



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13804.720197/2018-21
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.116 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LILIA KATRI MORITZ SCHWARCZ

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

Exercício: 2014.

IRPF. RENDIMENTOS DE FONTE SITUADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA NÃO COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As pessoas físicas que declaram rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior podem deduzir do imposto apurado o montante do imposto cobrado pelo país de origem dos rendimentos, até o limite correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão destes rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos, em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado entre o Brasil e o País de origem dos rendimentos, desde que o imposto pago no exterior não tenham sido objeto de restituição ou compensação, cabendo ao contribuinte o ônus da prova de que tais situações não ocorreram.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do IRPF suplementar em função de omissão de rendimentos do trabalho e da glosa de compensação indevida de carnê leão.

O relatório fiscal encontra-se à fl. 20.

Impugnado o lançamento às fls. 4/12, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG julgou-o procedente. (fls. 99/106).

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu provimento ao recurso voluntário de fls. 113/124, por meio do acórdão 2301-006.787 - fls. 128/132.

Inconformada, a União opôs Embargos de Declaração às fls. 134/135, suscitando omissão no acórdão de recurso voluntário, tendo sido acolhidos pela Presidente da Turma às fls.139/141.

Julgando os embargos às fls. 143/145, aquele mesmo colegiado entendeu não ter havido qualquer omissão no julgamento anterior, razão pela qual decidiu rejeitá-los por meio do acórdão 2301-008.215.

Ainda Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial às fls. 147/162, propugnando pelo seu conhecimento e provimento, para que seja reformada a decisão *a quo*.

Em **3/2/21** - às fls. 166/169 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria “**ônus da prova de que não houve restituição ou compensação do imposto sobre a renda pago no exterior/país de origem.**”.

Em **17/11/21** – às fls. 177/187 e em complementação ao despacho de fls. 166/169 – foi negado seguimento ao recurso da União no que tange às seguintes matérias: “da comprovação do recolhimento no exterior” e “da compensação em lançamento de ofício”.

Não conformada, a Fazenda Nacional aviou Agravo às fls. 189/207, que foi **rejeitado** pela presidente desta câmara às fls. 210/217.

Intimada do acórdão de recurso voluntário, do de embargos, do Recurso Especial da União, bem como dos despachos que lhe dera parcial seguimento e do de Agravo às fls. 223 em 3/1/22, a contribuinte não apresentou contrarrazões, conforme consignado à fl. 224.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de embargos em 26/12/20 (processo movimentado em 26/11/20 (fl. 146) e apresentou seu recurso tempestivamente em 8/12/20, consoante se denota de fl. 163. Não havendo contrarrazões e preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida apenas a matéria “**ônus da prova de que não houve restituição ou compensação do imposto sobre a renda pago no exterior/país de origem**”.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

IRPF. COMPENSAÇÃO IR RETIDO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS NO EXTERIOR

As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado desde que 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 haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para que se considere os impostos retidos no exterior, convertidos em moeda nacional na forma do parágrafo 2º, do art. 6º, da Lei nº 9.250, de 1995.

Contextualizando, o Fisco efetuou o lançamento de IRPF em função da glosa de compensação a título de carnê leão. Em resumo, glosou o valor de R\$ 34.879,69 pelo fato de inexistir, nos sistemas de receita, pagamentos referentes a carnê leão no ano calendário 2013.

Desde sua impugnação, a autuada vem sustentando que esse valor, em verdade, seria decorrente do IR retido no exterior sobre rendimentos também auferidos no exterior, mais precisamente nos EUA e na Espanha.

Nessa toada, o colegiado recorrido, admitindo a existência de acordo/convenção internacional ou reciprocidade de tratamento, tal como já havia feito o julgador de primeira instância, adentrou à análise de **a quem caberia comprovar não ter havido restituição ou compensação dessas retenções no país de origem.**

E assim se pronunciou:

O Regulamento do IR, art. 103, II, não faz essa exigência, qual seja, de comprovar o contribuinte que NÃO foi restituído ou compensado no país de origem. Além disso, entendo que o ônus da prova aqui é da fiscalização não do contribuinte.

A razão é simples, além de não se exigir a comprovação, nosso direito não consagra a prova negativa do fato — ninguém é obrigado a produzir prova negativa. Daí a indevida exigência de o contribuinte fazer a comprovação de não ter restituído ou compensado o tributo naquele país para permitir a sua utilização aqui.

Não existindo prova negativa do fato cabia a fiscalização a prova positiva do fato, ou seja, comprovar se houve a restituição ou a compensação do tributo naquele país, negar a compensação aqui e realizar a autuação.

Fosse feita essa comprovação pelo fisco, seria invertido o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar fato modificativo ou extintivo do lançamento efetuado pela autuação.

Em síntese, assentou que o artigo 103, II do RIR/99 não exigiria tal demonstração/comprovação, além do que, seria do Fisco o ônus dessa prova, vale dizer, de que teria havido a restituição ou compensação desse valor à autuada no exterior.

O tema trazido nos embargos da Fazenda, no sentido de que o colegiado deveria ter se pronunciado acerca do artigo 26, § 2º da Lei 9.249/95, que impõe sejam os documentos estrangeiros relativos ao IR incidente no exterior reconhecidos pelo Consulado da Embaixada Brasileira nos EUA e na Espanha, não foi enfrentado pela turma, ao fundamento de que esse ponto não havia sido levantado nos autos.

Com isso, a recorrente pretendeu demonstrar a divergência de modo detalhado, nos seguintes pontos: **“2.2.1 DA RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO PAÍS DE ORIGEM”**, **“2.2.2 DA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO NO**

EXTERIOR” e “2.2.3 DA COMPENSAÇÃO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO”, sendo certo que, conforme já relatador, o recurso teve seguimento apenas em relação à primeira matéria.

De fato, examinando-se o voto condutor do acórdão paradigmático, extrai-se a tese de que competiria à autuada a prova da não compensação ou não restituição do imposto pago no exterior.

Contudo, como pode ser observado no texto legal e nas orientações advindas da Receita, para que o contribuinte possa usufruir o direito à dedução do imposto pago no exterior, previsto em acordo ou convenção internacional, deve comprovar que não houve restituição ou compensação desse imposto pago no país de origem, o que não restou demonstrado no presente caso, apesar de diligentemente intimado neste sentido.

Ausentes nos autos tais elementos, ou seja, a comprovação de que não houve restituição ou compensação do imposto pago no exterior, não há como ser acatado o pleito do recorrente. Neste sentido já decidiu este CARF, conforme ementas transcritas em seguida:

[...]

Deste modo, restando insuficientes os elementos trazidos nos autos pelo Contribuinte/Recorrente no que diz respeito à prova da não compensação ou não restituição do imposto pago no exterior, não há como acolher sua pretensão de cancelar a exigência tributária.

Nesse contexto, reputo demonstrada a divergência jurisprudencial a demandar reposta por este Colegiado, e já passo ao mérito do recurso.

Como já dito, cinge-se a controvérsia a quem compete, no caso onde se busca compensar IR aqui apurado com aquele eventualmente pago/retido no exterior, a prova de que esse “crédito” não fora restituído (ou compensado) ao próprio sujeito passivo em apurações efetuadas no exterior.

A rigor, na extinção do crédito tributário aqui devido, seja por pagamento, decisão judicial transitada em julgada, seja ainda por compensação, o ônus da prova da existência desses fatos extintivos compete a quem dele se pretende aproveitar; no caso, ao sujeito passivo.

Note-se que a existência desse pagamento no exterior, dada à sua não conexão com os sistemas de arrecadação domésticos, deve ser, com maior razão, demonstrada de forma cabal pelo então contribuinte nos limites do que exige a legislação.

A propósito, a parte final do inciso I do artigo 103 do RIR/99 é claro ao condicionar o aproveitamento do IR pago no exterior a, dentre outras exigências, *“quando não houver sido restituído ou compensado naquele país”*.

Ora, parece-me patente que essa prova precisa, deve, ser carreada pelo interessado. Ainda que se possa dizer tratar-se, grosso modo, de prova negativa, na medida em que se exige seja demonstrada a inexistência de determinada situação ou fato, o ponto é que sua produção está totalmente sob o domínio do sujeito passivo que, com bastante facilidade, poderia ter obtido, junto ao estado estrangeiro, uma declaração, certidão ou algo que o valha, atestando-lhe a não restituição ou compensação daquela importância, tal como me parece ser possível aqui. Simples assim !

E note-se, faz parte da comprovação de que determinado imposto foi pago no exterior, seja também, ao mesmo tempo, comprovado que aquele pagamento permaneceu e permanece alocado ao respectivo débito, sob pena de não se poder afirmar que o imposto no exterior encontrava-se pago à época de seu aproveitamento aqui no Brasil.

Exigir que o Fisco, utilizando-se dos meios diplomáticos, cheque junto ao estado alienígena se determinado valor foi ou não restituído ao contribuinte não me parece a melhor solução. Não há dúvida de que o ônus dessa prova é significativamente menos custoso ao sujeito passivo, que já possui relação tributária lá fora, do que ao Fisco; cabendo-lhe, ao sujeito passivo, suportar esse ônus.

E é justamente nesse sentido que o § 1º do artigo 373 do CPC/15 procurou tratar a distribuição dinâmica do ônus da prova. Confira-se:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei **ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso**, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

[...]

Nesse rumo, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti