



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11610.005768/2007-92
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.393 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLAUDE SUZANNE VANIER DEFFOREY

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

Exercício: 2003

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. OPÇÃO PELO MODELO SIMPLIFICADO. ERRO DE FATO.

Constatando-se que o impedimento à compensação de imposto pago no exterior decorria de mero óbice operacional, superado no exercício de 2015, e que tal limitação não se confunde com vedação legal, é de se permitir a compensação, ainda que tenha ocorrido erro de fato na escolha do modelo de Declaração de Ajuste Anual no exercício em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para possibilitar a dedução do imposto pago no exterior, observadas as normas legais pertinentes, nos termos do voto vencedor, vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator) e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe deram provimento integral. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de IRPF decorrente da glosa de IR pago da ordem de R\$ 609.412,20, relativa ao exercício 2003.

O relatório encontra-se à fl. 47.

Impugnado o lançamento às fls. 2/39, a DRJ em São Paulo II/SP julgou-o procedente às fls. 133/137.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 149/196.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara - por meio do acórdão 2101-002.285 de fls. 189/196 – após afastar a preliminar de nulidade, deu provimento ao recurso.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 198/203, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para que fosse reformado o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Em 31/7/15 - às fls. 227/229 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **“possibilidade de compensação de imposto pago no exterior quando o contribuinte apresenta declaração de ajuste no modelo simplificado”**.

Intimado do julgamento do Recurso Voluntário, assim como do recurso interposto pela União em 13/7/16 (fl. 233) o autuado quedara-se inerte, o que foi consignado, inclusive, por meio do despacho de fl. 239.

Somente em 9/11/20 foram juntadas aos autos considerações da recorrida acerca do recurso da União.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 25/11/13 – fl. 197 – e recurso apresentado em 23/12/13 – fls. 212). Preenchido os demais requisitos, dele passo a conhecer. Antes porém, faço registrar a intempestividade das alegações ou contrarrazões apresentadas em 9/11/20 pela autuada, razão pela qual não serão conhecidas neste voto.

Consigne-se que há nos autos informações acerca de autuação similar a destes autos, em face da mesma contribuinte, mas desta feita relativa ao ano-calendário 2003 (PAF 18186.002522/2007-65). Tal processo é/foi objeto de ação judicial 0019441 53 2015 4 03 6100, sendo que não há evidências acerca de eventual concomitância desse PJ com relação ao período do fato gerador aqui tratado.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“possibilidade de compensação de imposto pago no exterior quando o contribuinte apresenta declaração de ajuste no modelo simplificado”**.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido a reexame:

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

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.

A decisão se deu no seguinte sentido:

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.

O voto condutor da decisão recorrida, após discorrer sobre o arcabouço legal envolvido no direito material, em especial o artigo 12, inciso VI, da Lei n.º 9.250, de 1995, o artigo 103 do RIR/99, o Decreto Legislativo 87/71, promulgado por meio do Decreto 70.506/72 (artigo X), houve por bem afastar a restrição imposta pelo § 2º do artigo 2º da IN RFB 290/03, ao fundamento de que conteria uma limitação de direito não prevista em lei.

Confira-se:

Art. 2º Observadas as condições e requisitos estabelecidos por esta Instrução Normativa, a pessoa física pode optar pela apresentação da Declaração de Ajuste Anual Simplificada.

[...]

§ 2º O contribuinte que deseje compensar resultado negativo da atividade rural com resultado positivo nesta mesma atividade **ou compensar imposto pago no exterior deve apresentar a Declaração de Ajuste Anual no modelo completo.**

Cumpré destacar que o lançamento, que glosou o valor em testilha, fundamentou-se, exclusivamente, na impossibilidade da dedução do valor quando se opta pela DIRPF no modelo simplificado. Veja-se:

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\$ 324.239,26.

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.

Por sua vez, a Fazenda Nacional não traz em seu recurso razões outras que não a impossibilidade prevista na própria Instrução Normativa.

Pois bem.

Em que pese a robustez das razões da decisão recorrida, não compactuo delas em sua integralidade, em especial quando assenta que a vedação conferida pela IN estaria importando restrição a direito não previsto em lei.

Veja-se, não há qualquer impedimento a que os contribuintes compensem, na forma da lei, o IR aqui apurado com aquele pago no exterior.

Tratando-se de IR pago, nada mais natural e justo, em princípio, que tal valor venha deduzir aquele devido na apuração. E é nesse sentido que dispõem os textos legais trazidos pelo relator do recorrido, mesmo se referindo a imposto pago a erário alienígena.

Ocorre que uma vez obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual (DAA), o contribuinte tem, como regra, o dever de declarar a integralidade de seus rendimentos e pode se valer de despesas pagas como dedução, deste que previstas em lei. Do imposto devido, podem ser deduzidos aqueles pagos (carnê-leão, IR complementar, IRRF), inclusive no exterior, desde que na forma da lei. É o que se tem na DIRPF no modelo completo.

Veja-se com isso, que o direito material do contribuinte está a ele plenamente assegurado.

Todavia, por questões de simplificação, a legislação conferiu aos contribuintes, em especial àqueles que não conseguem se valer de despesas dedutíveis, o direito de optar pela entrega da DAA em modelo simplificado, quando então lhes é autorizada a dedução, sem qualquer comprovação, de 20% dos valores tributáveis, limitados, é verdade, a determinado valor absoluto. Perceba-se, trata-se de verdadeira benesse fiscal àqueles que não incorreram e não pagaram por despesas suscetíveis de dedução nos termos da lei.

Note-se, com isso, que se trata de uma opção a ser exercida pelo contribuinte, que uma vez exercida, além de se valer dessa dedução legalmente presumida, traz a ele alguns impedimentos, dentre os quais, o de aproveitar o imposto pago no exterior.

Reafirmo, não há qualquer limitação ao direito material do contribuinte, a quem coube optar pela forma a partir da qual o (não) exerceria. Não me parece razoável conferir-lhe essa possibilidade, como pretendido, quando, por outro lado, acabou por se valer de dedução presumida (valor) que é típica e exclusiva do modelo pelo qual optara. E mais, penso que a bem da estabilidade das relações, a análise não deve ser feita sequer de forma casuística, vale dizer, confrontando o valor da dedução de que se valeu, com o IR eventualmente pago no exterior e que não fora admitido. Perceba-se que o autuante, em observância à norma ao qual se encontrava vinculado e isso lhe foi suficiente, acabou não promovendo maiores análises acerca do pretense direito material, ou seja, se os documentos apresentados fazem prova do imposto efetivamente recolhido no exterior, se o valor estaria devidamente comprovado ou se teria sido observado o limite e circunstâncias legais para o seu aproveitamento, já que tal aproveitamento não se dá pela mera apresentação de um DAREF, que pode ser prontamente identificado, ou não, nos sistemas de pagamento da administração tributária.

Veja-se mais uma vez: não se trata de restrição ou limitação de direito legalmente conferido ao contribuinte, mas sim da forma como ele próprio optara por exercer, ou melhor, não exercer tal direito. Não se cuida de mera opção por modelo de formulário (completo ou simplificado), mas sim de opção pela forma como pretende apurar o seu IR devido, que repercutiria, inclusive, na definição do montante pago no exterior que poderia ser aproveitado na apuração doméstica. Confira-se o disposto no § 1º do artigo 103 do RIR/99:

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

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

§ 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.

§ 2º O 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.

Por outro lado, admitir a alteração do modelo de apuração quando já findo o prazo para a entrega da DIRPF encontra óbice na sumula CARF 86, cujo enunciado estabelece que:

“É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega.”

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Redatora Designada.

Com a devida vênia, divergi do ilustre Relator quanto à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior, ainda que a Contribuinte tenha, de fato, optado, equivocadamente, pelo modelo simplificado para entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2003.

Primeiramente, importa salientar que se trata de caso simples de erro material devido a lapso manifesto, cometido pela Contribuinte: embora tivesse intenção de compensar imposto pago no exterior, ela apresentou Declaração de Ajuste Anual pelo modelo simplificado (fls. 120/126), o que era vedado pela Instrução Normativa SRF nº 290, de 30/01/2003, que estabelecia as normas e procedimentos para apresentação da Declaração de Ajuste Anual no exercício de 2003, nos seguintes termos:

Art. 2º Observadas as condições e requisitos estabelecidos por esta Instrução Normativa, a pessoa física pode optar pela apresentação da Declaração de Ajuste Anual Simplificada.

[...]

§ 2º O contribuinte que deseje compensar resultado negativo da atividade rural com resultado positivo nesta mesma atividade ou **compensar imposto pago no exterior deve apresentar a Declaração de Ajuste Anual no modelo completo.** (grifei)

Observe-se que pela ausência de campo apropriado para informação acerca do imposto pago no exterior naquele modelo de declaração, a Contribuinte informou todo o valor como pagamento de carnê-leão (fls. 121), o que acarretou na glosa parcial dos valores informados a título de carnê-leão. Conforme descrição dos fatos do lançamento (e-fls. 47), mesmo tendo conhecimento de que parte dos valores informados como carnê-leão, na realidade, poderia corresponder a imposto pago no exterior, a autoridade fiscal não se debruçou sobre o direito material envolvido, motivando a glosa na impossibilidade de se proceder à compensação em face da escolha de modelo de declaração em desacordo com a Instrução Normativa SRF nº 290, de 30/01/2003.

Não obstante a Fiscalização tenha seguido orientação da Administração Tributária validamente editada no âmbito de sua competência, há que se reconhecer que a exigência

prevista na Instrução Normativa SRF nº 290, de 30/01/2003 quanto à adoção de modelo de declaração completa pelo contribuinte que desejasse compensar imposto pago no exterior claramente decorria tão somente de óbice operacional, representado pela inexistência de campo apropriado na declaração no modelo simplificado, onde poderiam ser inseridas as informações pertinentes ao imposto pago no exterior.

Tanto assim que tal limitação quanto à opção do modelo de declaração deixou de existir a partir da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2015 (Instrução Normativa RFB nº 1.545, de 03/02/2015), quando, em razão de atualização tecnológica dos sistemas, tais campos passaram a constar também do modelo simplificado, o que denota que o comando previsto na Instrução Normativa vigente na época da autuação não estava atrelado ao direito material à compensação do imposto pago no exterior, tampouco decorreu de qualquer alteração legislativa acerca do tema. Registre-se que o próprio Relator, quando do julgamento do presente Recurso Especial, enfatizou essa particularidade, asseverando que, a partir de determinado momento, a restrição à utilização do modelo simplificado deixou de constar nas Instruções Normativas emanadas da Receita Federal do Brasil.

Nesse contexto, considerando que a vedação à adoção do modelo simplificado no exercício 2003, por si só, não constitui óbice para a compensação, visto tratar-se de mera limitação tecnológica que, inclusive, já foi superada, há que ser permitida a compensação do imposto pago no exterior pela Contribuinte no ano-calendário de 2002, a despeito do erro de fato quanto à escolha do modelo de Declaração de Ajuste Anual.

Não obstante, como bem pontuado no voto do Relator, por ter a autuação se limitado à análise da adequação da escolha do modelo de declaração para fins da compensação pretendida, a autoridade fiscal não examinou a documentação comprobatória relativa ao imposto que foi declarado como pago no exterior, tampouco verificou se teria sido observado o limite permitido para a compensação, de acordo com o disposto no art. 103, do Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época, assim como, no presente caso, as disposições 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, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 87, de 1971 (DOU de 29.11.1971), promulgado por meio do Decreto nº 70.506, de 1972:

Decreto nº 3.000, de 1999

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

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

§ 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.

§ 2º O 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. (grifei)

Decreto nº 70.506, de 1972

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.

[...].

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.

[...].

Em suma, a presente decisão, no sentido do não impedimento ao exercício do direito à compensação, de forma alguma implica a aceitação automática do valor declarado pela Contribuinte como imposto pago no exterior, sendo imprescindível que, na execução do julgado,

sejam observados o limite e as circunstâncias legais para o seu aproveitamento, de acordo com as normas acima transcritas.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para possibilitar a compensação do imposto pago no exterior, desde que observados o limite e as condições para tal, de acordo com as normas legais pertinentes, o que deve ser verificado quando da execução do julgado.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo