



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DFA

Sessão de 21 de março de 1986

ACORDÃO Nº 102-22.283

Recurso n.º 46.200 - IRPF - EX: 1983

Recorrente ANTONIO CARLOS BARTZ

Recorrida DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE, TRI-
BUTAÇÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE FON-
TES SITUADAS NO EXTERIOR.

A reciprocidade de tratamento, na compensa-
ção do imposto de renda na fonte, pago no
exterior, sobre rendimentos auferidos de
fontes situadas fora do Brasil, não se co-
munica aos impostos pagos, no exterior,
aos estados-membros, municípios e outras
unidades administrativas assemelhadas, com
ponentes do Estado soberano.

Recurso integralmente desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por ANTONIO CARLOS BARTZ.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Con-
selho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao re-
curso. Vencidos os Cons. Miguel Rendy, Ruy Carlos de Barros Monteiro
e Milton Murad que davam provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de março de 1986

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - PRESIDENTE

Manguel Alves Arruda Filho
MANGUEL ALVES ARRUDA FILHO - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

Antonio Viceconti
ANTONIO VICECONTI - PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

08 MAI 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CÉSAR DA SILVA FERREIRA e JOSÉ RODRI-
GUES CARNEIRO CAMPELLO NETO.

Acórdão nº 102-22.283

R E L A T Ó R I O

O contribuinte que se qualificou às fls. 01 entregou em 30/03/83 a sua declaração de rendimentos do Exercício de 1983, base de 1982. Submetida à revisão, esta declaração revelou ter o contribuinte pleiteado indevidamente a compensação do imposto de renda na fonte pago ao Estado de Nova York, nos Estados Unidos da América, no montante de US\$ 7,976.86 (sete mil novecentos e setenta e seis dólares e oitenta e seis centavos de dólar). Convertidos às taxas de paridade do cruzeiro em relação ao dólar, pelas médias mensais, demonstradas pelo contribuinte às fls. 29, resultou no valor de Cr\$ 1.506.659, expresso às fls. 28.

2. Os rendimentos sobre os quais incidiu o imposto de renda na fonte estadual foram pagos pela IBM World Trade Corporation, estabelecida em White Plains, Nova York, EE.UU., tendo o contribuinte os incluído na Cédula C, da declaração de rendimentos do Exercício de 1983, apresentada no Brasil.

3. Do procedimento revisor decorreu a glosa do imposto de renda na fonte estadual que o revisor considerou indevidamente compensado, fundamentando-se no inciso IV do art. 21 da Constituição Federal, por ser o imposto de renda no Brasil um tributo de competência da União.

4. Elaborou-se então a Minuta de Cálculo de fls. 79, na qual o responsável pela revisão reconheceu tão somente o imposto de renda federal no importe de Cr\$ 5.490.345. Esta minuta e suas justificativas foram aprovadas pela Decisão de fls. 80.

5. Intimado às fls. 81 para recolher o crédito tributário, referido na decisão, o contribuinte na peça de fls. 83/89 impugna tempestivamente o procedimento fiscal, alegando em síntese que a Delegacia da Receita Federal rejeitou a compensação do imposto estadual e a dedução das contribuições previdenciárias, deixando de observar o disposto no art. 90 e inciso I do art. 47 do RIR/80.

6. O Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação, socorrendo-se da disposição do

Acórdão nº 102-22.283

art. 5º da Lei nº 4.862/65, reproduzido no RIR/80 pelo art. 90 que transcreve, grifando a palavra Nação, conforme segue:

"Art. 5º - As pessoas físicas que declararem rendimentos de fontes situadas no Exterior poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o artigo 91, o cobrado pela Nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil" (grifei).

7. Prossequindo na fundamentação do seu decisum, a autoridade monocrática assim concluiu suas razões de decidir:

"Ora, a reciprocidade de tratamento foi observada, tanto isto é verdade que o valor de Cr\$. . . . 5.490.345, correspondente ao imposto cobrado pela Nação americana do Norte (pessoa jurídica de direito público externo) consta da minuta de cálculos de fls. 79, desprezada apenas a parcela de Cr\$ 1.506.659, relativa ao imposto estadual, i.e., o cobrado por uma das unidades federadas; a reciprocidade admitida é a nível de governo federal. A reciprocidade no caso é entre o Brasil e os Estados Unidos da América e não entre Brasil e Estados-Membros daquela Nação.

Quanto à dedução da Cédula C correspondente as contribuições previdenciárias retidas não houve glosa, visto como foi-lhe deferido exatamente o valor pleiteado na declaração de rendimentos de nº 1596125 (ver fls. 08), valor este que não mais pode ser alterado após o lançamento ante as disposições expressas do parágrafo 1º do artigo 147 do Código Tributário Nacional (art. 616 do RIR/80)."

8. Novamente intimado às fls. 101, para recolher o crédito tributário, nos termos do decidido às fls. 100, interpôs o contribuinte o recurso de fls. 104/109, no qual desfila as causas de sua inconformidade, em relação ao decisório de fls. 99/100:

"O processo que V.Sas. têm em mãos servirá para definir os contornos exatos do art. 90 do Dec. 85.450/80, cuja aplicabilidade a Fazenda, contrariando a própria tradição administrativa, tenta restringir.

1. O dispositivo em causa.

"Art. 90 - As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o artigo 91, o cobrado pela nação de origem daqueles

Acórdão nº 102-22.283

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

§ 1º - A dedução a que se refere este artigo não poderá exceder à diferença entre o imposto calculado sem a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido com a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º - Os rendimentos em moeda estrangeira e o respectivo imposto deverão ser convertidos em moeda nacional na forma do artigo 761."

Nos termos do "caput" do art. 90, acima transcrito, o imposto de renda pago ao erário americano, a nível federal e a nível estadual, foi utilizado pelo Recorrente como crédito fiscal contra o imposto brasileiro, sempre, é claro, de acordo com o parâmetro estabelecido no § 1º.

A Fazenda rejeitou a utilização do crédito relativo ao imposto de renda pago nos Estados Unidos da América do Norte, a nível estadual, sob o pretexto de que a reciprocidade de tratamento a que se refere o art. 90 tem a ver, apenas, com o imposto de renda federal.

2. O artigo 90 e a reciprocidade legal

O Brasil adotou, na tributação dos rendimentos do trabalho assalariado, o conceito da residência. Desse modo, as pessoas aqui residentes expõem ao imposto brasileiro o seu "world wide income", qual seja, o rendimento mundial, abstraindo-se outros fatores de conexão fiscal como a nacionalidade, o local da fonte pagadora, o tipo de trabalho exercido, etc.

Evidentemente, a adoção irrestrita do princípio da residência poderia levar a situações iníquas, decorrentes do conflito de competência entre o Brasil e outras soberanias que também pretendessem uma parcela dos ganhos auferidos em suas respectivas jurisdições pelos residentes no Brasil.

Tal não acontece, entretanto, graças aos métodos seguidos justamente para mitigar os possíveis excessos do princípio da residência.

Os métodos são de dois tipos. Um, considera situações específicas em que a dupla tributação é evitada através de acordos com países escolhidos, valendo-se os signatários de expedientes diversos como reduções de alíquotas, isenções e créditos presumidos. Outro, chamado método da imputação ordinária, permite que o residente no Brasil com-

Acórdão nº 102-22.283

pense o imposto recolhido em outro país em função de rendimentos lá auferidos e aqui igualmente tributados. Este o método expresso no art. 5º da Lei 4.862/65, reproduzido no art. 90 do Dec. 85.450/80, atual Regulamento do Imposto sobre a Renda.

De concreto, tanto o Acordo ou a Convenção entre países, quanto a simples reciprocidade legal, atingem o mesmo objetivo, qual seja, o de evitar a incidência do imposto em duplicidade sobre o mesmo rendimento.

A existência de reciprocidade entre as legislações internas, do Brasil e dos Estados Unidos, já foi reconhecida em definitivo, não constituindo matéria a ser discutida no momento.

O que se discutirá é se a reciprocidade - prevista no art. 90 e sacramentada em um sem número de julgados - exclui a compensação de impostos de renda que não sejam necessariamente de competência da União.

3. O artigo 90 e o objetivo do legislador

Parece claro que o objetivo do legislador, ao formular o art. 5º da Lei 4.862/65, terá sido o de consagrar o princípio da não tributação em duplicidade por diferentes poderes nacionais, tanto que admitiu, para esse fim, a mera reciprocidade legal, dispensando a existência de tratados ou convenções formais.

Nota-se aí a preocupação fundamental com a razoabilidade da incidência impositiva a qual, de outro modo, tornar-se-ia expropriatória.

Ao manifestar essa preocupação, esse cuidado extremado, o legislador não cogitou da vinculação das esferas tributantes; cogitou apenas da compensação com o imposto cobrado pela nação estrangeira. Imposto de renda, "tout court", e não imposto de renda federal, que o legislador, se quisesse, teria mencionado expressamente.

Ao enxergar no texto palavras que ali não existem, idéias que ali não estão manifestadas, intenção que o mesmo não alcança, a Fazenda exorbita. E, ao exorbitar, ofende o § 2º do art. 153 da Constituição Federal: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Sucede que a lei permite a utilização do crédito do imposto de renda estrangeiro e a lei não proíbe que esse imposto seja de natureza Estadual ou Municipal.

Da mesma maneira a legislação americana.

Acórdão nº 102-22.283

Seção 901 do Código Tributário em vigor contempla a compensação de quaisquer impostos sobre a renda.

Se o Brasil tivesse, por exemplo, um imposto de renda a nível de administração regional, este seria aceito como crédito pelo fisco norte-americano, pela simples razão de que a legislação interna fala em quaisquer impostos sobre a renda. A reciprocidade é, portanto, em termos os mais amplos, desde que o imposto incida sobre a renda. A legislação brasileira não discrepa, pois o art. 90 aceita a dedução do "imposto", isto é, de todo e qualquer imposto sobre a renda.

4. O artigo 90 e os Acordos e Convenções

Por suposto, a Fazenda não dirá que a legislação ordinária, de um lado, e os Acordos e Convenções, de outro, conflitam entre si. Não o fará, uma vez que tem consciência da identidade de propósitos de uns e de outros.

Ora, os Acordos e Convenções de que o Brasil participa deixam muito claro que seu propósito é evitar a duplicidade de tributação do mesmo rendimento. Tomem-se como exemplos ilustrativos os assinados entre o Brasil e a Espanha, a Dinamarca, a Noruega, a Finlândia, a Suécia e a Itália. No que tange ao Brasil, o imposto considerado é o imposto federal de renda; em relação aos outros países, a situação se apresenta assim:

- Espanha (Dec. 76.975/76)

A Convenção, esclarece o art. 2, item 1) "se aplica aos Impostos sobre a Renda exigidos por um dos Estados Contratantes qualquer que seja o sistema usado para sua exação."

- Dinamarca (Dec. 75.106/74)

A reciprocidade alcança o Imposto de Renda do Estado (art. 2, item 1-b 1) e os Impostos Comuns (art. 2, item 1-b 2).

- Noruega (Dec. 86.710/81)

Aqui, então, a abrangência é total, com o art. 2-1 b) (i) tratando dos Impostos sobre a Renda de competência Nacional, Comunal e Municipal.

- Finlândia (Dec. 73.496/74)

Além do Imposto de Renda do Estado, a Convenção se refere ao Imposto Comunal (art. 2 b).

- Suécia (Dec. 77/76)

Imposto Comunal sobre a renda, no art. 2, 1 b) v.

Acórdão nº 102-22.283

- Itália (Dec. 85.985/81)

Os impostos italianos são o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas e o Imposto lo-
cal sobre a Renda (art. 2, 2b).

O sistema adotado pelo Brasil na questão da reciprocidade de tratamento, com vistas à não bitributação, admite, como se vê, a dedução dos impostos estrangeiros incidentes sobre a renda, de forma ampla e global, sem se ater ao nível, tipo ou subdivisão política da manifestação impositiva. Em outras palavras, o Brasil, para atender à reciprocidade, permite que o imposto de renda estrangeiro de qualquer natureza - Federal, Estadual, Comunal, Municipal - seja compensado contra o imposto de renda brasileiro sem, portanto, as restrições imaginadas pela Fazenda no presente processo.

5. Os precedentes

A jurisprudência administrativa é tranqüila no que tange ao aproveitamento irrestrito do imposto de renda norte-americano, uma vez observado o § 1º do art. 90.

Nesse sentido, o Acórdão unânime da 2a. Cam. do 1º C.C. de nº 102-19.138/82:


"O imposto de renda pago sobre rendimentos auferidos de fontes situadas no estrangeiro pode ser compensado com o devido na declaração de rendimentos no Brasil, porque prova
da, "in casu", a reciprocidade de tratamento que evita a bitributação. Recurso voluntário provido."

(Res. Trib. - Seção 1.2, 1983, 1º Trim., Fls. 102 e segts)

Coerentemente, a decisão da Delegacia da Receita Federal no DF, proc. 0168-056.511/80, da qual transcrevemos dois considerandos:

"CONSIDERANDO que os documentos de fls. 22/24, demonstram a existência de reciprocidade de tratamento tributário nos Estados Unidos da América do Norte em relação aos rendimentos produzidos no Brasil;

CONSIDERANDO que está anexada ao processo tradução oficial do documento emitido pela fonte pagadora IBM Internacional Business Machines Corporation, discriminando os rendimentos recebidos e os impostos retidos na fonte durante o ano-base de 1979 (fls. 10/17)";



Como V.Sas. verificarão, Srs. Conselheiros, os pronunciamentos acima relatados trataram de assunto idêntico ao que constitui objeto do presente Recurso, sem que se fizesse qualquer restrição ao aproveitamento do imposto de renda estadual.

Pelo exposto, o Recorrente confia no restabelecimento da ordem jurídica, ameaçada pela decisão "a quo", decisão essa colidente com a boa interpretação da lei e com os compromissos internacionais assumidos pelo País."

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO MANOEL ALVES ARRUDA FILHO - RELATOR


O recurso foi interposto com observância do prazo estatuído no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, motivo por que dele conheço.

Sobre a matéria tributária objeto deste processo, já tivemos oportunidade de nos posicionar, quando no nosso voto apenso ao Acórdão nº 102-21.729, na assentada do dia 28/02/85.

Por sua integral aplicabilidade à situação deste feito, reproduzimos aqui o teor daquele voto, eis que, desde então, perseveramos no mesmo entendimento exarado naquele voto, entendimento esse que nos leva a ratificar a decisão recorrida. Expusemos naquela oportunidade as considerações que seguem:

"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 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.



Acórdão nº 102-22.283

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:

- 1º) - 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;
- 2º) - 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;
- 3º) - essas compensações do imposto estadual levariam 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, arrecadados por unidades autônomas de outros países, em detrimento da arrecadação de impostos pelos países de residência do contribuinte.

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 égide da tributação de dois ou mais estados soberanos.

O princípio da reciprocidade objetiva outros sim 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 indêbita 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 atuação do Governo Federal. Quando o legislador assim se comportou ele se restringiu à área da taxaçoão federal, premido pelo mesmo sentido de organização política no qual a tipologia dos impostos guarda relação de exclusividade com a competência de cada uma das entidades da União: 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 espriar para as entidades de direito público de menor hierarquia, configurada estaria uma reciprocidade caolha ou reciprocidade relativa, o que nos revela redução do conceito e, portanto, sua inadmissibilidade, eis que essa reciprocidade há de ser considerada no entendimento abrangente e absoluto que a expressão encerra."

Acórdão nº 102-22.283

Em razão do exposto, voto no sentido de negar pro
vimento ao recurso.

Brasília-DF., em 21 de março de 1986


MANOEL ALVES ARRUDA FILHO - RELATOR