



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JAS

Sessão de 28 de fevereiro de 1985

ACORDÃO Nº 102-21.729

Recurso nº 40.068 - IRPF - EX: DE 1981

Recorrente JOSÉ CARLOS EIRAS

Recorrido DRF EM SÃO PAULO - SP

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA
TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES
DE FONTES SITUADAS NO EXTERIOR.

A reciprocidade de tratamento, na compensação do imposto de renda na fonte, pago no exterior, sobre rendimentos auferidos de fontes, situadas fora do Brasil, não se comunica aos impostos pagos aos estados-membros, municípios e outras unidades administrativas semelhantes, componentes do Estado soberano.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ CARLOS EIRAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Cons. Ruy Carlos de Barros Monteiro (relator), Miguel Rendy e Natal Vieira Ramos. Designado relator o Cons. Manoel Alves Arruda Filho.

Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 1985

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - PRESIDENTE

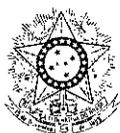
Manoel Alves Arruda Filho
MANOEL ALVES ARRUDA FILHO - RELATOR DESIGNADO

Antonio Viceconti
ANTONIO VICECONTI - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

13 JUN 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: César da Silva Ferrêira, Waldevan Alves de Oliveira e José Rodrigues Carneiro Campello Neto.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0810/050.255/82-02

RECURSO Nº: 40.068

ACÓRDÃO Nº: 102-21.729

RECORRENTE: JOSÉ CARLOS EIRAS

R E L A T Ó R I O

Primeiro que tudo, é conveniente consignar - pelo menos para conhecimento do Colegiado - que a Resolução baixada neste processado (nº 102-757 - fls. 71/2), determinando que se efetivasse, na origem, o julgamento do recurso de ofício (fls. 60) colocado ao Superintendente Regional, não foi cumprida, ante a constatação da autoridade competente, ao término da complementação instrutória que ainda se reputou cabível, de que o valor originário do crédito tributário exonerado se situava aquém do limite de alçada fixado pela Instrução Normativa SRF nº 93/83 (fls. 109).

Determinado, por isso mesmo, o seu prosseguimento, ciente o contribuinte, retorna o processado para o exame do recurso voluntário de fls. 64/6, cuja questão fundamental é saber do real alcance do aproveitamento do imposto retido sobre rendimentos provenientes de fonte situada no exterior.

Rememoro a evolução da controvérsia. Atinente ao exercício de 1981, ano-base de 1980 e composta de rendimentos auferidos no Brasil e no exterior, teve o contribuinte revista a sua declaração em diversos pontos. Naquele que interessa, insurgiu-se contra a notificação de fls. 45 (doc. 35), nestes termos (fls. 2):

"O item 52 - linha 41, referente à retenção de imposto de renda, ou seja, o valor de Cr\$1.339.717

Acórdão nº 102-21.729

(Um milhão, trezentos e trinta e nove mil, sete centos e dezessete cruzeiros) foi inteiramente glosado. Ocorre que tal dedução foi feita por ter o impugnante sofrido retenção de Imposto de Renda na fonte em razão de trabalho na General Foods Co., dos Estados Unidos, conforme cópia do demonstrativo e conversão em moeda nacional (doc. nº 6) já anexado à declaração e também as cópias autenticadas dos comprovantes originais de pagamento (docs. 7/15) com suas competentes traduções (docs. 16/20).

Não tem procedência a glosa efetuada, vez que tal dedução tem amparo legal, pois funda-se em acordo para evitar bitributação, firmado entre os países em questão (assinado em 1967 pelo então Ministro da Fazenda - Otávio Bulhões).

Além disso, o país de origem dos rendimentos declarados - Estados Unidos - reconhece os impostos pagos sobre rendimentos auferidos no Brasil, para os efeitos de dedução de imposto a pagar, portanto atendendo a reciprocidade de que trata o art. 90 do R.I.R.

Confirmando o acima exposto, esta D.R.F. na Decisão nº 00194 proferida no Proc. nº..... 0810-45.629/79 admitiu o desconto do imposto retido sobre rendimentos provenientes dos Estados Unidos, cópia em anexo (doc. 21)".

O decidido singularmente, fls. 59/60, implicando a distinção entre imposto de renda federal, estadual e contribuições recolhidas a instituto federal (FICA), acolheu parcialmente a manifestação de defesa supra, para circunscrever a compensação apenas à parcela referente ao primeiro, aquela que se reteve na fonte sobre os rendimentos declarados na cédula "C" - CR\$966.634.

Ainda inconformado, renova, em seu recurso, a alegação de ofensa à disposição contida no art. 90 do RIR/80, cuja exegese não autorizaria a exclusão perpetrada. Das razões nele aduzidas, destaco as seguintes (fls. 65):

"Partindo do pressuposto que no país estrangeiro, no caso os Estados Unidos, o contribuinte seria tributado por um único imposto de renda de ordem federal como ocorre no Brasil, foram desconsiderados quaisquer outras tributações. Contudo, essa decisão não pode prevalecer tendo em vista que, naquele país o imposto de renda constitui, também um direito à arrecadação estadual e o contribuinte não pode ser penalizado por essa dicotomia, que na verdade é apenas de

Acórdão nº 102-21.729

ordem interna do país. Em qualquer circunstância o imposto está sendo pago à nação independente da divisão de esferas governamentais, ou de quem especificamente recebe o crédito tributário.

O imposto de renda pago no exterior, qualquer que seja ele deve ser compensado, desde que a compensação não exceda a diferença entre o imposto calculado antes da inclusão dos rendimentos produzidos no exterior e o imposto devido após a inclusão dos mesmos rendimentos".

É o relatório.



VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO MANOEL ALVES ARRUDA FILHO - RELATOR DESIGNADO

Com razão a decisão recorrida, ao negar procedência à compensação do imposto de renda na fonte realizada pelo recorrente, concernente ao imposto de renda estadual e às contribuições para o Instituto Federal denominado FICA. Com relação a estas contribuições a sua própria natureza jurídica encarrega-se de deitar por terra os argumentos do recorrente. Dada sua natureza, essas contribuições jamais poderão se equiparar aos impostos, menos ainda ao imposto de renda na fonte. Inaceitando as contribuições como compensação de imposto de renda, por lhe carecer a similaridade jurídica com este, comentários maiores dedicaremos à nossa interpretação que se inclina pela negativa de agasalho à tese de que o imposto estadual de renda das unidades federativas dos EE.UU. possa ser compensado com o nosso imposto de renda federal.

A reciprocidade de que cuida o art. 90 do RIR/80 não pode alcançar os impostos estaduais dos EE.UU. nem de qualquer outro país, em primeiro plano porque não há entre nós o imposto de renda lançado pelos estados como unidades administrativas autônomas. Mesmo porque não estando este imposto elencado em nossa Constituição Federal como de competência dos Estados elidida estará a pretensão do requerente. De outra forma, estabelecer-se-ia um desequilíbrio na relação de reciprocidade, compensando-se tão só no tributo federal de um país os impostos federais e mais os impostos estaduais do outro país.

A reciprocidade contemplada no art. 90 do RIR/80



Acórdão nº 102-21.729

se circunscreve apenas aos impostos federais, visto que a reciprocidade não se transmite às unidades administrativas de escala menor e nem pode comprometer a arrecadação das entidades de direito público interno de menor grau hierárquico.

Assim o reconhecimento da reciprocidade, para se admitir a compensação do imposto de renda pago ao Estado de Nova York no imposto apurado na declaração de rendimentos do recorrente, apresentada no Brasil, configuraria uma inequanimidade tributária para os países nas condições do Brasil, Inglaterra e França, porque:

- 19) - inexistente nesses países mandamento constitucional que contemple às unidades administrativas autônomas a faculdade de lançamento do imposto de renda que em tais países é um tributo cujo lançamento é da exclusiva competência do Governo Federal;
- 29) - a extensão desse benefício acabaria por institucionalizar uma interminável perda de receita, em benefício dos países com organização política idêntica à dos EE. UU, a favor dos quais sempre penderia o fiel da balança, mensurador do peso dos impostos recolhidos para os estados que lá são realmente autônomos;
- 39) - essas compensações do imposto estadual levam à negação da igualdade que comanda as relações internacionais como um todo e que subjaz no próprio princípio da reciprocidade de tratamento, fazendo com que alguns países se locupletem por meio da apropriação de impostos que deveriam ser arrecadados por estados de outros países.

É fora de dúvida que o princípio da reciprocidade de tratamento impera nas legislações tributárias de vários países da Comunidade Internacional não exclusivamente para proteger o contribuinte que circunstancialmente possa estar sob a

Acórdão nº 102-21.729

égide da tributação de dois ou mais estados soberanos.

O princípio da reciprocidade objetiva outrossim a necessária preservação do equilíbrio das receitas governamentais em razão das relações tributárias internacionais. Estas relações decorrem de situações especiais de contribuintes que residem em um determinado Estado, mas auferem rendimentos pagos por fontes situadas em outro ou outros Estados.

Se assim não fosse, poder-se-ia chegar ao extremo de termos Países cujos itens da Balança de Pagamentos jogariam um peso considerável na internalização de recursos gerados por tributos, em detrimento daqueles outros países dos quais provieram esses recursos de cunho fiscal.

Em suma: dada a possibilidade de multiplicação das entidades (estaduais e municipais) tributantes, ter-se-ia de um lado países "contribuintes" e de outro lado países "favorecidos" com a aplicação extremada do princípio da reciprocidade.

Entendemos assim que, ao celebrar tratados, convenções ou ao expedir textos legais de natureza tributária com a inserção em todos da cláusula de reciprocidade de tratamento tributário, o Estado o faz, é certo, no exercício de sua soberania, mas essa soberania não pode chegar ao ponto de atingir a autonomia dos Estados-membros e dos Municípios que a podem utilizar tanto no exercício da competência residual para criar impostos como para estabelecer os parâmetros da arrecadação de que necessitam para fazer face a seus gastos específicos. Admitir a compensação dos tributos estaduais consumiria uma interferência indébita na arrecadação dos tributos dessas entidades de direito público por ínfima que possa parecer essa interferência. Mesmo porque para parafrasear a sabedoria popular: "é da gota d'água que chegamos aos grandes oceanos".

Por outro lado reconhecendo o Brasil não poder interferir na organização político-administrativa dos demais países, fez incluir na legislação de regência do Imposto de Renda, no art. 90 do Regulamento vigente, o princípio da reciprocidade, mas jamais poderia extravasar com essa inclusão a área de atua-



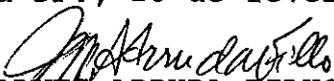
Acórdão nº 102-21.729

ção do Governo Federal. Quando o legislador assim se comportou ele se restringiu à área da taxaçaõ federal, premido pelo mesmo sentido de organizaçaõ política no qual a tipologia dos impostos guarda relaçaõ de exclusividade com a competênciã de cada uma das entidades da Uniãõ: o Governo Federal, o Estadual e o Municipal. É assim que entendemos as razões que levaram o nosso legislador a contemplar em nossas leis tributárias o princípio da reciprocidade.

Desta forma a reciprocidade há de ser por inteiro e se em apenas um dos países ela pudesse espraiar para as entidades de direito público de menor hierarquia, configurada estaria uma reciprocidade caolha ou reciprocidade relativa, o que nos revela reduçaõ do conceito e, portanto, sua inadmissibilidade, eis que essa reciprocidade há de ser considerada no entendimento abrangente e absoluto que a expressãõ encerra.

Feitas essas consideraçaões, nego provimento ao recurso.

Brasília-DF., 28 de fevereiro de 1985.


MANOEL ALVES ARRUDA FILHO

Acórdão nº 102-21.729

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO RUY CARLOS DE BARROS MONTEIRO

A matéria não é nova neste Colegiado: afina-se a motivação do decisório recorrido com a expendida, unanimemente, no Recurso nº 41.305, também originário da DRF-São Paulo, relatado pelo Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, com o seguinte voto:

"O recorrente, no exercício de 1981, declarou rendimentos provenientes de fonte situada nos Estados Unidos da América e compensou o imposto pago àquele país. Não juntou, porém, o comprovante do pagamento do imposto.

Daí a glosa da compensação e a cobrança do imposto devido.

Impugnando o lançamento, o recorrente exibiu os documentos de fls. 17-25 e traduções de fls. 26-30, acompanhados do demonstrativo de fls. 15-16.

O julgador a quo admitiu a compensação apenas do imposto de renda federal.

Pretende o recorrente, assim, o restabelecimento da compensação desacolhida.

Além disso, pede seja considerado o imposto cuja prova do pagamento só com o recurso foi produzida.

II

O art. 90 do RIR dispõe que "as pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 91, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil" (grifei).

A compensação, bem se vê, só é admitida quando houver reciprocidade de tratamento.

Quanto a isso, inexistente questão.

A controvérsia surge a partir do momento em que se pretende ampliar o raio da reciprocidade.

Mas, a reciprocidade, diz o art. 90 do RIR, deve ser em relação aos rendimentos produzidos no Brasil, sujeitos ao imposto de renda brasileiro, que é federal.

Assim, o Brasil só aceita a dedução do imposto pago a outra nação, quando esta permite também que o imposto pago sobre rendimentos, aqui produzidos, seja compensado do devido na declaração

Praxedes

Acórdão nº 102-21.729

lá apresentada.

E a reciprocidade só pode verificar-se, como entendeu o julgador a quo, entre imposto de renda brasileiro e o da outra nação, também federal.

O recorrente não provou que o Estado-membro americano, que cobra imposto de renda, permite o tratamento recíproco.

É certo também que não provou a reciprocidade de tratamento entre Brasil e Estados Unidos, atinente ao imposto de renda (federal, aqui e lá).

Essa prova, porém, é dispensável, porquanto este Colegiado já tem conhecimento da existência do tratamento recíproco entre este país e o da América do Norte.

Por esse motivo, não se exige a prova, como em outros julgamentos, em que a reciprocidade foi reconhecida.

Sendo assim, é legítimo o lançamento impugnado.

III

O tratado referido pelo recorrente, como ele mesmo disse, não foi ratificado em nenhum dos países interessados. Portanto, não tem ainda vigência.

Demais, a situação que contempla é diversa da configuração do tratamento recíproco.

.....
Por tais fundamentos, nego provimento ao recurso, para confirmar a decisão recorrida.

É o meu voto".

Partilho e subscrevo esse entendimento, só que em parte, dele me afastando justamente naquela em que se adstringiu o "raio da reciprocidade". Com efeito, embora não se apresentando desatinado, mormente sob o ângulo "fiscalista", não me convenci, desde o primeiro compulsar do processado, de seu acerto, por não perceber como o dispositivo legal pertinente, que apenas prevê critério para fins de compensação de impostos, pode sustentar uma exegese restritiva, data venia perturbada, cerebrinamente, através de alcance nele não declarado, verbis:

"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

Acórdão nº 102-21.729

rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil".

O sobredito preceito, da Lei nº 4.862/65, mater em relação ao regulamentar - o art. 90 do RIR/80, guarda, sem a menor dúvida, os dois requisitos que autorizam aferir se a pretensão do recorrente conta, ou não, com a cobertura devida: a compensação só é admissível quando se tratar de imposto, exigindo-se, ainda, a reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

Desde logo, a increpação, no que concerne às contribuições recolhidas ao instituto federal (FICA), não encontra arrimo num dos dois aspectos que têm inegável relevo na fixação da interpretação da norma transcrita: estando perfeitamente delimitada a sua natureza jurídica - o seu caráter, a toda evidência, não é tributário (a tradução para o vernáculo, fls. 16, faz corresponder FICA = inst. fed. do tipo montepio, vendo-se na coluna própria a sua essência de dedução sindical) -, não há subsumi-las à modalidade de tributo prevista no preceito legal.

Já com relação ao imposto de renda estadual, volto a afirmar que não me parece seja a mais feliz a orientação que, a respeito, vem sendo adotada. Não se diga, como estampado no texto do voto colacionado, que "o recorrente não provou que o Estado-membro americano, que cobra imposto de renda, permite o tratamento recíproco". Em verdade, a imaginada ausência, além de entestar com o fundamento maior da manifestação acolhida, sem discrepância, pela Câmara - no Brasil, inexistente a imposição a nível estadual -, exorbita dos lindes admitidos em tema de reciprocidade, redundando a colisão da extensão e compreensão do paradigma com a própria natureza do requisito, que se ressalte-se a presunção, sempre e imperiosamente, correspondência horizontal. Ao contrário, foi-se muito mais longe, para condicionar o benefício à existência de lei local, de Estado-membro, concessora de compensação de imposto da mesma natureza, mas de competência de pessoa jurídica de direito público distinta, de porte superior em plano vertical.

Por isso mesmo, ALBERTO XAVIER, conhecido estudioso do assunto, assevera, com inteiro acerto, que:

enc.

Acórdão nº 102-21.729

"As convenções contra a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e a fortuna aplicam-se, em princípio, aos tributos que revestem aquela natureza substancial, independentemente da sua denominação (nomen juris), da pessoa de direito público que é seu titular ou do método adotado para a sua cobrança...

A natureza da pessoa de direito público titular do imposto também não influi no âmbito de aplicação dos tratados, os quais abrangem tributos cobrados pelos Estados Federais, Estados federados, subdivisões políticas, cantões, etc..." (in Direito Tributário Internacional do Brasil, Editora Resenha Tributária, 1977, São Paulo, págs. 42/3).

Daí ser absolutamente inaceitável a tese prevalente, que, levada às últimas conseqüências, deveria implicar perdimento automático da eficácia dos tratados estabelecidos, como no caso concreto, entre Estados Federais: a seu lado, vindando o juízo combatido, também seria de mister acordos "internacionais" entre Estados Federal e Federado, o que, convenha-se, não soa nem com a lógica, muito menos com o Direito.

É evidente que a intenção é a de dar à matéria excepcional um tratamento rigoroso, fazendo depender a reciprocidade, exigível na espécie, de, pelo menos, elaboração legislativa de ordem interna, em duplo sentido - aqui e lá -, bilateral, portanto. Presente esse fator limitativo - a esta altura, é despiciendo questionar da ocorrência, ou não, da bilateralidade reclamada, pois é certo, como ressaltado pelo Conselheiro PRA XEDES, que o "Colegiado já tem conhecimento da existência do tratamento recíproco entre este país e o da América do Norte" (ademais, acrescento, qualquer propósito que vise, em última análise, rever o ponto, esbarraria no intransponível óbice da reformatio in peius) - presente esse fator limitativo, repito, não se encontra pressuposto jurídico que suporte a exclusão do imposto de renda estadual, o que leva à conclusão de que esta Câmara tem andado, efetivamente, com afronta ao espírito do art. 5º da Lei nº 4.862/65.

E mais. À vista de algum debate que se produziu, na assentada de julgamento do presente recurso, acerca dos elementos constitutivos (inclusive a base de cálculo) do discutido

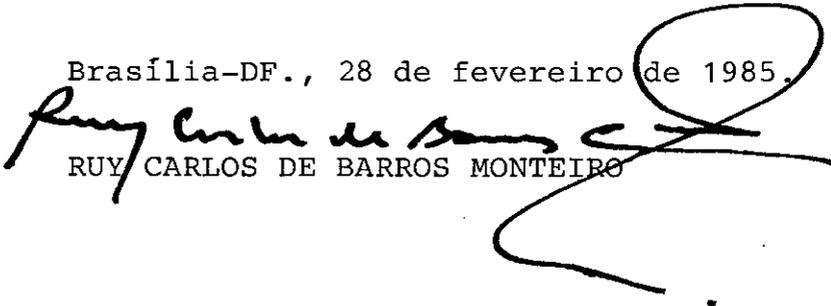
Acórdão nº 102-21.729

imposto estadual, permito-me salientar que o efeito visado pela construção neles calcada não anula a inclinação que se tem como a correta. Primeiro, porque o que vale é a natureza substancial do imposto; segundo, porque o verdadeiro e único comando da norma se dirige a prevenir a bitributação, nos moldes das condições referidas. Ir-se além significa, data venia, estruturar um irreparável paradoxo, pois ao mesmo tempo se afirma o princípio - em relação ao IR Federal -, para negá-lo, no tocante ao Estadual, apesar da concorrência de competência tributária (horizontal), da identidade do pressuposto de fato, temporal e da do sujeito passivo, tudo harmonizado no recolhimento simultâneo, conforme ressei dos demonstrativos da folha de pagamento e sua respectiva tradução (fls. 18, 27/31v.).

Diante de todo o exposto, resultando claro que se facultou a compensação do somatório de impostos da mesma natureza, conheço do recurso, mas para dar-lhe provimento parcial, a fim de deferir o cômputo do imposto de renda estadual.

É como voto.

Brasília-DF., 28 de fevereiro de 1985.


RUY CARLOS DE BARROS MONTEIRO