



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

Processo nº 13710.002473/2005-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-002.773 – 1ª Turma Especial
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente MARCO ANDRÉ CAVALCANTI DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

A possibilidade de compensação de imposto pago no exterior, nas hipóteses em que há reciprocidade de tratamento, restringe-se às pessoas físicas residentes no Brasil.

RENDIMENTOS DO EXTERIOR. TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. NÃO-RESIDENTES NO BRASIL.

Os rendimentos recebidos no exterior por pessoa física não-residente no Brasil, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, não estão sujeitos às normas de tributação brasileiras.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo os rendimentos declarados como tributáveis, no montante de R\$ 225.108,66, por serem decorrentes de rendimentos do exterior, e o correspondente imposto pago no exterior, no valor de R\$ 81.855,78, nos termos do voto do Relator. Ausência momentânea: Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Walter Reinaldo Falcão Lima - Relator.

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por WALTER REINALDO FALCAO LIMA, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por WALTER REINALDO FALCAO LIMA, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por TANIA MARA PASCHOALIN

Impresso em 07/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Sandro Machado dos Reis, José Evande Carvalho Araujo, Carlos César Quadros Pierre e Walter Reinaldo Falcão Lima. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Claudio Farina Ventrilho.

Relatório

Por descrever bem os fatos, adoto o relatório do acórdão de primeira instância (fls. 17), que reproduzo a seguir:

“DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), referente ao ano-calendário de 2001, exercício de 2002, consubstanciado na Notificação de Lançamento às fls. 02 a 04, em que o resultado do ajuste anual foi alterado de saldo de imposto a restituir de R\$24.270,90 para imposto a pagar de R\$57.584,88.

2 De acordo com as mensagens da notificação, o valor informado como pago no exterior foi reduzido para o limite legal a ser utilizado como compensação, que corresponde à diferença entre o imposto apurado com os rendimentos recebidos no exterior e o imposto sem os rendimentos recebidos no exterior.

DA IMPUGNAÇÃO

3 Cientificado da Notificação em 28/07/2005 (fl. 13), o contribuinte, por intermédio de sua procuradora (instrumento de mandato às fls. 07 e 08), protocolizou impugnação em 15/08/2005 (fl. 01), alegando que o total de rendimentos foi de US\$89.007,42, com imposto pago no Estados Unidos da América no valor de US\$32.365,59, conforme documento em anexo.”

A 3ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-II julgou o lançamento procedente (fls. 16/18), em virtude de o contribuinte não ter comprovado a ocorrência do erro alegado no preenchimento de sua declaração de rendimentos, de que os rendimentos informados como recebidos de pessoas jurídicas eram, na realidade, do exterior. Destacou que o único documento que poderia comprovar a existência do erro está redigido em língua estrangeira e não foi traduzido para a língua portuguesa por tradutor juramentado, conforme determina a legislação tributária.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 7/4/2009 (fls. 25), o contribuinte, por intermédio de sua procuradora, interpôs, em 5/5/2009, o recurso de fls. 26/32, juntamente com os documentos de fls. 33 e seguintes, alegando que:

- a) os rendimentos tributáveis foram lançados, por engano, na linha 1 da página 4 da respectiva declaração de ajuste anual, quando deveriam ter sido lançados como Rendimentos recebidos do exterior (linha 3 da página 4);

- b) mora legalmente nos EUA desde agosto de 1998, sendo que a partir de então não recebeu remunerações de qualquer natureza salarial no Brasil até a data de interposição do recurso;
- c) ignorava que o comprovante dos rendimentos recebidos no exterior necessitava ser traduzido para a língua portuguesa por tradutor juramentado, sendo que junta ao recurso o citado documento na forma requerida pela lei;
- d) esclarece que os rendimentos tributáveis obtidos nos EUA são somente aqueles discriminados no campo 1 do respectivo comprovante. Afirma que os valores contidos nos campos 3 e 5 são apenas referência para cálculo dos impostos de seguridade social e Medicare retidos na fonte;
- e) o total de impostos recolhidos nos EUA corresponde à soma dos campos de números 2, 4, 6, 17 e 19 (US\$ 32.365,59) do comprovante de rendimento;
- f) o total de rendimentos tributáveis obtidos nos EUA (US\$ 89.007,42) e o total de impostos recolhidos nos EUA (US\$ 32.365,59) correspondem precisamente aos valores informados na declaração de ajuste anual fiscalizada (convertidos em reais de acordo com a cotação da época: R\$ 225.108,66 e R\$ 81.855,78, respectivamente).

Diante do exposto acima requer “a anulação e arquivamento e do auto de infração”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima, Relator

O recurso é tempestivo e atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

O art. 12, inciso VI, da Lei nº 9.250, de 26/12/95, prevê a dedutibilidade do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido apurado na declaração de ajuste anual nos seguintes termos:

“Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

[...]

VI - o imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965.

O art. 5º da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, assim dispõe:

Art 5º As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 1º importância em cruzeiros equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.”

Pelo exposto acima resta claro que a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior está restrita às pessoas físicas residentes no Brasil.

Em 2002 a norma vigente que disciplinava a tributação das pessoas físicas, pelo imposto de renda, dos rendimentos e ganhos de capital auferidos, por residente no País, de fontes situadas no exterior, e sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos no Brasil por não-residente no País, era a Instrução Normativa (IN) SRF nº 73, de 23/7/98 (com as alterações das IN SRF nº 146, de 11/12/98, e IN SRF nº 167, de 23/12/99), conforme disposto em seu art. 1º, *caput*:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos por pessoa física residente no País, de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no Brasil por pessoa física não-residente no País estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil, para evitar a dupla tributação, ou da existência de reciprocidade de tratamento.

[...]” (destaque meu)

Os conceitos de residente e não-residente no Brasil, em 2002, foram estabelecidos nos artigos 2º e 3º daquela norma:

“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;*
- d) que se ausentar para prestar serviços como assalariada a órgão da Administração Pública brasileira situados no exterior;*
- e) que ingresse no Brasil com visto permanente, a partir da data de sua chegada;*

f) que ingresse no Brasil com visto temporário e que tenha obtido visto permanente antes de decorridos doze meses de sua chegada, a partir da data da concessão do visto permanente;

g) que ingresse com visto temporário e que aqui permaneça por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de carência; (Redação dada pela IN SRF nº 146/98, de 11/12/1998)

h) que ingresse no Brasil para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;

II - não-residente no País, qualquer pessoa física:

a) que não resida em caráter permanente no Brasil;

b) que ingresse no Brasil com visto temporário, até o dia anterior à data da obtenção do visto permanente, se esta ocorrer durante os primeiros doze meses de permanência;

c) que ingresse no Brasil com visto temporário, durante os primeiros doze meses de permanência;

d) que ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgãos de governo estrangeiro, situados no País;

e) que houver saído do Brasil em caráter temporário, a partir da data da obtenção do visto permanente em outro país, se esta ocorrer durante os primeiros doze meses de ausência;

f) que houver saído do Brasil em caráter temporário, a partir do primeiro dia subsequente àquele em que se completarem os doze primeiros meses de ausência, contados da data de sua saída.

§ 1º Para efeito da caracterização da condição de residente no País, a contagem do prazo de doze meses não se interrompe em virtude de saída da pessoa física do Brasil, desde que, no total do período de carência, tenha permanecido no território nacional por, no mínimo, 183 dias, a contar do dia da chegada, e esteja no País na data em que se completarem os doze meses.

§ 2º (revogado pela IN SRF nº 146/98, de 11/12/1998)

§ 3º Para efeito da caracterização da condição de não-residente no País, a contagem do prazo de doze meses não se interrompe em virtude de retorno da pessoa física ao Brasil, desde que, no total do período de carência, tenha permanecido fora do território nacional por, no mínimo, 183 dias, a contar do dia da saída, e não esteja no País na data em que se completarem os doze meses.

§ 4º *Caso a pessoa física tenha permanecido fora do território nacional por período inferior a 183 dias ou esteja no País na data em que se completarem os doze meses, se restabelece a contagem de novo período de doze meses, a partir da data da última saída do Brasil.*

§ 5º *A partir do momento em que a pessoa física adquire a condição de residente ou de não-residente no País, o retorno à condição anterior somente se dará quando ocorrer qualquer das hipóteses que fundamente a nova condição, em conformidade com o disposto neste artigo.*

Art. 3º A pessoa física não-residente que receba rendimentos do Brasil deverá comunicar tal condição, por escrito, à fonte pagadora, para que esta proceda à retenção do imposto de renda, observada a alíquota prevista no art. 31.” (destaques meus)

De acordo com a legislação acima transcrita, em 2002 o recorrente era considerado não-residente no Brasil, posto que, como ele próprio afirma em seu recurso, “mora legalmente” nos EUA desde 1998. Assim, se não residia em caráter permanente no Brasil, se enquadra na alínea “a” do inciso I do art. 2º acima reproduzido; se houver saído do país em caráter temporário e obteve o visto permanente nos EUA no prazo de doze meses, contado da saída do Brasil, ocorrida em agosto de 1998, é considerado não residente a partir da data da obtenção do visto, nos termos da alínea “f” do mesmo dispositivo legal citado; se houver saído do país em caráter temporário e não tiver obtido o visto permanente no prazo de doze meses, contado da saída do Brasil, é considerado não-residente no primeiro dia subsequente ao término dos doze meses, conforme disposto na alínea “g” do aludido dispositivo legal.

Diante do exposto acima, se considerarmos que o interessado se mudou para os EUA em 31 de agosto de 1998, na melhor das hipóteses acima elencadas (alínea “g” do inciso I do art 2º da IN SRF nº 73/98) era considerado não-residente no Brasil desde 31 de agosto de 1999.

Acerca da pessoa física que passar à condição de não-residente no país, da IN SRF nº 73/98 assim dispõe:

“Pessoa Física que Passar à Condição de Não-Residente

Saída Definitiva do País

Art. 9º A pessoa física residente no Brasil que se retirar em caráter permanente do território nacional no curso do ano-calendário fica obrigada a apresentar, na data em que for requerida a Certidão Negativa de Débitos de Tributos e Contribuições Federais, a Declaração de Saída Definitiva do País a que se refere o Anexo II, em relação ao período de 1º de janeiro até essa data, bem como as relativas aos anos-calendário anteriores, se obrigatórias e ainda não entregues. (Redação dada pela IN SRF nº 167/99, de 23/12/1999)

§ 1º A declaração de que trata o caput pode ser apresentada em formulário ou em meio magnético e entregue nas unidades da Receita Federal ou por meio da Internet.

§ 2º Na declaração correspondente ao ano-calendário da saída definitiva do Brasil, o imposto de renda será apurado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva mensal, vigente para esse ano-calendário, multiplicados pelo número de meses transcorridos de janeiro até o mês da saída.

§ 3º O pagamento do imposto deverá ser efetuado em quota única até a data prevista para a entrega da declaração.

§ 4º O prazo e a forma de pagamento previstos no parágrafo anterior aplicam-se igualmente ao imposto apurado nas declarações correspondentes aos anos-calendário anteriores ao da saída definitiva do País, bem assim de quaisquer outros créditos tributários ainda não quitados, se prazo menor não estiver estipulado na legislação tributária.

§ 5º Caso na declaração seja apurado imposto a restituir, serão observadas as instruções pertinentes ao exercício a ela correspondente, quanto à restituição, que somente será efetuada ao titular do direito ou ao seu procurador.

Art. 10. Os rendimentos percebidos de fontes situadas no Brasil após a entrega da declaração de saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, conforme disposto nos arts. 26 a 32.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa física deverá comunicar à fonte pagadora a condição de não-residente no País.”

De acordo com o disposto na IN SRF nº 73/98, o não-residente no país somente está sujeito às normas de tributação pelo imposto de renda, previstas para o residente no Brasil, em relação aos seguintes rendimentos, conforme previsão contida nos arts. 26 a 28 daquela norma:

“Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por residente no exterior está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no País.

§ 1º O ganho de capital será determinado pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito, atualizado até 31 de dezembro de 1995, com base nos índices constantes do Anexo I.

§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para efeito deste artigo deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

§ 4º Não sendo possível comprovar o custo conforme o disposto no parágrafo anterior, o valor de aquisição será, conforme o caso.

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, relacionado à compra do bem ou direito;

II - igual a zero, nos demais casos.

Art. 27. A diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição sujeita-se ao recolhimento do imposto à alíquota de quinze por cento, ressalvada a existência de acordo, tratado ou convenção firmado entre o Brasil e o país de residência do alienante.

§ 1º O recolhimento do imposto sobre o ganho de capital deverá ser efetuado na data da alienação, sendo responsável o alienante ou o seu procurador.

§ 2º Na apuração do ganho de capital de residente no exterior não se aplicam as isenções e reduções do imposto previstas para os residentes no Brasil.

Operações Financeiras

Art. 28. O não-residente sujeita-se às mesmas normas de tributação pelo imposto de renda, previstas para o residente no Brasil, em relação aos:

I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa;

II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

III - rendimentos obtidos em aplicações em fundos de investimento e clubes de investimento;

IV - ganhos líquidos auferidos na alienação de ouro, ativo financeiro, e em operações realizadas nos mercados de liquidação futura, fora de bolsa;

V - rendimentos auferidos nas operações de swap.

Parágrafo único. O investimento estrangeiro nos mercados financeiros e de valores mobiliários somente poderá ser realizado no País por intermédio de representante legal, previamente designado dentre as instituições autorizadas pelo Poder Executivo a prestar tal serviço e que será responsável, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes das operações que realizar por conta e ordem do representado.

Art. 29. Os rendimentos auferidos no resgate de quotas de fundos de investimento mantidos com recursos provenientes de conversão de débitos externos brasileiros, de que participem, exclusivamente, residentes no exterior, que trata o art. 80 da Lei nº 8.981/95, serão tributados, em função da composição das carteiras desses fundos, como Fundos de Renda Fixa, Fundos de Ações ou Fundos Mistos, conforme o caso.

Art. 30. O imposto deverá ser recolhido:

I - até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção do rendimento ou na data da remessa, se esta ocorrer antes do prazo de vencimento do imposto, nos casos dos incisos II e IV do art. 28, sendo responsável o alienante ou o seu procurador;

II - nos demais casos, até o terceiro dia útil da semana subsequente àquela em que tiverem ocorridos os fatos geradores ou na data da remessa, se esta ocorrer antes do vencimento do imposto, sendo responsável a fonte pagadora ou o administrador do fundo ou clube de investimento.

Demais Rendimentos

Art. 31. Estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de fontes situadas no Brasil percebidos por pessoa física não-residente no País.

Art. 32. O imposto será recolhido na data da ocorrência do fato gerador, sendo responsável a fonte pagadora.”

Os rendimentos auferidos pelo recorrente não se enquadram em quaisquer das hipóteses acima descritas, por serem decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, como pode ser constatado pela tradução realizada das informações contidas no comprovante de rendimentos apresentado (fls. 06 e 33/35), que apontam dados da empregadora e do empregado.

A possibilidade de compensação do imposto pago no exterior está restrita ao imposto incidente sobre rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior, auferidos a qualquer título, por residente no Brasil, conforme previsto no art. 5º da Lei nº 4.862, transcrito neste voto, e no art. 16 da IN SRF nº 73/98, que assim dispõe

“Art. 16. Os demais rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior, auferidos a qualquer título por residente no Brasil, inclusive os decorrentes de participações societárias e de aplicações financeiras, transferidos ou não para o Brasil, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordos, tratados ou convenções internacionais prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, poderá ser considerado como redução do imposto devido no País, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.

[...]”

É importante que o art. 1º da IN SRF nº 110, de 28/12/2001, estabelece a obrigatoriedade de apresentar Declaração de Ajuste Anual do IRPF referente ao exercício de 2002 para as pessoas físicas residentes no Brasil que se enquadrarem em determinadas situações. Confira-se o teor daquele artigo:

“Art. 1º Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2002 a pessoa física, residente no Brasil, que no ano-calendário de 2001:

[...]” (destaque meu)

Diante do exposto acima se conclui que:

- a) por não ser residente no Brasil, o recorrente não estava obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do IRPF referente ao exercício de 2002;
- b) os rendimentos auferidos no exterior pelo interessado, indicados no comprovante de rendimentos de fls. 06, não estão sujeitos às normas de tributação brasileiras;
- c) os rendimentos em questão, assim como o respectivo imposto pago no exterior, não poderiam ter sido lançados na Declaração de Ajuste Anual do IRPF apresentada pelo recorrente, relativa ao exercício 2002;
- d) o recorrente não tem o direito de compensar o imposto pago no exterior, conforme previsão contida no art. 12, inciso VI, da Lei nº 9.250/95, relativo aos rendimentos indicados no documentos de fls. 06;
- e) os rendimentos no montante de R\$ 225.108,66, informados como recebidos de pessoa jurídica na Declaração de Ajuste Anual do IRPF relativa ao exercício 2002, apresentada pelo recorrente, se tratam dos rendimentos recebidos do exterior, indicados no comprovante de rendimentos de fls. 06.

Para que se faça justiça e em respeito ao princípio da verdade material, não somente o valor lançado pelo interessado como imposto pago no exterior deve ser glosado, como também os valores referentes aos rendimentos recebidos do exterior (declarados como recebidos de pessoa jurídica), no montante de R\$ 225.108,66, devem ser excluídos da base de cálculo. Se assim não for feito, o recorrente será obrigado a pagar imposto sobre rendimentos que não estão sujeitos à tributação no Brasil, como demonstrado acima.

Por tais razões, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo os rendimentos declarados como tributáveis, no montante de R\$ 225.108,66, por serem decorrentes de rendimentos do exterior, e o correspondente imposto pago no exterior, no valor de R\$ 81.855,78.

Assinado digitalmente

Walter Reinaldo Falcão Lima

Processo nº 13710.002473/2005-08
Acórdão n.º **2801-002.773**

S2-TE01
Fl. 181

CÓPIA