por isso, esteja obrigado a possuir CPF, deve ter um procurador com endereço para intimações no Brasil, e que o local indicado pelo Recorrente não era de residência, mas sim um escritório comercial.

- Tivesse o contribuinte apresentado a declaração de saída e o processo não existiria. O erro do Recorrente ocasionou o presente processo. No entanto, sendo um erro de fato, sua condição de não-residente restou comprovada pelos elementos e fatos exaustivamente demonstrados.

- O fato de o contribuinte não mais ser residente no país não lhe tira a condição de brasileiro, embora seja não residente fiscal, nem o seu direito ao passaporte e respectivo reconhecimento de cidadania brasileira.

- Rendimentos de aluguéis, juros de aplicações financeiras e dividendos são passíveis de recebimento por estrangeiros e não-residentes, que podem ser proprietários de bens imóveis e de participações societárias, como também possuir aplicações financeiras. Se a fonte pagadora não realizou a respectiva retenção, tal fato não é caracterizador da residência do contribuinte no país; mister destacar que, no período fiscalizado, conforme item 3.6 do Relatório Fiscal, o Recorrente não era responsável por pessoa jurídica no país.

- Comprovada a residência nos Estados Unidos, desde o ano de 1987 até a presente data, resta demonstrada a não condição de residente fiscal no Brasil, razão pela qual é totalmente improcedente o lançamento.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA SOBRE A MESMA BASE DE CÁLCULO

- Houve a aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada sobre a mesma base de cálculo, qual seja, os rendimentos auferidos no exterior pelo Recorrente. Portanto, deve ser cancelada a multa isolada aplicada, sob pena de afronta ao disposto no artigo 97, V, do CTN.

PEDIDO

Ao final, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando a decisão recorrida, para:

(a) ser acolhida a preliminar de decadência do crédito tributário referente ao ano-calendário 1999;

(b) ser acolhida a preliminar de nulidade do lançamento, em face de vício material na construção do lançamento, por erro na determinação da base de cálculo e do fato gerador do tributo, em afronta ao artigo 142 do CTN, bem como pela ausência de intimação da cônjuge do Recorrente para prestar esclarecimentos sobre os rendimentos declarados em conjunto no exterior;

(c) caso não sejam acolhidas as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas, que, no mérito, seja julgado totalmente improcedente o lançamento, em razão de restar caracterizada a condição do Recorrente de não-residente no país no período objeto da autuação; e, por fim,

(d) caso não acolhida a preliminar de nulidade ou dado provimento integral ao recurso voluntário, para extinguir o lançamento, que seja afastada a aplicação da multa isolada.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 20/05/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 21/05/2014 por TANIA MARA PA SCHOALIN

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto, exceto nos casos de citação, referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração do processo físico.

Registro, inicialmente, que a tributação ou não de rendimentos recebidos de fontes do exterior depende, respectivamente, da qualidade de residente ou de não-residente da pessoa física beneficiária, nos termos definidos na legislação tributária.

Assim, caracterizada a condição de residente no Brasil os rendimentos recebidos de fontes do exterior, por pessoa física, serão tributados sob a forma de recolhimentos mensais obrigatórios (carnê-leão) e na declaração de ajuste anual. Por outro lado, se a pessoa física beneficiária revestir a qualidade de não-residente, os rendimentos por ela recebidos, de fonte do exterior, não estarão sujeitos à tributação no Brasil.

No caso concreto, o deslinde da controvérsia está atrelado, necessariamente, à verificação da condição de residente ou de não-residente do Recorrente, haja vista que este se declara não-residente, ao passo que a Fiscalização lhe imputa a qualidade de residente.

Observo, por importante, que o sistema legal do ônus da prova previsto no art. 333 do Código de Processo Civil – CPC é plenamente aplicável à espécie, de modo que ao Fisco incumbe o ônus de provar a condição de residente do contribuinte. Ao Interessado, por seu turno, se quiser se eximir do fato que lhe é imputado, cabe fazer o contrário: provar a sua qualidade de não-residente.

Nesse diapasão, faz-se importante o cotejo entre o enquadramento feito pela Autoridade lançadora da condição de residente do Recorrente com as hipóteses previstas nos atos normativos que disciplinam a matéria. A situação fiscal do Interessado, no que se refere à qualificação de residente, foi descrita no “Relatório de Encerramento de Ação Fiscal” (fls. 33/47) nos seguintes termos:

SITUAÇÃO FISCAL DO SR. MILTON KLEIN

3. Em pesquisas internas verificamos a seguinte situação fiscal do contribuinte:

3.1 Configura-se a condição de residente no Brasil no período de 01/01/1999 a 31/12/2002, à luz do disposto nas Instruções Normativas SRF nº 73, de 23/07/1998 e nº 208, de 27/09/2002. Tais normas contêm regras acerca da caracterização de residentes e de não-residentes no País. Ressaltamos que o autuado foi informado acerca da caracterização de sua condição de residente, por meio do Termo de Constatação e Intimação de fl. 433.

Em linhas gerais, para que seja considerado residente no Brasil, é necessário que a pessoa física, independentemente de nacionalidade, ainda que não resida permanentemente no País, dele se ausente em caráter meramente temporário (inciso I do art. 2º da IN SRF nº 73/1998 e inciso V do art. 2º da IN SRF nº 208/2002). A temporalidade de sua ausência, no período de 01/01/1999 a 31/12/2002, se constata pelos seguintes fatos:

a) nos anos-calendário 1999 a 2001, sob regência da IN SRF nº 73/1998, a temporalidade era condicionada a dois fatores: 12 (doze) meses consecutivos de ausência do País ou obtenção de visto permanente no exterior, o que ocorresse primeiro, nos termos da alínea "c" do inciso I e § 3º do art. 2º da referida Instrução Normativa.

Da análise dos passaportes apresentados pelo fiscalizado, resta incomprovada a obtenção de visto permanente no exterior (documentos de fls. 271 a 273). Por outro lado, constata-se que, somente em 2002 o Sr. Milton Klein obteve passaporte americano (documento de fl. 272), o que poderia equivaler à obtenção de visto permanente, já que seu ingresso nos Estados Unidos da América independeria da obtenção de qualquer visto de entrada. Não houve, no entanto, comprovação do autuado quanto à obtenção do visto permanente em 1999, 2000 e 2001.

b) em relação ao ano-calendário 2002, sob regência da IN SRF nº 208/2002, a temporalidade decorria da ausência do País por mais de 12 (doze) meses consecutivos, o que igualmente não restou comprovado pelo contribuinte.

c) ao contrário, a temporalidade da ausência, em todo o período abrangido pela ação fiscal (anos-calendário 1999 a 2002), ficou configurada em vista do Sr. Milton Klein:

c.1) ter permanecido com residência fixa no Brasil (apartamento nº 1303 do Edifício Parthenon Golden Beach, situado na Av. Bernardo Vieira de Melo, nº 1204, Piedade, Jaboatão dos Guararapes, PE, imóvel de sua propriedade, conforme fl. 165) e com domicílio tributário eleito no País (Praça Joaquim Nabuco, nº 159, Santo Antônio, Recife, PE), conforme fl. 86;

c.2) não ter apresentado Declaração de Saída Definitiva do País, no termos do art. 16 do RIR/99;

A leitura do trecho transcrito evidencia que a Autoridade lançadora se baseou, para qualificar o Interessado como residente, nas IN SRF nº 73/1998 e IN SRF nº 208/2002, considerando como tal a pessoa física que se ausente do País em caráter temporário (IN SRF nº 73/1998, art. 2º, I e IN SRF nº 208/2002, art. 2º, V).

A temporalidade da ausência, no período do débito, foi constatada, segundo a Autoridade lançadora, pelos seguintes fatos:

a) nos anos-calendário 1999 a 2001 a temporalidade era condicionada a dois fatores: 12 meses consecutivos de ausência do País ou obtenção de visto permanente no exterior, o que ocorresse primeiro (IN SRF nº 73/1998, art. 2º, I e § 3º). De acordo com a Autoridade Fiscal não foi comprovada, mediante a análise dos passaportes apresentados, a obtenção de visto no exterior e, somente em 2002, o Recorrente obteve passaporte americano. Não houve, no entanto, comprovação quanto à obtenção do visto permanente em 1999, 2000 e 2001.

b) em relação ao ano-calendário 2002, a temporalidade decorria da ausência do País por mais de 12 meses consecutivos, o que não restou comprovado pelo contribuinte.

c) a temporalidade da ausência, durante todo o período fiscalizado, ficou configurada em vista de o Interessado ter permanecido com residência fixa no Brasil e com domicílio tributário eleito no País, bem como pelo fato de o Recorrente não ter apresentado Declaração de Saída Definitiva do País.

Não obstante a conclusão a que chegou a Autoridade lançadora, entendo que a residência fixa e a eleição do domicílio tributário no Brasil não elidem, por si sós, a condição de não-residente porventura existente, haja vista que a legislação que regula a matéria não faz qualquer menção a tais requisitos.

Saliento, também, que residência fixa difere de residência permanente. Uma pessoa pode ter duas residências fixas, uma no Brasil e outra no exterior, e residir de forma permanente em apenas uma delas, que será definida pelo elemento subjetivo, vale dizer, pelo ânimo definitivo de permanecer em uma ou em outra.

A não apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País só tem relevância, para qualificação da condição de residente, na hipótese de saída permanente e durante os primeiros doze meses consecutivos à ausência, nos termos do que dispõe o inciso V do art. 2º da IN SRF nº 208/2002 (redação original), *verbis*:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

V – que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência.

Considerando que a Autoridade lançadora entendeu que a ausência do Recorrente se deu em caráter meramente temporário, descabe cogitar da aplicação do inciso V do art. 2º da IN SRF nº 208/2002 ao caso em análise.

A qualidade de residente se perfaz, em meu entendimento, pela subsunção da situação da pessoa física a uma das hipóteses previstas, objetiva e exhaustivamente, no art. 2º da IN SRF nº 73/1998 e no art. 2º da IN SRF nº 208/2002.

A primeira hipótese indicada pela Autoridade lançadora para qualificar o Interessado como residente refere-se aos anos-calendário 1999 a 2001, período de vigência da IN SRF nº 73/1998. A temporalidade da ausência do Recorrente, no referido lapso temporal, foi constatada com base no inciso I do art. 2º da referida Instrução Normativa, cujo teor, na parte que interessa, é o seguinte:

Art. 2º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I - residente no País, qualquer pessoa física:

a) que resida no Brasil em caráter permanente;

b) que houver saído do Brasil em caráter temporário, durante os doze primeiros meses de ausência, contados da data de sua saída;

c) que houver saído do Brasil em caráter temporário, até o dia anterior à data da obtenção de visto permanente em outro país, se esta ocorrer durante os primeiros doze meses de ausência;

A hipótese da alínea “a” foi expressamente descartada pela Autoridade lançadora no item 3.2, “a”, do “Relatório de Encerramento de Ação Fiscal” (fls. 33/47). Confira:

3.2. O contribuinte, por outro lado, não se enquadra em qualquer das condições de não-residente no Brasil, como determinam o inciso II do art. 2º da IN SRF nº 73/1998 e o art. 3º da IN, SRF 208/2002, pois:

a) quanto ao disposto na alínea “a” do inciso II do art. 2º da IN SRF nº 73/2002 e no inciso I do art. 3º da IN SRF no 208/2002: apesar de não residir em caráter permanente no Brasil, enquadra-se na hipótese de ser residente prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso I e § 3º, do art. 2º da IN SRF nº 73/1998 e no inciso V do art. 2º da IN SRF nº 208/2002;

A própria Autoridade lançadora entendeu que o Recorrente não residia em caráter permanente no Brasil. Todavia, este fato, por si só, não o qualificava como não-residente, porquanto sua situação enquadrava-se nas alíneas “b” e “c” do inciso I e § 3º, todos do art. 2º da IN SRF nº 73/1998.

As alíneas “b” e “c” do inciso I do art. 2º revelam que o ausente do País, afastado em caráter temporário, é considerado residente, para fins de tributação no País, nos 12 primeiros meses seguintes ao afastamento (alínea “b”). Após esse período - ou antes, se obtiver visto permanente (alínea “c”) - é considerado não-residente.

Logo, a obtenção do visto permanente só deve ser considerada quando ocorrer durante os primeiros doze meses de ausência, hipótese em que a condição de residente perdurará por período inferior ao referido prazo. A Autoridade lançadora concluiu, com base na análise dos passaportes apresentados, que não foi comprovada a obtenção de visto permanente no exterior em 1999, 2000 e 2001, de modo que é desnecessário tecer qualquer consideração sobre a qualificação de residente prevista na alínea “c” no período mencionado.

Resta, então, a alínea “b” do inciso I do art. 2º. Por esta alínea, é considerada residente a pessoa física que houver saído do Brasil em caráter temporário, durante os doze primeiros meses de ausência, contados da data de sua saída.

Esta hipótese somente autoriza a qualificação de uma pessoa física como residente por um período máximo de 12 meses, contados da saída do Brasil em caráter temporário. De conseguinte, sua aplicação está condicionada à comprovação da data de saída do Brasil e à demonstração de que a saída se deu em caráter temporário, o que, a meu ver, não restou evidenciado nos autos.

Por outro lado, a menção ao § 3º do art. 2º da IN SRF nº 73/1998, desacompanhada da demonstração de que o contribuinte tenha permanecido no território nacional por período superior a 183 dias, contados da data que dele saiu, também não se presta à comprovação da condição de residente do Interessado.

No que se refere ao ano-calendário de 2002, a Autoridade lançadora transferiu um ônus que era seu para o contribuinte, fundamentando a autuação nos seguintes termos:

b) em relação ao ano-calendário 2002, sob regência da IN SRF nº 208/2002, a temporalidade decorria da ausência do País por mais de 12 (doze) meses consecutivos, o que igualmente não restou comprovado pelo contribuinte.

Verifica-se, assim, que a Autoridade lançadora não se desincumbiu de seu ônus de comprovar a condição de residente do Interessado, nos termos previstos na legislação de regência (art. 2º, I, da IN SRF nº 73/1998 e art. 2º da IN SRF 208/2002).

O Recorrente, por seu turno, colacionou aos autos documentos que, a meu ver, evidenciam que ele não residia em caráter permanente no Brasil no período de apuração do débito.

Refiro-me, notadamente, ao *Green Card*, ao Certificado de Naturalização emitido pelo Serviço de Imigração e Naturalização dos Estados Unidos (fl. 916) em 19/12/2001 e ao passaporte americano emitido em 28/01/2002.

Anoto, *obiter dictum*, que a cidadania e o *green card* não se confundem. O *green card* concede ao imigrante o direito de morar e trabalhar nos Estados Unidos de forma permanente, com restrições mais amplas do que as atribuídas àquele que obtém a cidadania.

Para se tornar cidadão americano por meio de naturalização é necessário um processo administrativo onde o interessado deve comprovar, em regra, os seguintes requisitos, dentre outros: ser portador da residência permanente (*green card*) e ter residido continuamente nos Estados Unidos, tendo sido admitido legalmente para residência permanente por cinco anos precedentes à data da naturalização (Tradução Oficial de Documento em língua Inglesa feita por Tradutor Público Juramentado, às fls. 920/921).

Nesse contexto, não há como não reconhecer que o Recorrente não residia em caráter permanente no Brasil no período abarcado pela fiscalização, haja vista que, se aqui residisse de 1999 a 2001 não teria obtido a cidadania americana em 19/12/2001.

Quanto ao passaporte americano concedido ao Interessado, emitido em 28/01/2002, a própria Autoridade lançadora chegou a conclusão de que “*poderia equivaler à obtenção de visto permanente, já que seu ingresso nos Estados Unidos da América independeria da obtenção de qualquer visto de entrada. Não houve, no entanto, comprovação do autuado quanto à obtenção do visto permanente em 1999, 2000 e 2001*”.

Observo, ainda, por pertinente, que o título eleitoral do Recorrente (fl. 892), emitido em 15/04/1994, já indicava sua residência nos Estados Unidos, e que o Interessado contribuiu para Previdência Social americana durante todo o período do débito apurado pela Fiscalização, conforme atesta a Declaração da Previdência Social acostada aos autos em fls. 961/963, traduzida por Tradutor Público Juramentado.

Os extratos do Seguro Saúde Privado (fls. 978/1.082) revelam que o Recorrente e sua família realizaram consultas médicas e tratamentos de saúde no período de 1993 a 2006, em unidades clínicas e/ou hospitalares sediadas nos Estados Unidos.

O filho do Interessado, nascido nos Estados Unidos, estudava naquele país durante todo o período objeto de fiscalização, conforme documentos acostados autos em fls. 1.085/1.094.

Em resumo: embora isoladamente os fatos narrados não revelem, de forma incontroversa a condição de não residente do Recorrente, o conjunto de circunstâncias fáticas evidenciado nos autos permite concluir que o Recorrente não residia, no período fiscalizado, em caráter permanente no Brasil, o que lhe confere a qualidade de não-residente com fundamento no art. 2º, II, “a” da IN SRF nº 73/1998 e art. 3º, I, da IN SRF nº 208/2002.

Ressalto, por fim, a desnecessidade de se apreciar as demais alegações apresentadas pelo Recorrente, uma vez que o reconhecimento da sua qualidade de não-residente é condição suficiente para configurar a intributabilidade dos rendimentos recebidos do exterior, bem como para afastar a aplicação da multa isolada.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida