



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA**

Processo n° 18471.000043/2004-46
Recurso n° 151.145 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2000
Acórdão n° 106-16.647
Sessão de 05 de dezembro de 2007
Recorrente CHARLES ECHOLS SPRAGINS JÚNIOR
Recorrida 3ª TURMA/ DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ II

IRPF - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - 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. No sentido de que seja empreendida a utilização do imposto pago no exterior como antecipação daquele devido na apuração do ajuste anual no Brasil.

LIMITES - A compensação se fará até o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fontes no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos.

MULTA ISOLADA - CARNÊ-LEÃO - REDUÇÃO - RETROATIVIDADE BENIGNA - Tratando-se de penalidade cuja exigência se encontra pendente de julgamento, aplica-se a legislação superveniente que venha a beneficiar o contribuinte, em respeito ao princípio da retroatividade benigna (art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 106 do CTN).

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHARLES ECHOLS SPRAGINS JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: i) aceitar a compensação do imposto pago no exterior no valor de R\$ 113.833, 37; ii) reduzir o imposto sobre o ganho de capital para R\$ 3.712, 89; iii) excluir da base de cálculo da multa isolada o valor de R\$ 78.546, 90 e iv) reduzir o percentual da multa isolada para 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Ana Maria Ribeiro dos Reis
ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Presidente

Ana Nylene Olímpio Holanda
ANA NYLE OLÍMPIO HOLANDA
Relatora

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luiz Antonio de Paula, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, César Piantavigna, Giovanni Christian Nunes Campos, Lumy Miyano Mizukawa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O auto de infração de fls. 407 a 417 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 194.236,87, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, em face de haverem sido constatadas as seguintes infrações:

I - omissão de ganho de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, com enquadramento legal nos artigos 1º a 3º e §§, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988; artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990; artigos 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995; artigos 17 e 23 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995; artigos 22 a 24 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 126, 130, 135 e 142 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda/1999 – RIR/1999;

II – compensação indevida de imposto pago no exterior, com enquadramento legal no artigo 5º da Lei nº 4.862, de 1965; artigo 12, VI, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995; artigos 87, V, e 103, I, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda/1999 – RIR/1999, e artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998.

2. Consta da exação, também, multa isolada por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, referente a rendimentos auferidos no exterior a título de trabalho e de juros e dividendos, recebidos mensalmente, com enquadramento legal no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, c/c os artigos 43 e 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e artigo 957, parágrafo único, III, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda/1999 – RIR/1999.

3. A ciência do auto de infração ocorreu em 22/01/2004, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 420 a 433, acompanhada dos documentos de fls. 435 a 485, onde o sujeito passivo faz um breve escorço da ação fiscal levada a efeito, para, em seguida, apresentar sua inconformação com a imposição tributária.

4. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ II (RJ) acordaram por dar o lançamento como procedente, sob o entendimento de que o imposto pago pelo sujeito passivo no exterior e pretendido como compensação do tributo devido no Brasil já houvera sido utilizado para compensação por meio da declaração de rendimentos apresentada nos Estados Unidos da América, não havendo como aproveitar tais valores na declaração de ajuste anual aqui apresentada.

5. Intimado em 12/05/2005, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, informando, fls. 505 a 530, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fls. 533 a 534, exigido pelo artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002.

6. Na petição recursal, o sujeito passivo apresenta, em síntese, as seguintes considerações de defesa:

I – a compensação ou restituição do imposto pago no exterior que impede que este seja utilizado para reduzir aquele devido no Brasil é tão somente a que resulta de um pagamento indevido ou a maior, já que, nesse caso, não ocorre uma tributação efetiva do rendimento no exterior, e, por via de consequência, a tributação do mesmo rendimento no Brasil não acarreta o fenômeno da bitributação;

II – o imposto pago no exterior, de forma estimada ao longo do ano-calendário, e não restituído, não corresponde a pagamento indevido, mas sim a pagamento meramente antecipado, portanto, a redução do saldo de imposto a pagar no final do ano-calendário pela dedução do imposto pago antecipadamente não obsta a sua utilização para compensação no Brasil;

III – nesse passo, o sujeito passivo tem o direito de utilizar o imposto pago antecipadamente no exterior, diminuído do montante que lhe tiver sido restituído, para reduzir o imposto devido no Brasil, para preservar a bitributação;

IV – apresenta considerações no sentido de que o valor de imposto pago no exterior que tem direito a compensar no Brasil equivale a US\$ 137,577.00 ou R\$ 245.930,93;

V – pelo seu direito a compensar o valor que reclama, pago no exterior, é improcedente a parte da exação que trata do imposto sobre o ganho de capital e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão;

VI – pugna pela improcedência da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão;

VII – rebela-se contra a aplicação dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

É o Relatório.


Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O lançamento objeto do presente processo administrativo fiscal versa sobre a apuração do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), ano-calendário 1999, exercício 2000, em razão de omissão de ganho de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, compensação indevida de imposto pago no exterior, e, também, multa isolada por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, referente a rendimentos auferidos no exterior a título de trabalho e de juros e dividendos, recebidos mensalmente.

O agente fiscal fundamentou a imposição tributária no sentido de que, o valor do imposto que o sujeito passivo pleiteia compensar no Brasil, já fora utilizado para compensação no país de pagamento do tributo, os Estados Unidos da América.

Esse entendimento foi corroborado pelo órgão julgador de primeira instância, que, para tal, buscou arrimo no § 1º do artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 73, de 23/07/1998, que tem a seguinte dicção:

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. (destaques da transcrição)

Isto porque, entende o fisco que, o fato de o recorrente ter considerado o tributo que pleiteia compensar no Brasil quando da apresentação da declaração de rendimentos nos Estados Unidos da América, o impossibilitaria de aproveitá-lo no cálculo do imposto a pagar apurado no Brasil.

Com efeito, o *busilis* da controvérsia que chega a este colegiado julgador de segunda instância cinge-se a que se explice a extensão da expressão termo “desde que não seja compensado ou restituído no exterior”, veiculado pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 23/07/1998, suso referida.

Digo isto, com base em excerto do voto condutor do acórdão de primeira instância, que transcrevo (fl. 496):

J. N.

Ressalte-se que não se está questionando o fato de o Contribuinte haver efetuado recolhimento de Imposto no exterior, tampouco de haver reciprocidade de tratamento entre Brasil e Estados Unidos da América. O fato relevante é que os valores recolhidos pelo Interessado já foram compensados no exterior e tal situação restou nitidamente comprovada nos autos deste processo. Portanto, não cabe a dedução pretendida pelo Interessado, devendo permanecer, na íntegra, os valores apurados pela Fiscalização. (destaques da transcrição)

Por outro lado, não cabe aqui empreendermos a análise do atendimento dos requisitos exigidos pela legislação tributária para que seja utilizado o imposto sobre a renda pago no exterior, sob pena de afronta ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, vez que tais exigências não foram relevadas pelo agente fiscal ou pelos julgadores de primeira instância.

Adentrando-se à análise do litígio, é curial trazermos à colação, o tratamento que o Código Tributário Nacional dá à compensação de tributos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (destaques da transcrição)

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Incluído pela Lei Complementar nº 104, 10/01/2001) (destaques da transcrição)

Compensar, do latim, *compensatio*, equilibrar, contrabalançar, modo de extinção de obrigações recíprocas.

A compensação pressupõe a existência de mais de uma obrigação entre as mesmas pessoas, sendo elas ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra. Tais obrigações recíprocas entre as mesmas partes extinguem-se pela compensação enquanto equivalentes, continuando devido o excedente não compensado.

O entendimento do termo compensação reporta-se à idéia da extinção simultânea de encargos recíprocos de dois devedores, com o encontro e a liquidação de obrigações recíprocas.

E, nos termos postos no diploma legal tributário, a compensação tributária pressupõe a existência de um crédito tributário do fisco em contraposição a um valor indevidamente pago pelo sujeito passivo.

Na espécie, o sujeito passivo empreendeu a utilização do imposto pago nos Estados Unidos da América, como antecipação daquele devido na apuração do ajuste anual.

O que ocorreu, é similar àquilo disciplinado pelas normas tributárias brasileiras para apuração do IRPF, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma “definitiva” à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Destarte, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, sujeitando-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.

Com efeito, o que ocorreu no caso concreto foi que o sujeito passivo submeteu à tributação determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se deu quando do acerto no final do período de apuração anual, o que não se trata de compensação de imposto no exterior, e sim de utilização do imposto pago antecipadamente para adequar o imposto devido anual.

Dessarte, não está o sujeito passivo impedido de utilizar o imposto pago no exterior para reduzir aquele devido no Brasil.

Entretanto, tal utilização está limitada ao valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fontes no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos, como determina o § 6º do artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998, *litteris*:

Art. 16. (...)

(...)

§ 6º O imposto pago no país de origem dos rendimentos poderá ser compensado na apuração do valor mensal a recolher e na declaração até o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fontes no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos, observado o disposto no § 1º deste artigo e no § 2º do art. 1º. (destaques da transcrição)

Por outro lado, o § 1º do artigo 16 da mesma Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998, estabelece a condição de que o imposto, além de não ter sido compensado, não tenha sido restituído no exterior.

No caso em debate, o sujeito passivo, no ajuste anual, obteve restituição no montante de US\$ 47.234,00 (quarenta e sete mil, duzentos e trinta e quatro dólares americanos), portanto, tal valor deve ser excluído, para a consideração do imposto pago no exterior.

Dessarte, deve ser aceita a compensação do imposto pago no exterior no valor de R\$ 113.833,37.

No tocante à omissão de rendimentos por apuração de ganho de capital, o entendimento é o mesmo empreendido para a utilização do imposto pago no exterior na apuração do imposto devido no Brasil, ou seja, poderá ser aproveitado se não houver sido compensado com tributos devidos nos Estados Unidos da América.

Como não foi efetivada tal operação, o imposto pago a título de apuração de ganho de capital pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, entretanto, a compensação está balizada ao limite correspondente ao valor do imposto sobre o ganho de capital devido no Brasil, como determina o § 3º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998, a seguir transcrito:

Art. 14. As alienações, a qualquer título, de bens ou direitos, localizados no exterior, inclusive a alienação de ações e outros ativos financeiros em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros ou assemelhadas, ou em qualquer mercado do exterior, transferidos ou não para o Brasil, estão sujeitas à tributação definitiva, à alíquota de quinze por cento, sob a forma de ganho de capital.

(...)

§ 3º O imposto de renda pago no exterior relativo à alienação poderá ser compensado até o limite correspondente ao valor do imposto sobre o ganho de capital devido no Brasil, observado o disposto nos arts. 1º, § 2º e 16, § 1º, desde que não seja compensado ou restituído no exterior. (destaques da transcrição)

Com efeito, deve ser reduzido o imposto sobre o ganho de capital para R\$ 3.712,89.

Quanto à parte da exação que trata da falta do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), a utilização do imposto pago no exterior está condicionada às limitações determinadas para os rendimentos a serem apurados na declaração de ajuste anual, inclusive no tocante ao limite do valor a ser compensado, que é o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fontes no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos, como determina o § 6º do artigo 16 da Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998.

Quanto à multa isolada por atraso no recolhimento do carnê-leão, há que se observar que, em alguns meses, referida penalidade foi aplicada em concomitância com aquela

J A

que diz respeito à falta de oferecimento dos rendimentos auferidos à tributação, ou seja, o objeto do lançamento.

Essa matéria já foi enfrentada por este colegiado que, em diversas vezes e à unanimidade, tem decidido pelo afastamento da penalidade sob o argumento da impossibilidade de coexistir a referida multa isolada conjuntamente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo objeto do lançamento. Isto porque tal fato afronta toda nossa construção jurídica que repudia a dupla penalização, vez que, estando o contribuinte punido com a referida multa de ofício, não há como lhe imputar outra penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Dessarte, é pertinente a aplicação da multa por falta de recolhimento do carnê-leão apenas para os rendimentos recebidos de pessoas físicas que constaram da declaração de ajuste anual, pois que não compuseram a base de cálculo da omissão de rendimentos.

Assim, deve ser retirada da base de cálculo da multa os rendimentos recebidos de pessoas físicas que foram omitidos pelo sujeito passivo, e, por tal, objeto do auto de infração, excluindo-se daquela base o total de R\$ 78.546,90.

De outra banda, a multa isolada do carnê-leão diz respeito a exigência fundada no artigo 44, I e § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim estabelecia:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;"

Não obstante, o artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, alterou o dispositivo legal retromencionado, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

J.A.

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

Com efeito, por imposição legal, a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão foi reduzida a 50%, portanto, na espécie, cabível a aplicação do art. 106 do CTN, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, de conformidade com a legislação vigente, da multa por falta de recolhimento do carnê-leão deve ser reduzida ao percentual de 50%.

Por derradeiro, insurge-se a recorrente contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, e que encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART. 6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART. 84, inciso I, e o ART. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Ademais, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu artigo 61, determina que somente se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Na espécie, a incidência dos juros se deu com base em lei cuja constitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, donde se presume ela tem seus efeitos garantidos e, em obediência ao princípio constitucional da legalidade, as autoridades administrativas estão obrigadas a aplicá-la e zelar pelo seu cumprimento, não cabendo às instâncias julgadoras administrativas a manifestação acerca de argumentações sobre a sua constitucionalidade.

Por outro lado, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento sofre o acréscimo de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da

imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei. E, como se reveste o crédito tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei.

Por todo o exposto, somos pelo provimento parcial do recurso voluntário apresentado para i) aceitar a compensação do imposto pago no exterior no valor de R\$ 113.833, 37; ii) reduzir o imposto sobre o ganho de capital para R\$ 3.712,89; iii) excluir da base de cálculo da multa isolada o valor de R\$ 78.546,90 e iv) reduzir o percentual da multa isolada para 50%.

É o voto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2007


Ana Neyde Olímpio Holanda