



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.901281/2009-36
ACÓRDÃO	1001-004.324 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOW BRASIL NORDESTE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

LEGITIMIDADE ATIVA. APRESENTAÇÃO DO PER/DCOMP. IRRF PAGO A MAIOR.

Há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do CARF que admitem a legitimidade ativa da fonte pagadora para apresentação do Per/DComp com utilização do indébito de IRRF incidente sobre remessas ao exterior pago a maior.

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

A comprovação pela Recorrente da existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento do pedido, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional.

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos (Súmula CARF nº 143).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reconhecer a legitimidade ativa da Recorrente para apresentação do Per/DComp com utilização do indébito de IRRF incidente sobre remessas ao exterior pago a maior e aplicação das determinações do direito superveniente previsto na Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) em 25.02.2005, e-fls. 02-05, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), código 0473, no valor de R\$375.962,28 contido no DARF de R\$939.906,68 recolhido em 30.04.2004 para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 06-10:

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 375.962,28 A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. [...]

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada. [...]

Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/05 nº 105-005.615, de 13.08.2021, e-fls. 349-358:

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Recurso Voluntário

Notificada em 08.02.2022, e-fl. 367, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 09.03.2022, e-fls. 369-388, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS**III.1 – PAGAMENTO A MAIOR DE IRRF – INOBSERVÂNCIA DE RETENÇÃO À ALÍQUOTA DE 15%**

15. Assim como visto acima, o v. acórdão julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o crédito de IRRF (código 04731), do período de apuração de abril/2004, o qual fora compensado com débito de CSLL, do período de apuração de janeiro/2005.

16. Do que é possível notar, o crédito decorre do pagamento a maior de IRRF pela aplicação equivocada da alíquota de 25% sobre as operações contratadas com a empresa ROFANAIS BV3, cuja remessa foi no valor de R\$ 3.759.626,70, ensejando o consequente recolhimento de IRRF, via DARF (fls. 139), na quantia R\$ 939.906,68 (R\$ 3.759.626,70 x 25%).

17. Ainda que seja nítido, torna-se preciso adentrar no mérito da questão para deixar claro a razão da alíquota aplicável ao caso concreto, sendo que, após superado tal ponto, não haverá como negar o direito creditório em evidência.

18. Mais uma vez, a alíquota correta do IRRF seria de 15%, e não 25%, como aplicou e recolheu a RECORRENTE, de forma que o imposto devido é de R\$ 563.944,01 e não R\$ 939.906,68 pago via DARF. Dada diferença entre as alíquotas é exatamente o que pautava o crédito ora pleiteado de R\$ 375.962,68.

19. Pois bem. Conforme se verifica dos autos, a remessa ao exterior é decorrente de pagamento sobre locação e cessão de uso de software entre a RECORRENTE para com a empresa ROFANAIS BV, sendo ainda objeto deste pacto, a realização de serviços técnicos e de assistência técnica (fls. 237/265). [...]

20. No tocante a remessa envolvendo dada operação de software e de serviços técnicos ao exterior, é sabido que a legislação pátria regulamenta suas

características e alíquotas de tributos nos seguintes dispositivos: arts. 709 e 710, do Decreto nº 3.000/99, art. 72, da Lei 9.430/96 e art. 3º, da MP 2.159/70. [...]

22. Ora, através da legislação supracitada, podemos notar que estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 15%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito. 23. Além disso, também notamos que valores pagos a título de royalties e sobre serviços técnicos e assistência técnica, estão sujeitos à mesma alíquota de 15%, tornando-se evidente que nenhum dispositivo obriga o contribuinte a recolher IRRF sobre tais operações à alíquota de 25%.

24. Ou seja, mesmo que sem maiores explicações, torna-se nítido que a RECORRENTE recolheu tributo a maior, uma vez que utilizou alíquota equivocada, quando na verdade, deveria ter aplicado 15% sobre o valor da remessa realizada ao exterior. Perceba:

Alíquota errada: R\$ 3.759.626,70 (remessa) x 25% = R\$ 939.906,68 (recolhido via DARF)

Alíquota certa: R\$ 3.759.626,70 (remessa) x 15% = R\$ 563.944,01 (tributo devido – menor)

Pagamento Indevido ou a Maior: R\$ 939.906,68 (recolhido via DARF) – R\$ 563.944,01 (tributo realmente devido) = R\$ 375.962,68 (direito creditório)

25. Dessa forma, não restam dúvidas de que a RECORRENTE cometeu um equívoco ao aplicar uma alíquota de 25%, gerando pagamento a maior, o que enseja a restituição ao contribuinte, tal como previsto no art. 165, inciso I, do CTN/66.

26. Ademais, além da legislação demonstrada e totalmente aplicável ao caso, vejamos os documentos que comprovam o recolhimento a maior, de maneira que a reforma de r. decisão é medida que se impõe.

III.2 – DA COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E DA VERDADE MATERIAL

27. Como visto, a RECORRENTE efetuou remessa ao exterior com a aplicação de alíquota de IRRF equivocada, o que gerou pagamento a maior de tributo e enseja a restituição pelo fisco federal.

28. Se olharmos o v. acórdão recorrido, notamos que o I. Julgador, de maneira totalmente arbitrária, concede valoração às provas trazidas aos autos, menosprezando os lançamentos contábeis apresentados pela RECORRENTE e dizendo que somente outros documentos seriam capazes de comprovar o direito em tela. Nada mais absurdo.

29. É sabido que a própria legislação permite que o contribuinte aproveite de outros meios de prova para demonstrar ao fisco a realidade dos fatos, com base

no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 923, do Decreto nº 3.000/99: [...].

30. Bem por isso, quando a r. decisão ignora a escrituração apresentada pela RECORRENTE, bem como todos os lançamentos contábeis e diz que não existem prova do direito, fica evidente que o v. acórdão carece ser reformado na integralidade.

31. Isto porque, a RECORRENTE sempre demonstrou quais foram as operações que ensejaram a remessa ao exterior, evidenciando os números das invoices e os valores envolvidos, deixando claro qual seria a correta aplicação da alíquota ao caso concreto: [...].

33. Perceba que a remessa efetuada à empresa ROFANAIS BV pela RECORRENTE foi no valor de R\$ 3.915.682,70, considerando a composição das Notas Fiscais listadas acima, e que, portanto, se aplicada a alíquota de 15%, deveria ter pago a título de IRRF, a quantia de R\$ 563.944,01, e jamais o valor de R\$ 939.906,68, conforme recolhido via DARF.

34. Nem se diga sobre o falho argumento do v. acórdão de que as invoices supracitadas foram emitidas em datas divergentes da remessa efetuada, pois, é sabido que a remessa/pagamento pode ocorrer em data posterior à emissão da invoice/NF, não sendo tal ponto um empecilho para reconhecimento do pagamento de tributo.

35. Voltando aos documentos contábeis, para que fique clara a escrituração das operações e recolhimento de tributos, a RECORRENTE demonstra por seu livro diário, a correta escrituração da remessa, evidenciando que arcou de fato com o custo do IRRF, vez que remeteu a totalidade do valor à empresa ROFANAIS BV (R\$ 3.915.682,70), sem qualquer desconto da quantia de IRRF daquela companhia (fl. 140): [...].

36. Bem por isso, tem-se por afastado o argumento do I. Julgador de que falta legitimidade da RECORRENTE para requerer a restituição de tributo, vez que ela quem de fato arcou com o pagamento do IRRF.

37. Além disso, para ficar claro os valores constantes em seus documentos contábeis, a RECORRENTE demonstra que para o período em discussão (04/2004), recolheu aos cofres públicos a quantia de R\$ 4.587.281,21 de IRRF, sendo que dentro deste valor, encontra-se alocado o DARF de R\$ 939.906,68, recolhido a maior: [...].

38. Tanto é assim, que o razão contábil da companhia apresentado nos autos demonstra exatamente a citada quantia de R\$ 4.587.281,21 registrada em suas contas 109601, 320001 e 323054: [...].

39. Ora I. Julgadores, como pode a r. decisão de primeira instância ignorar todos esses documentos, sob a justificativa que um único documento não fora entregue

à diligência, e que por isso, não é possível esclarecer a dúvida sobre a existência do crédito?

40. Os elementos comprobatórios são se limitam à apenas um único documento, mas sim, ao conjunto de documentos capazes de demonstrar o quanto alegado pelo contribuinte. *In casu*, os lançamentos contábeis comprovam a remessa feita pela RECORRENTE ao exterior, de forma que não se pode alegar que dada remessa não fora comprovada. [...]

42. Diante da observância à verdade material e devido processo legal, é imperioso que os Doutos Julgadores analisem o CONJUNTO PROBATORIO como um todo (e não apenas especifiquem um único documento como capaz de esclarecer a lide), sob pena de afrontar um os princípios constitucionais basilares dos contribuintes.

43. Dessa forma, sendo certo que a verdade material não poderá ser ignorada por este E. CARF, o crédito em questão deverá ser reconhecido por esta douta Corte Julgadora, para que, consequentemente, seja homologada a compensação vinculada.

III.3 – DOS ARGUMENTOS FORMAIS QUE SÃO INCAPAZES DE RELATIVIZAR A VERDADE MATERIAL DOS FATOS

44. Por fim, por mero amor ao debate, a RECORRENTE deixa claro que é titular do direito ao crédito pleiteado, vez que esta arcou de fato com os custos do tributo pago a maior, bem como que as incorporações que realizou ao longo do tempo em nada alteraram sua legitimidade, pelo contrário, apenas fez aumentar o saldo de seu direito creditório para com o fisco federal.

45. Ao longo dos anos, a RECORRENTE efetuou diversas incorporações de empresas de seu grupo corporativo, razão pela qual algumas notas fiscais foram emitidas pela empresa locada no exterior (ROFANAIS BV) em nomes de companhias distintas, todas, porém, incorporadas pela RECORRENTE.

46. Do que é possível notar e fora afirmação do próprio julgador, a RECORRENTE apenas foi incorporada pela DOW BRASIL INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICO LTDA (CNPJ/MF 60.435.351/0001-57) em 2006, dois anos após a remessa realizada e o recolhimento do IRRF.

47. Ou seja, as incorporações realizadas anteriormente pela RECORRENTE (antes de ser incorporada), todas até o ano de 2003 (um ano antes da remessa e do recolhimento do IRRF), geraram o direito de sucessão da RECORRENTE em relação a tais companhias (ex.: ISOPOL – CNPJ/MF 02.295.338/0001-43 e DOW QUÍMICA NORDESTE – CNPJ/MF 15.255.680/0001-61), de maneira que é indiferente o nome constante na invoice, uma vez que a RECORRENTE sucedeu as empresas em direitos e obrigações, tratando-se de mera questão formal.

48. Ora, se a RECORRENTE sucedeu em direitos e obrigações as companhias em período anterior à remessa e ao recolhimento do IRRF, é claro que a legitimidade

para pleitear direito creditório é dela e de mais ninguém, visto que até mesmo os demais CNPJ's já haviam sido EXTINTOS em razão da incorporação.

49. De acordo com este entendimento, também é falho o argumento do v. acórdão quanto ao contrato acostado aos autos, pois, dado pacto é realizado em nome do grupo DOW, sem qualquer menção a CNPJ específico, de maneira que não pode o l. Julgador, ao seu prazer, dizer que não se refere à RECORRENTE.

50. Além disso, como vimos acima, o contrato de software fora assinado em 2000, com duração por 08 anos, ou seja, com validade para as companhias do grupo até 2008, de forma que o período envolvido nesta demanda se encontra abarcado por tais obrigações e deveres contratuais.

51. Portanto, as alegações da r. decisão são críticas formais e que não são capazes de relativizar o nítido direito creditório existente nesta demanda, o qual é perfeitamente provado por todo seu conjunto de elementos e documentos contábeis, tal como permite o art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e art. 923, do Decreto nº 3.000/99.

52. Dessa forma, não se pode olvidar que o processo administrativo se rege, enfim, pela busca da verdade material, o que, consequentemente, demonstra que não podem ser poupados esforços para verificar se a obrigação tributária foi realmente estabelecida.

53. Mais uma vez, há inúmeros julgados do E. CARF reconhecendo o direito creditório quando comprovado por documentos idôneos e que este apenas não pôde ser atestado sistematicamente pelo fisco em razão de mero erro formal, devendo assim, sempre prevalecer a verdade material sobre tal equívoco.

54. Com isso, notório que a r. decisão recorrida deve ser REFORMADA TOTALMENTE, a fim de que seja reconhecido o valor de 375.962,68 como direito creditório da RECORRENTE, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado e grave afronta aos princípios da legalidade, moralidade, vedação ao confisco e enriquecimento ilícito do Estado.

III.4 – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DA VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DOS ESTADO

55. A despeito de todas as provas apresentadas e diante da legislação e jurisprudência administrativa pátria, vale ressaltar que manter o v. acórdão recorrido é permitir o enriquecimento ilícito do Estado, afrontando a garantia constitucional dos contribuintes à vedação ao confisco.

56. Isto porque, negar o direito creditório da RECORRENTE, o qual é perfeitamente provado, é consentir com a arrecadação indevida aos cofres públicos, ignorando o direito previsto no art. 165, inciso I, do CTN/66, e relevando à proibição ao confisco, ora estabelecida no art. 150, inciso IV, da CF/88: [...].

57. Ainda que o interesse público seja superior ao privado, não se pode admitir que a RECORRENTE sofra prejuízos financeiros tão somente para satisfazer a

arrecadação a maior de tributos por parte do Estado, o que ensejaria tratamento desigual e afronta ao princípio de legalidade tributária (arts. 5º, caput e 150, inciso I, ambos da CF/88).

58. Outrossim, novamente, não se pode olvidar que o processo administrativo se rege pela busca da verdade material, motivo pelo qual, não podem ser poupados esforços para se verificar se a obrigação tributária foi realmente estabelecida, não se pautando o julgador por elementos meramente formais.

59. Como visto, a própria legislação permite o reconhecimento de direito creditório quando comprovado por documentos idôneos que o recolhimento a maior ocorreu e que este apenas não pôde ser atestado sistematicamente pelo fisco, devendo sempre prevalecer a verdade material.

60. Desta forma, vez que provado o pagamento indevido efetuado pela RECORRENTE, é certo que o v. acórdão merece ser REFORMADO TOTALMENTE, para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado.

61. Assim, negar a RECORRENTE seu direito creditório seria descompasso em relação aos princípios que fundamentam o ato e o processo administrativo, pois a compensação é legítima, caracterizando-se como verdadeira medida de eficiência, a qual é princípio dos atos administrativos, de extrema valia para o caso em questão. [...]

62. Com efeito, a Administração Pública necessita estabelecer uma diretriz de atuação segura, transparente, racionalmente fundamentada em parâmetros objetivos e, para tanto, deve voltar-se aos efeitos práticos ordinários, verificáveis na generalidade das situações. Do contrário, estar-se-ia incorrendo em casuísmo, o que não se concilia com os princípios da isonomia e da segurança jurídica.

63. Entende-se proporcional ou correspondente (proporcionalidade em sentido estrito) o meio que, relativamente ao fim perseguido, não restrinja excessivamente os direitos envolvidos, ou quando as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. [...]

64. É de conhecimento que o pagamento indevido ou a maior por parte do contribuinte caracteriza um enriquecimento sem causa do Estado. Em outras palavras, traduz uma situação em que uma das partes de determinada relação jurídica experimenta injustificado benefício, em detrimento da outra, que se empobrece, inexistindo causa jurídica para tanto. É o acréscimo de bens que, em detrimento de outrem, se verificou no patrimônio de alguém, sem que para isso tenha havido fundamento jurídico.

65. Para evitar questionamentos, ressalta-se que o princípio da vedação ao enriquecimento ilícito é amplamente admitido, não apenas no âmbito do direito privado, como também no direito administrativo, seja em favor, seja em desfavor do Estado, a fim de evitar que este se locuplete ou que se empobreça, em face do exercício da função administrativa, haja vista que é um princípio geral de direito, e não apenas princípio do direito público ou privado.

66. Além disso, deve ser entendido como “sem causa e/ou ilícito” o ato jurídico desprovido de razão albergada pela ordem jurídica. Assim, a causa poderá existir, mas, sendo injusta, restará configurado o locupletamento indevido⁸.

67. Ou seja, negar o direito do crédito à RECORRENTE certamente ensejará enriquecimento ilícito do Estado, e em consequente violação ao princípio da vedação ao confisco, o que deve ser veementemente repudiados por estes I. Julgadores.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV – DOS PEDIDOS E DOS REQUERIMENTOS

68. Em face de todo o exposto e com amparo na legislação de regência, doutrina e jurisprudência pátria, requer o RECEBIMENTO, PROCESSAMENTO E PROVIMENTO INTEGRAL deste Recurso Voluntário, reformando-se totalmente o v. acórdão recorrido, de modo a ser reconhecido o direito creditório (R\$ 375.962,68) e homologada a compensação consubstanciada no presente PER/DCOMP em análise.

69. Por fim, a RECORRENTE protesta pela posterior juntada de razões complementares, inclusive com novos documentos que se entendam necessários, assim o fazendo com esteio no princípio da verdade material e do informalismo, os quais permeiam o processo administrativo fiscal, nos termos do art. 18 e 29, ambos do Decreto nº 70.235/72.

70. Requer ainda, a expressa e prévia intimação da RECORRENTE, tão logo seja definida a data para o julgamento do presente recurso, a fim de que suas respectivas patronas possam realizar sustentação oral, sob pena de nulidade absoluta, por afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CF/88), os quais são de observância obrigatória também no processo administrativo tributário.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de

março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Sustentação Oral

A Recorrente solicita sustentação oral.

O Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prevê:

Art. 95. É facultado às partes realizar sustentação oral e apresentar memoriais, e acompanhar a sessão de julgamento síncrona, desde que o requeiram com a antecedência necessária, conforme disciplinado por Ato do Presidente do CARF, que regulará o prazo e a forma de apresentação do requerimento e demais requisitos operacionais para realização da sustentação oral. [...]

Art. 102. [...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, dez dias de antecedência da data de início da reunião de julgamento. [...]

Art. 131. [...].

§ 9º Aberta a sessão, o Presidente da Turma, ou, no caso de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Presidente da Seção, relatará a representação, assegurará a cada um dos interessados a realização de sustentação oral por quinze minutos, facultará a palavra aos demais membros do colegiado para manifestação e, encerrado o debate, terá início a votação.

Consta na Portaria CARF nº 1.240, de 02 de agosto de 2024:

Art. 10. Nas reuniões assíncronas, a sustentação oral e o memorial devem ser postados até cinco dias após a publicação da pauta.

Art. 11. A sustentação oral nas reuniões assíncronas deverá ser apresentada por meio de arquivo de áudio ou vídeo com duração máxima de quinze minutos.

§1º A sustentação oral será realizada por meio da postagem de arquivo, precedida de preenchimento de formulário eletrônico:

I - no e-CAC, no caso do sujeito passivo; e. [...]

Art. 31. Em todas as formas de reunião síncrona, o pedido de sustentação oral ou de acompanhamento, o memorial e o arquivo de áudio ou vídeo de sustentação oral, deverão ser encaminhados com antecedência de, no mínimo, dois dias úteis do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

No sítio institucional constam os formulários eletrônicos e todas as informações necessárias ao exercício da sustentação oral e apresentação de memoriais especificadas na “Carta de Serviços CARF”, devendo a Recorrente observar a publicação da pauta. Nesse sentido, a

Recorrente deve observar a forma, o tempo e o local previstos nas normas regulamentares para alcançar este desiderato.

Nulidade do Despacho Decisório e Da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE (STF, AI 791292 QO-RG/PE, 2010), Terma nº 339, com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser

reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Ementa

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. [...]

Tese

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na decisão administrativa não precisam ser enfrentados todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Neste sentido, o Recurso Especial Repetitivo nº 931.727/RS (STJ, REsp 931727/RS, 2009), Temas Repetitivos nºs 160 e 161, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim se refere: “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão”. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Legitimidade Ativa para o Pedido de Restituição do IRRF Incidente sobre Remessas ao Exterior. Incorporação.

A Recorrente alega que tem direito ao reconhecimento do indébito referente ao pagamento a maior título de IRRF incidente sobre remessas ao exterior.

Legitimidade Ativa

Sobre a legitimidade ativa para o pedido de restituição do IRRF incidente sobre remessas ao exterior, o Código de Processo Civil determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 17. Para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade.

O Código Tributário Nacional prevê:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; [...]

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por êste expressamente autorizado a recebê-la.

Por via de regra, o sujeito passivo é parte legítima para pleitear a restituição do indébito no caso em que é titular do direito creditório. Quando se tratar de tributos indiretos, a legitimidade é daquele que comprove ter assumido o encargo ou do terceiro expressamente autorizado.

Restou decidido no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/05 nº 105-005.615, de 13.08.2021, e-fls. 349-358:

Além disso, tratando-se de IRRF, a legitimidade para pleitear a restituição ou compensação de eventuais valores retidos e recolhidos a maior é da beneficiária dos rendimentos, no caso a ROFAN, pois foi quem teria sofrido a carga tributária, sendo a contribuinte do imposto, conforme disposto no art. 682, inciso I, do RIR/1999.

Apesar do exposto, a Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, que atualmente disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Receita Federal, prevê, em seu art. 18, a possibilidade do sujeito passivo que efetuou a retenção indevida ou a maior de pleitear a restituição da referida quantia ou de utilizar o direito creditório correspondente para compensação de débitos próprios através de PER/DCOMP, caso comprove que efetuou o recolhimento do valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior. Contudo, tal possibilidade não se aplica ao presente caso, pois não restou comprovado nem que a interessada tenha sido a fonte pagadora da integralidade dos rendimentos, nem que a beneficiária dos rendimentos não tenha sofrido a retenção integral do imposto recolhido ou que a parcela da retenção indevida lhe tenha sido devolvida pela fonte pagadora.

Assim, constata-se que a requerente não tem legitimidade para pleitear a restituição ou compensação de eventuais valores retidos e recolhidos a maior.

Entretanto, tem-se que o imposto de renda não se enquadra na categoria de tributo indireto, conforme entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1318163/PR (STJ, EREsp 1318163/PR, 2017):

10. É certo que alguns precedentes desta Corte Superior têm reconhecido a legitimidade do sujeito passivo da obrigação tributária acessória - cujo objeto consiste na retenção e recolhimento de impostos e contribuições - especificamente no campo dos chamados "tributos indiretos", e mais especificamente ainda:

somente quando houver comprovação de que não houve repercussão do ônus financeiro a terceira pessoa, comumente intitulada de sujeito passivo de fato, nos termos do art. 166 do CTN [...]: AgRg no REsp 1.573.939/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14/3/2016; (AgRg no AREsp 624.100/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 15/2/2016).

11. Destaque-se, no entanto, que o imposto de renda não se inclui dentre aqueles que se enquadram como "tributos indiretos" a exigir qualquer análise quanto ao art. 166 do CTN, sendo desnecessário tecer mais comentários a respeito de referidos precedentes.

Assim, o imposto de renda não se caracteriza na espécie de tributo indireto identificado no art. 166 do Código Tributário Nacional.

Sobre à ocorrência do fato gerador do IRRF incidente sobre remessas ao exterior, o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de dezembro de 1943, prescreve:

Art. 97. Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos.

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; [...]

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento.

A Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021, prevê:

Art. 17. O sujeito passivo que efetuou retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito à pessoa física ou jurídica, recolheu o valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior, poderá pleitear sua restituição, na forma estabelecida no § 1º do art. 8º, ressalvada a hipótese de que trata o art. 34. [...]

Art. 20. Na hipótese de pedido de restituição relativo ao IRRF incidente sobre rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica beneficiária residente ou domiciliada no exterior, o pedido de restituição poderá ser formalizado:

I - pela beneficiária residente ou domiciliada no exterior, desde que tenha aderido ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) e esteja inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), ou por seu representante legalmente constituído no Brasil; ou

II - pela fonte pagadora:

a) caso esta assuma o ônus do imposto sobre a renda devido pela beneficiária; ou

b) na hipótese de que trata o art. 17, observados os requisitos previstos no § 1º do referido artigo.

§ 1º A fonte pagadora, no momento em que solicitar a restituição, deverá comprovar a existência do direito creditório e a assunção do ônus do tributo indevido ou recolhido a maior.

O IRRF sobre remessas ao exterior de responsabilidade a terceiro incide de forma isolada, exclusiva e definitiva, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 255, de 26 de maio de 2017:

Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos.

Cabe mencionar os seguintes precedentes (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão nº 1201-005.988, de 19.06.2023:

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

O IRRF, nos casos de remessa ao exterior, incide de forma isolada e definitiva, sendo irrelevante a discussão sobre contribuinte de direito x contribuinte de fato ou da repercussão econômica dos tributos. Dessarte, é inaplicável o preceito do artigo 166 do Código Tributário Nacional para tais hipóteses, devendo ser conferida legitimidade ativa para pedidos de repetição de indébito à pessoa jurídica situada no Brasil (fonte), que remete valores ao exterior e recolhe o IRRF.

Acórdão nº 1302-004.820, de 16.09. 2020:

IRRF REMESSA AO EXTERIOR. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

Não há que se falar em incidência de IRRF nos casos de remessa ao exterior de valores para aquisição de softwares para revenda. Sendo comprovado o recolhimento indevido, tem direito à repetição do indébito o contribuinte que praticou o fato gerador do tributo, sendo, nestes casos, inaplicável o preceito do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que se aplica, tão-somente, nos tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do encargo a terceiros.

A legitimidade ativa para pleitear a restituição do IRRF incidente sobre remessas ao exterior pode ser reconhecida à pessoa jurídica brasileira na qualidade de fonte pagadora, desde que demonstre ter suportado o ônus financeiro do tributo pago a maior. O método *gross up* é utilizado para calcular e incorporar a carga tributária ao preço da prestação de serviços, ou seja, pela inclusão do valor do próprio imposto em sua base de cálculo. Há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do CARF que admitem a legitimidade ativa da fonte pagadora para apresentação do Per/DComp com utilização do indébito de IRRF incidente sobre remessas ao exterior pago a maior.

Incorporação

Sobre a evento de incorporação, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, determina:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Cabe mencionar a jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 9101-002.494, de 23.11.2016:

COMPENSAÇÃO. INCORPORAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO DA INCORPORADA. DÉBITOS DA INCORPORADORA.

Os efeitos da extinção da pessoa jurídica por incorporação, retroagem à data da deliberação dos membros da sociedade, ainda que as providências de baixa da inscrição da empresa incorporada junto ao sistema CNPJ da RFB, venham a ser tomadas posteriormente. Assim, deve ser reconhecido como da incorporadora, créditos antes pertencentes à incorporada, tendo em conta que os efeitos jurídicos da incorporação passam a ser reconhecidos a partir da assinatura da Assembleia Geral Extraordinária que deliberou pela incorporação.

Acórdão nº 3102-002.787, de 28.11.2024:

INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS DA INCORPORADA. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DA INCORPORADORA. FORMULÁRIO EM PAPEL.

A incorporação transfere débitos e créditos da incorporada para a incorporadora a partir do momento em que o ato societário é aprovado pelos sócios.

Restou decidido no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/05 nº 105-005.615, de 13.08.2021, e-fls. 349-358:

Ressalte-se que o contrato apresentado na diligência fiscal, às fls. 237/265, que daria suporte à emissão das referidas faturas, foi firmado em 12/12/2000 entre a ROFAN AUTOMATION AND INFORMATION SYSTEMS B. V. e a DOW QUÍMICA S.A. (antiga razão social da DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA (CNPJ 60.435.351/0001-57)), que somente veio incorporar a interessada em 01/01/2006. Ou seja, os rendimentos pagos à ROFAN e o IRRF correspondente não seriam devidos pela interessada, DOW BRASIL NORDESTE LTDA (CNPJ 13.565.502/0001-01), sendo que foi esta quem apresentara o PER/DCOMP em litígio, mediante o qual pretendia utilizar o alegado crédito referente ao recolhimento a maior.

A pessoa jurídica Dow Brasil S.A., CNPJ 60.435.351/0001-57, sucessora por incorporação de Dow Brasil Nordeste Ltda., CNPJ 13.565.502/0001-01, baixada por incorporação, cuja Ata da Assembleia Geral Extraordinária datada de 01.01.2006 está registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp em 05.01.2006, e-fls. 293-294. O correspondente Protocolo de Justificação está datado de 01.01.2005, e-fls. 295-300 e o Laudo de Avaliação de Bens, Direitos e Obrigações da Dow Brasil Nordeste Ltda. a serem conferidos a título de incorporação pela Dow Brasil S.A. está datado de 31.12.2005, e-fls. 301-306.

O Per/DComp foi apresentado em 25.02.2005, e-fls. 02-05, pela pessoa jurídica incorporada Dow Brasil Nordeste Ltda., titular do direito creditório à época utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de IRRF, código 0473, no valor de R\$375.962,28 contido no DARF de R\$939.906,68 recolhido em 30.04.2004 para compensação dos débitos próprios ali confessados.

Conclusão

Assim, cabe reconhecer a legitimidade ativa da Recorrente para apresentação do Per/DComp com utilização do indébito de IRRF incidente sobre remessas ao exterior pago a maior.

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao procedimento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo como condição absolutamente essencial para fins de verificação da precisão dos dados informados. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório

pleiteado. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravio Regimental no Recurso Especial nº 862572/CE) (BRASIL, AgRg no REsp 862572/CE, 2008). Nesse sentido, em caso de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prevê:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Cabe mencionar os seguintes precedentes (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão da 1ª Turma da CSRF do CARF nº 9101-002.548, de 07.02.2017:

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito [...].

Acórdão CARF nº 1101-001.494, de 10.12.2024:

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. APRESENTAÇÃO. REANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO

O contribuinte deve provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Neste caso, o processo deve retornar à Receita Federal para reanálise do direito creditório vindicado e emissão de despacho decisório complementar.

Sobre o IRRF, o Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na

data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. (Vinculante, conforme Portaria nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

O IRRF, código 0473, refere-se aos rendimentos de qualquer natureza como os provenientes de pensões e aposentadoria, de prêmios conquistados no Brasil em concursos, comissões por intermediação em operações em bolsa de mercadorias e ganho de capital, inclusive os obtidos em investimentos em moeda estrangeira pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, inclusive rendimentos do trabalho e da prestação de serviços sem vínculo de emprego, auferidos por residentes no exterior (art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943). Sujeita-se ao regime de tributação exclusivo na fonte à alíquota incidente de 25% (vinte e cinco por cento) do valor dos rendimentos do trabalho, inclusive os provenientes de pensão civil ou militar, bem como 15% (quinze por cento) do valor dos demais rendimentos. O beneficiário é a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o imposto é recolhido pela fonte pagadora na data da ocorrência do fato gerador (Manual de Imposto de Renda Retido na Fonte - Mafon de 2004).

Consta Acórdão da 2ª Turma da DRJ/05 nº 105-005.615, de 13.08.2021, e-fls. 349-358:

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente e análise da situação fática, de modo a se conhecer qual seria o montante de tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado. Contudo, a referida documentação não foi apresentada pela interessada, ressaltando-se que as faturas apresentadas foram emitidas contra empresas diversas, bem como as datas em que os pagamentos seriam devidos divergem da data em que a remessa teria sido realizada, em 30/04/2004.

Como se apontou, a comprovação pela Recorrente da existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento do pedido, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que foi produzido pela Recorrente um início de prova da apuração do indébito, de acordo com o acervo fático-probatório composto do DARF, invoice, Livro Razão, DCTF, registro interno, acordo sobre software para controle de processo computadorizado, e-fls. 32-66, 139-140 e 165-166, 237-265. As informações constantes nos sistemas da RFB devem ser cotejadas com aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos que a Recorrente deve ser notificada a apresentar.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixam a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, sob pena de supressão de instância. Devem ser averiguadas a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento. A autoridade administrativa deve apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no procedimento do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em perda do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumpra registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o procedimento do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Sobre a distribuição do ônus da prova, o Código de Processo Civil determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

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.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Tem-se que, a partir da regra de distribuição estática, o art. 373 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus probatório incumbe à autoridade fiscal, quanto ao fato constitutivo de seu direito, e à Recorrente, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública. Nesse sentido, não cabe ao julgador atuar em defesa da

Recorrente, sobretudo quando não encontra na prova juntada aos autos deficiências que lhe causassem dúvidas a ponto de determinar de ofício a realização de diligência.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de impugnação. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador de que os autos devem retornar à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP) (STJ, AREsp 2554882/SP, 2024).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reconhecer a legitimidade ativa da Recorrente para apresentação do Per/DComp com utilização do indébito de IRRF incidente sobre remessas ao exterior pago a maior e aplicação das determinações do direito superveniente previsto na Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva