



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.900219/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.104 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de junho de 2019  
**Recorrente** TERMOBAHIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2005

IMPOSTO RETIDO. RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE. FONTE PAGADORA.

A fonte pagadora que reteve imposto indevido ou a maior somente tem legitimidade para pleitear sua restituição ou compensação se comprovar o recolhimento do imposto e a devolução desta quantia ao beneficiário.

Em não sendo comprovado por documentação hábil o recolhimento do imposto e a devolução desta quantia ao beneficiário o contribuinte carece de legitimidade para efetuar a compensação pleiteada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, vencidos os conselheiros Antônio Savio Nastureles e Wesley Rocha, que votaram por converter o julgamento em diligência para que o recorrente apresentasse prova de ser parte legítima para pleitear o indébito.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado), João Maurício Vital (Presidente). A Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, em razão da ausência, foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil, suplente convocado.

**Relatório**

Trata-se de manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório, às fls. 39, que não homologou a compensação declarada através do PER/DECOMP indicada no referido despacho. O motivo da não homologação da compensação foi não o reconhecimento do direito creditório a que estava vinculada.

A interessada foi cientificada do despacho decisório e apresentou manifestação de inconformidade, na qual alegou, em síntese, que:

- a) em contraprestação a serviços tomados pela requerente, efetuou remessa de capital para empresas sediadas fora do País. Em decorrência, reteve e recolheu Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sob a operação, mas de forma majorada, pois aplicou uma alíquota de 25%, quando esta tinha sido reduzida para 15%, nos termos do art. 2º-A da Lei n.º 10.168, de 2000, com a redação dada pelo art. 7º da Lei n.º 10.332, de 19 de dezembro de 2001;
- b) sob tal operação era devida Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE a uma alíquota de 10%, nos termos do art. 2º, §§ 2º e 4º, da Lei n.º 10.680, de 2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei 10.332, de 2001. Entretanto, por equívoco na apuração dos tributos, deixou de recolher os valores devidos a título de CIDE, e recolheu de forma majorada IRRF à alíquota de 25%, conforme já exposto na alínea anterior;
- c) ao perceber o equívoco cometido, efetuou a transmissão de PER/DCOMP, no qual utilizou o valor do IRRF pago a maior para compensar os valores devidos a título de CIDE. Procedeu, também, a retificação da DCTF, incluindo o débito relativo à CIDE, mas deixou de reduzir o valor correspondente ao IRRF, o que levou a administração tributária a não visualizar o direito creditório;
- d) acostou aos autos toda a documentação comprobatória dos fatos alegados, e requer que seja reformado o despacho decisório para que seja reconhecido o direito creditório e homologada a compensação; e
- e) subsidiariamente, caso a decisão seja no sentido de que alíquota aplicável do IRRF era a de 25%, requer que seja reconhecido, também, a inexistência de débitos de CIDE.

Às efls. 127/131 a DRJ/SDR considerou a manifestação de inconformidade improcedente, não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação declarada, sob o fundamento de que a fonte pagadora que reteve imposto indevido ou a maior somente tem legitimidade para pleitear sua restituição ou compensação se comprovar o recolhimento do imposto e a devolução desta quantia ao beneficiário.

Às efls. 133/140, em seu recurso voluntário a recorrente acrescenta as seguintes alegações acerca de sua legitimidade para pleitear o crédito tributário:

“Antes de adentrar no exame da questão principal, é indispensável uma breve exposição de como eram feitos os pagamentos relativos ao contrato de prestação de serviço entre a recorrente e a empresa estrangeira Milbank.

Em razão das remessas dos valores serem efetuadas a países com os quais o Brasil não possuía acordo de tributação, o cálculo do imposto era feita através do “Gross Up”, ou seja, a importância remetida era considerada como líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairia o tributo.

Assim, em um exemplo hipotético, sobre uma fatura equivalente a R\$ 100,00, não se calculava R\$ 25,00 (25%) de imposto de Renda a ser retido, estipulava-se o valor da fatura para fins de retenção como sendo R\$  $100/(1-0,25)$ , resultando no valor de R\$ 133,33. Sobre este valor aplicavam-se os 25%, resultando em R\$ 33,33 de IR a ser retido, mantendo-se o valor da remessa ao beneficiário em R\$ 100,00.

Tal operação era realizada com vistas a evitar a bitributação internacional. A Termobahia S/A assumia o encargo financeiro relativo ao imposto sobre a renda brasileiro, ficando a empresa contratada com o dever de suportar o encargo relativo ao imposto sobre a renda do seu respectivo país.

Em uma análise mais acurada, percebe-se que além do dever de efetuar a retenção e o repasse do: IRRF, todo o ônus financeiro do respectivo tributo também ficou a cargo da Termobahia S/A.

Através dos documentos acostados aos autos, facilmente se verifica que importância remetida era considerada como líquida, havendo um reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairia o tributo. Veja-se que entre a recorrente e a empresa contratada foi estipulado valor menor do que aquele sujeito à incidência do IRRF.

Conforme se depreende do DARF e do comprovante de depósito acostado aos presentes autos, o valor pago a título de IRRF é superior a 25% do valor líquido remetido. Veja-se que houve o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre qual recaiu o tributo.

Vale lembrar que a prática do “*Gross up*” é plenamente admitida pelo Ordenamento Jurídico pátrio. O art. 59 do diploma normativo que dispõe sobre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza, Lei 4.154/62, possibilita que a fonte pagadora assumia o ônus do imposto devido pelo beneficiado. Para tanto, deve-se considerar a importância remetida como líquida, cabendo o reajustamento do rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.

Nesta linha, calculado o valor do tributo através do “*Gross Up*”, resta indiscutível que o encargo financeiro do IRRF foi assumido pela Termobahia S/A, cabendo a esta pleiteara sua repetição.”

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Cumprido destacar que é possível a fonte pagadora assumir o encargo financeiro do recolhimento o valor do Imposto de Renda na Fonte, obrigando-se à recomposição do montante da tributação incidente (*gross up*). Ou seja, a metodologia de cálculo conhecida como “cálculo por dentro”, própria dos tributos para os quais a responsabilidade pela retenção e recolhimento é atribuída à fonte pagadora (ou a quem paga), acarreta o reajuste do próprio valor da operação, que passa a ser integrado pelo valor do imposto retido.

Se, por exemplo, no contrato está previsto o preço de R\$ 100,00 para que seja possível reter os 15% do valor do IRRF devido preservando o valor original, é preciso considerar que esses R\$ 100,00 são apenas 85% do valor, sob pena de ver-se modificado o preço transacionado, senão vejamos: Se simplesmente se aplica a alíquota de 15% sobre o valor de R\$ 100,00 considerando que o valor total do Imposto integra a renda, a transação passa a ser de R\$ 115,00. Só que, daí, se o valor do negócio é de R\$ 115,00 aplicando-se a alíquota de 15%, chega-se a um Imposto de R\$ 17,15.

Inicialmente, entendi que haveria uma dúvida sanada pela fiscalização: se no cálculo do IRRF houve efetivamente a adoção do critério conhecido como “*gross up*”, no qual o valor do tributo devido está dentro do valor contratado, ou seja, se o imposto de renda que incide sobre o total da renda, no qual o cálculo deve ser feito de tal sorte que, após deduzido o valor do Imposto, a renda permaneça sendo aquela avençada.

Ocorre que, tratam-se de pedidos de compensação de suposto crédito de IRRF incidente sobre remessas ao exterior com a CIDE. O crédito decorreria da diferença de alíquota em face do que consta da Lei nº 10.168/2000. Ocorre que, na hipótese de existir a diferença de alíquota alegada (essa hipótese deverá ser objeto de análise pela instância anterior), a compensação somente poderia ser deferida **se o contribuinte, responsável pela retenção, comprovasse ter suportado o ônus do tributo ou, do contrário, comprovar ter restituído o valor ao contratado, de quem teria retido indevidamente**. Ciente disso, o recorrente esclareceu que dentre os vários contratos feitos pela Termobahia, há alguns em que ela assumiu integralmente o ônus tributário e, em outros, o ônus ficou a cargo do contratado.

Analisando o presente processo, que foi indicado como paradigma, percebe-se que o valor da remessa (USD 120.652,00) correspondeu a R\$ 375.348,37. Fazendo o cálculo “por dentro” à alíquota de 25%, resulta em uma base de cálculo de R\$ 500.423,01 e um IRRF de R\$ 125.074,64. O valor recolhido foi de R\$ 125.103,61. Ou seja, pelo que consta dos autos, parece-me que, pelo menos no caso do processo paradigma, o contribuinte seria parte legítima para pleitear porque assumiu integralmente o ônus tributário. Nesse caso, o processo deveria retornar à primeira instância para análise do alegado direito creditório, já que o acórdão *a quo* não avançou nessa análise por entender que a parte não era legítima para pleitear o indébito.

Contudo, tal argumento foi analisado pelo órgão julgador de primeira instância se o contribuinte comprovou que fez a retenção do valor e devolveu ao contratado a quantia retida a maior.

O contribuinte alegou que arcou com o ônus tributário, mas, nesse caso, teria que demonstrar haver recolhido o IRRF na alíquota de 25% (que ele alega ser incorreta, pois o devido seria 15%), mas não juntou o contrato onde alega que esse ônus lhe caberia e por isso a decisão guerreada entendeu por sua ilegitimidade para pleitear a compensação dos supostos créditos

Ante ao exposto, Voto no sentido de Negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa