



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

Processo nº 11610.005768/2007-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-002.285 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria IRPF - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
Recorrente Claude Suzanne Vanier Defforey
Recorrida Fazenda Nacional

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

Ementa:

RENDIMENTOS DE FONTE SITUADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. DIRPF ENTREGUE NO MODELO SIMPLIFICADO. NORMA INFRALEGAL.

O fato de o contribuinte ter optado pelo Modelo Simplificado do formulário da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ao invés do Modelo Completo, contrariando orientação veiculada por norma infralegal, não pode inviabilizar o exercício do direito de compensar o imposto pago no exterior, conforme acordo para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e França.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira, que votou por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Francisco Marconi de Oliveira, Alexandre Naoki Nishioka, Eivanice Canário da Silva, Celia Maria de Souza Murphy (Relatora). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração contra a contribuinte em epígrafe, na qual apurou-se dedução indevida a título de Carnê-Leão.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 45-verso), a Instrução Normativa SRF n.º 290, de 2003, em seu artigo 2.º, não permite a compensação de imposto pago no exterior em declarações entregues no modelo simplificado.

A interessada impugnou o lançamento, alegando, em preliminar, falta de motivação e, no mérito, que: (i) o artigo 103 do Decreto n.º 3.000, de 1999 e a Instrução Normativa da SRF n.º 208, de 2002, ratificam o direito do contribuinte residente no Brasil de deduzir da apuração no imposto de renda a ser pago a quantia já tributada no exterior, nas hipóteses de existir, entre os Países envolvidos, acordo ou convenção neste sentido; (ii) existe convenção entre Brasil e França para evitar a dupla tributação, promulgada através do Decreto n.º 70.506, de 1972 (DOU 16.05.1972); (iii) o fato de ter optado pela apresentação de sua Declaração de Imposto de Renda no Modelo Simplificado, quando deveria ter optado pelo Modelo Completo, não é motivo suficiente para que se suprima o seu direito legalmente assegurado de deduzir os impostos pagos na França na apuração do imposto de renda devido no Brasil.

A 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo II (SP) julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão n.º 17-37.261, de 16 de dezembro de 2009, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

IMPOSTO RECOLHIDO NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO - OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO NO MODELO COMPLETO.

A compensação de imposto pago no exterior só é possível na Declaração de Ajuste no modelo completo. A opção pela declaração simplificada veda esta possibilidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a interessada interpôs recurso voluntário, no qual repisou os argumentos suscitados na impugnação e pediu a preferência no julgamento, nos termos do Estatuto do Idoso, por ser maior de 60 anos.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

Garantiu-se à interessada preferência no julgamento do recurso voluntário, de acordo com o Estatuto do Idoso, conforme solicitado.

O Auto de Infração perpetrado neste processo promoveu a glosa da compensação de parte do imposto sobre a renda declarado pela interessada como recolhido a título de Carnê Leão.

A Fiscalização esclareceu que a Instrução Normativa SRF nº 290, de 2003, artigo 2.º, não permite a compensação de imposto pago no exterior em declarações entregues no modelo simplificado, como foi o caso da autuada. Por essa razão, foi alterado o valor do Carnê-Leão, de R\$ 1.140.467,16 para R\$ 524.239,26, valor este comprovado pela interessada.

O lançamento foi impugnado, alegando-se, em preliminar, falta de motivação e, no mérito, que: (i) o artigo 103 do Decreto nº 3.000, de 1999, e a Instrução Normativa da SRF nº 208, de 2002, ratificam o direito do contribuinte residente no Brasil de deduzir, da apuração do imposto de renda a ser pago, a quantia já tributada no exterior, nas hipóteses de existir, entre os Países envolvidos, acordo ou convenção nesse sentido; (ii) existe convenção entre Brasil e França para evitar a dupla tributação, promulgada através do Decreto nº 70.506, de 1972 (DOU 16.05.1972); (iii) o fato de ter optado pela apresentação de sua Declaração de Imposto de Renda no Modelo Simplificado, quando deveria ter optado pelo Modelo Completo, não é motivo suficiente para que se suprima o seu direito legalmente assegurado de deduzir os impostos pagos na França na apuração do imposto de renda devido no Brasil.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo II (SP) não acolheu seus argumentos, afastando a preliminar de falta de motivação do lançamento e, no mérito, negando provimento ao recurso.

Primeiramente, no tocante à preliminar suscitada, de que o lançamento não foi motivado, impende ressaltar que a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, integrante do Auto de Infração, traz uma descrição dos motivos do lançamento e o fundamenta no artigo 12, inciso V, da Lei nº 9.250, de 1995 e no artigo 21 da Instrução Normativa da SRF nº 15, de 2001, ambos dispositivos que regulam as deduções admitidas ao imposto sobre a renda apurado na declaração de ajuste anual de pessoa física, em particular do imposto pago a título de recolhimento complementar (Carnê Leão).

Com disso, o lançamento ficou devidamente motivado, não havendo, na hipótese, causa de nulidade do ato, razão pela qual a preliminar deve ser afastada.

No mérito, o Relator do voto condutor da decisão recorrida refutou os argumentos suscitados pela parte interessada, ponderando que:

“O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior. É necessário, ainda que sejam observados todos os requisitos estabelecidos pela legislação tributária.

Um destes requisitos, para os rendimentos recebidos no ano-calendário 2002, encontra-se disposto na Instrução Normativa SRF nº 290, de 30 de janeiro de 2003, em seu art. 2º, §2º [...].”

Examinando o Auto de Infração às fls. 44 a 48, especificamente a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 45), verificamos que a fundamentação utilizada pela autoridade autuante ficou assim consignada:

“CARNE -LEÃO E IMPOSTO COMPLEMENTAR

Dedução indevida a título de carne-leão. Regularmente intimada, contribuinte compareceu ao setor de malha em 05/02/2007, apresentando comprovantes de recolhimento de Carnê - Leão no total de R\$ 524.239,26.

Justificou a diferença em relação ao valor informado na declaração, R\$ 1.140.467,16, alegando ter informado também nesta linha, imposto pago no exterior.

Ocorre que a IN/SRF 290/2003, artigo segundo, não permite a compensação de imposto pago no exterior, em declarações entregues no modelo simplificado.

Assim, alteramos o valor do Carnê-Leão de R\$ 1.140.467,16 para R\$ 524.239,26.

Tais alterações encontram-se circunstanciadas e detalhadas no Termo de Constatação Fiscal, lavrado em 05/02/2007 em duas vias, uma entregue à contribuinte, e a segunda encaminhada ao arquivo, junto com o dossiê da presente declaração.

Enquadramento Legal: art. 12, inciso V, da Lei nº 9.250/95: art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.”

Ocorre que o artigo 12, inciso VI, da Lei nº 9.250, de 1995, garante que, do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual de pessoa física, pode ser deduzido o imposto pago no exterior, cobrado pela nação de origem dos rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

O Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), ao regulamentar a compensação, no Brasil, do imposto pago no exterior, assim prevê, em seu artigo 103:

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 (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98):

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

II-haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§1ª 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.

§2ºO imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).

Os tratados e as convenções internacionais são introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro por meio de Decreto Legislativo, instrumento normativo que se encontra no mesmo patamar da lei ordinária, o que o autoriza a introduzir normas inaugurais no sistema jurídico brasileiro. O Decreto Legislativo, aprovado por maioria simples no Congresso Nacional, é promulgado pelo Presidente do Congresso, que o manda publicar.

O texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, firmada entre o Brasil e a República Francesa, em 10 de setembro de 1971, foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 87, de 1971 (DOU de 29.11.1971) e foi promulgado por meio do Decreto nº 70.506, de 1972, garantindo, assim, a aplicação de suas normas às pessoas residentes de um ou dos dois Estados Contratantes.

As regras aplicáveis à tributação de dividendos, natureza da renda auferida na França pela contribuinte, conforme informado, estão estabelecidas no artigo X do Decreto nº 70.506, de 1972, **ipsis litteris**:

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante serão tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, os dividendos podem ser tributados no Estado em cujo território a sociedade que paga os dividendos tem seu domicílio fiscal e em conformidade com a legislação desse Estado, mas o imposto estabelecido não pode exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

3. a) Os dividendos pagos por uma sociedade com domicílio fiscal na França, que dariam direito a um "avoir fiscal" se fossem recebidos por uma pessoa com domicílio real ou sede social na França, dão direito, quando são pagos a beneficiários residentes no Brasil, a um pagamento bruto, pelo Tesouro francês, de um montante igual a esse "avoir fiscal", com ressalva da dedução prevista no parágrafo 2 supra;

b) as disposições da alínea "a" serão aplicadas aos seguintes beneficiários residentes do Brasil:

1) às pessoas físicas sujeitas ao imposto brasileiro na razão do montante total dos dividendos distribuídos por sociedade residente da França e do pagamento bruto regulado pela alínea "a";

[...]

4. A não ser que se beneficie do pagamento previsto no parágrafo 3 uma pessoa residente do Brasil que recebe dividendos distribuídos por uma sociedade residente da França pode requerer o reembolso do précompte referente a esses dividendos, pagos, em tal circunstância, pela sociedade que os distribui.

5. a) O termo "dividendo", usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outras partes beneficiárias, com exceção dos créditos, assim como os rendimentos derivados de outras participações de capital assimilados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado de que é residente a sociedade que os distribui;

b) são igualmente considerados como dividendo pagos por uma sociedade residente da França, o pagamento bruto representativo do "avoir fiscal" regulado pelo parágrafo 3, e as somas restituídas a título do précompte reguladas pelo parágrafo 4 referentes aos dividendos pagos por essa sociedade.

[...].

Evita-se a dupla tributação por meio dos procedimentos previstos no artigo XXII do mesmo diploma:

ARTIGO XXII

Regras gerais de tributação

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 do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.

[...].

Conforme se depreende dos textos acima reproduzidos, os dividendos pagos por uma sociedade com domicílio fiscal na França a um residente no Brasil são tributados no Brasil. Nos casos em que o residente do Brasil aufera na França dividendos aqui tributáveis e esses rendimentos são tributados na França, a tributação naquele país não pode exceder a 15% do montante bruto dos dividendos, e as pessoas físicas sujeitas ao imposto brasileiro têm direito a um pagamento bruto, pelo Tesouro francês, de montante igual a esse imposto.

Essa quantia, segundo o artigo XXII, pode ser utilizada para amortizar o imposto devido no Brasil, desde que não exceda à fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.

A Instrução Normativa da SRF n.º 290, de 30 de janeiro de 2003, em seu artigo 2.º, § 2.º, prescreve que o contribuinte que deseje compensar imposto pago no exterior deve apresentar a Declaração de Ajuste Anual no modelo completo.

O modelo completo da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda de pessoa física é, portanto, de acordo com esse ato normativo, o formulário a ser utilizado por aqueles que pretendem compensar o imposto sobre a renda pago na França com o devido no Brasil. Tal dever está, todavia, estipulado em uma norma infralegal, que não tem o poder de inovar no nosso ordenamento jurídico, isto é, não pode determinar deveres não previstos em lei.

É que, por força do princípio da legalidade, insculpido no artigo 5.º, inciso II, da Constituição Federal, ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. E aqui entende-se por lei o veículo introdutor de normas que esteja situado na posição hierárquica de lei ordinária ou seja a ela hierarquicamente superior.

Do exame das normas reguladoras da compensação do imposto pago no exterior por residente no Brasil e das normas específicas veiculadas no Acordo firmado entre Brasil e França, não encontramos regra que obrigue o interessado a apresentar sua declaração de ajuste anual de imposto sobre a renda de pessoa física em um determinado modelo de formulário, no caso, o modelo completo. Isto significa dizer que não é o modelo de formulário utilizado que autoriza o exercício do direito de compensar o imposto sobre a renda pago na França, e sim o Acordo firmado entre o Brasil e aquele país com o fito de evitar a dupl tributação, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio do Decreto Legislativo n.º 87, de 1971.

Por essa razão, a melhor interpretação a ser conferida ao § 2.º do artigo 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 290, de 30 de janeiro de 2003, não é aquela que estabelece uma limitação não prevista em lei, ao exercício de um direito, tal como a atribuída pela autoridade fiscalizadora e confirmada pelo órgão julgador de primeiro grau. Pelo contrário, o disposto no dispositivo em comento deve ser interpretado à luz dos princípios que regem o direito brasileiro.

Conforme anteriormente externado, direitos e deveres só podem ser aqueles legalmente estabelecidos, não se podendo admitir que normas infralegais venham fixar restrições e impor exigências não previstas, de modo a limitar ou impedir o exercício de direitos garantidos em lei.

Pelos motivos expostos, entendemos que deve ser afastada a interpretação dada pela autoridade autuante ao § 2.º do artigo 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 290, de 30 de janeiro de 2003, eis que não se compagina com o direito pátrio.

Tendo em vista que o único fundamento utilizado pela Fiscalização para promover o lançamento constante deste processo, a fim de apurar o imposto sobre a renda conforme o artigo 12, inciso V da Lei n.º 9.250, de 1995 (e artigo 21 da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 2001), foi a apresentação equivocada da declaração de ajuste anual da contribuinte no Modelo Simplificado, quando o correto seria o Modelo Completo, não pode o lançamento prosperar, vez que, como visto, um mero equívoco no modelo de formulário utilizado não pode suprimir direitos garantidos em lei.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade por falta de motivação do lançamento e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora