ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10855.907028/2012-14

CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10855.907028/2012-14
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1802-002.455 – 2ª Turma Especial**
Sessão de	04 de fevereiro de 2015
Matéria	SIMPLES
Recorrente	MARQUESA SA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/12/2008

SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RETENÇÃO. RESTITUIÇÃO. REQUISITOS.

O pedido de restituição de tributos retidos e recolhidos indevidamente cabe a pessoa jurídica que de fato assumiu o ônus da exação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso. O conselheiro José de Oliveira Ferraz Correa vai apresentar declaração de voto para expor suas razões quanto a negativa.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Correa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Darci Mendes de Carvalho Filho, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Henrique Heiji Erbano, José de Oliveira Ferraz Correa, Nelso Kichel. Ausente justificadamente o conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que por unanimidade de votos julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente.

Por economia processual passo a adotar o suscinto relatório elaborado pela DRJ, *in verbis:*

> *"Trata-se de Pedido de Restituição das contribuições sociais retidos na fonte por ocasião de pagamento de serviços de terceiros.*
>
> *Na fundamentação do Despacho Decisório que indeferiu o Pedido, consta:*
>
> > *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 restituição*
> >
> > *(...)*
> >
> > *Diante da inexistência do crédito, INDEFIRO o Pedido de Restituição.*
>
> *Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:*
>
> *o crédito, cuja restituição se pretende decorrente de retenção indevida praticada pela Impugnante referente a serviço prestado por pessoa jurídica optante do SIMPLES Nacional, nos termos em que instituído pela Lei Complementar nº 123/2006.*
>
> *...*
>
> *Consoante relatado e conforme comprovam os respectivos documentos fiscais, a Impugnante contratou a prestação de serviços da pessoa jurídica de direito privado 'Guarapuã Florestal Ltda – EPP' (...).*
>
> *Com base nas disposições do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 e da Lei nº 10.833/2003, a Impugnante é obrigada a reter os valores concernentes ao imposto de renda e às contribuições sociais CSLL, PIS e COFINS*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLI VEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incidentes sobre as operações e repassá-los (...) na condição de substituta tributária.

Todavia, a Impugnante constatou posteriormente que a pessoa jurídica substituída fornecedora dos serviços contratados à época dos fatos geradores ora considerados, era optante do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, situação em que permaneceu no período de 11/07/2008 a 31/12/2011, como bem comprovam os documentos inclusos.

...

Por esta peculiar sistemática, o adimplemento dos mencionados tributos dá-se de modo unificado, por meio de uma alíquota única, ao encargo da pessoa jurídica optante do SIMPLES, o que indelevelmente a desonera as empresas porventura obrigadas às retenções de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, como a Impugnante, a assim procederem.

...

Nesta esteira, a retenção praticada pela Impugnante não teve sentido algum e o montante recolhido por ela por ocasião da operação retratada notadamente constitui indébito, cuja restituição se justifica (...).”

A DRJ de Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

“ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 30/12/2008

SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RETENÇÃO. RESTITUIÇÃO. REQUISITOS.

Ainda que indevida a retenção de tributos devidos por prestadora de serviços optante pelo Simples, a restituição de valores depende da demonstração da assunção do ônus tributário por parte da tomadora dos serviços que efetuou as retenções por ocasião do pagamento das respectivas notas fiscais, sem o que esta última não preenche os requisitos para que lhe sejam restituídos os valores eventual e indevidamente recolhidos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Dessa decisão da qual tomou ciência em 29/10/2013, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 27/11/2013.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLI VEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No Recurso faz arrazoado sobre os motivos pelo qual o acórdão exarado pela DRJ não deve prosperar, reiterando em seguida as alegações feitas por ocasião da sua manifestação de inconformidade e, no fim, pugnando pelo provimento do seu Recurso Voluntário, eis que tem autorização expressa da empresa para a qual o encargo foi transferido para pleitear a devolução do indébito.

Este é o Relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, pelo que dele tomo conhecimento.

A análise feita sobre o pedido apresentado pela contribuinte se deu no âmbito do processamento eletrônico de declarações, meio legítimo e eficiente de verificação dos pleitos formalizados pelos sujeitos passivos, também de forma eletrônica, em busca dos créditos que entendem possuir contra a Fazenda Pública.

Cabe assinalar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou 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, com análise da situação fática, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Especialmente nos processos iniciados pelo Contribuinte, como o aqui analisado, há toda uma dinâmica na apresentação de elementos de prova, uma vez que a Administração Tributária se manifesta sobre esses elementos quando profere os despachos e decisões com caráter terminativo, e não em decisões interlocutórias, de modo que não é incomum a carência de prova ser suprida nas instâncias seguintes.

É por isso também que antes de proferir o despacho decisório, ainda na fase de auditoria fiscal, pode e deve a Delegacia de origem inquirir o Contribuinte, solicitar os meios de prova que entende necessários, diligenciar diretamente em seu estabelecimento (se for o caso), enfim, buscar todos os elementos fáticos considerados relevantes para que na sequ□ ência, na fase litigiosa do procedimento administrativo (fase processual), as questões envolvam mais a aplicação das normas tributárias e não propriamente a prova de fatos.

Desse modo, para a homologação desse crédito a Administração Fazendária solicitou que o contribuinte juntasse ao seu pedido a documentação contábil que deu suporte ao preenchimento ao pedido de restituição.

A Recorrente por ocasião de sua Manifestação de Inconformidade juntou:

a) consulta feita na internet em que consta a informação de que a empresa Guarapuã Florestal Ltda – ME estaria compreendida no Simples no período de 11/07/2008 a 31/12/2011, o que abarca os pagamentos tidos por indevidos.

b) notas fiscais emitidas pela prestadora de serviços nas quais estão destacadas as parcelas referentes aos tributos que teriam sido indevidamente retidos. Os valores segundo análise da DRJ são compatíveis com o montante do crédito inscrito no Pedido de Restituição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) documento endereçado à contribuinte, no qual consta a seguinte solicitação:

> *"GUARAPUÃ FLORESTAL LTDA – EPP, cadastrada no CNPJ sob o nº 10.296.543/0001-51, estabelecida à Rua Ruy Barbosa, nº 685 – Centro, município de Buri/SP, vem solicitar através desta a restituição de imposto descontado indevidamente em notas fiscais devido empresa ser optante do SIMPLES NACIONAL, conf. Demonstrativo abaixo"*

CÓPIA

Com isso a Recorrente requer a restituição de apenas uma parcela do valor recolhido por meio do DARF inscrito no Pedido, razão pela qual não foi possível a verificação, a partir dos valores, da exata composição do DARF de forma a aferir se o valor recolhido corresponde efetivamente ao tido por indevido. Uma demonstração da composição do DARF seria indispensável para a efetiva comprovação da inclusão dos valores eventualmente indevidos nos recolhimentos efetuados.

Seria caso de baixar esse processo em diligência, caso a Recorrente não viesse reiteradamente se evadindo em demonstrar que de fato assumiu o ônus do tributo retido da prestadora de serviço indevidamente. Pelo contrário, deu todos os indícios, inclusive com a declaração da empresa Guarapuã Florestal Ltda – EPP, que não assumiu o ônus, mas que apenas se prendeu a parte final do CTN, artigo 166, onde mediante autorização de quem sofreu o ônus do tributo, haveria a possibilidade de efetuar o pedido de restituição em nome próprio.

> *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 este expressamente autorizado a recebê-la.*

Nesse sentido a Lei nº 9.430/96, art, 74, § 12, II, "a" veda expressamente a trasferência de créditos tributários para terceiros. A esse respeito já há jurisprudência consolidada, senão vejamos:

> *"TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS - TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS A TERCEIROS – LEI 9.430/96 – IN SRF 21/97 E 41/2000 – LEGALIDADE. A Lei 9.430/96 permitiu que a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, autorizasse a utilização de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. O art. 15 da IN 21/97, permitiu a transferência de créditos do contribuinte que excedessem o total de seus débitos, o que foi posteriormente proibido com o advento da IN 41/2000 (exceto se se tratasse de débito consolidado no âmbito do REFIS) e passou a constar expressamente do art. 74, § 12, II, "a" da Lei 9.430/96. Dentro do poder discricionário que lhe foi outorgado, a Secretaria da Receita Federal poderia alterar os critérios da compensação, sem que isso importe em ofensa à Lei*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9.430/96. (REsp 677874/PR - Ministra ELIANA CALMON - DJ 24.04.2006)".

A autorização de restituição a quem não teve o ônus seria o mesmo que a Administração Fazendária anuir com o enriquecimento ilícito ou sem causa, também denominado enriquecimento indevido, ou locupletamento, pois configuraria aumento patrimonial sem causa jurídica, ou o que se perderia sem causa legítima. Isso porque em momento algum está estabelecido que o produto da restituição será repassado a quem teve o ônus. Nesse sentido prescreve o Código Civil:

> *"Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.*
>
> *Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido."*

Isso porque a despesa já incorrida foi integralmente registrada em conta de resultado atribuida ao fornecedor, sendo sua contrapartida registrada em conta de passivo, uma parte devida ao fornecedor e o restante em tributos retidos de terceiro. A recuperação do crédito tributário daria ensejo ao registro em conta redutora de passivo com a contrapartida em caixa / bancos. Essa prática daria ensejo a obteção de uma receita decorrente da cessão de créditos tributários, essa vedada pela legislação ora em vigor, sem qualquer tributação.

No presente caso, havendo crédito tributário a ser restituído, caberia somente a empresa GUARAPUÃ FLORESTAL LTDA – EPP, contribuinte do tributo para solicitar a restituição.

Sendo assim, resta claro que a parte final do *caput* do art. 166 do CTN deve ser interpretado de acordo com o restante do sistema jurídico que rege a matéria, em especial os citados anteriormente.

Por oportuno cabe salientar ainda que se trata apenas de "Pedido de Restituição", pois em caso de "Pedido de Compensação" a Recorrente estaria sujeita à multa correspondente a compensação não declarada, nos termos do diploma legal supra citado.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso, mantendo a decisão da delegacia de origem.

(assinado digitalmente)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa.

Faço a presente declaração de voto para demonstrar os fundamentos que me levam a acompanhar o relator no não provimento do recurso voluntário.

O art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, trazido à baila para o exame das questões suscitadas, guarda relação com a antiga classificação dos contribuintes em "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato".

O chamado "contribuinte de fato", na lógica dos tributos indiretos (p/ ex., IPI e ICMS), desimportante para o direito tributário num primeiro momento, adquire relevância nos casos de restituição de indébito, eis que de acordo com o referido artigo:

> *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 este expressamente autorizado a recebê-la.*

O problema é que essa lógica não se aplica aos tributos retidos na fonte.

Ocorrida a retenção de tributo e presente o respectivo beneficiário do pagamento que ensejou essa retenção, tal situação refoge ao campo do art. 166 do CTN. A fonte pagadora é encarregada de cumprir um dever administrativo (de reter e recolher o tributo), na condição de mero responsável, mas não ocupa a posição do chamado "contribuinte de direito" (que se perfaz na pessoa do fabricante, no caso do IPI, e do comerciante, no caso do ICMS).

Tratando-se de retenção na fonte, a condição de contribuinte, desde o início, cabe ao beneficiário do pagamento/rendimento, ou seja, àquele que sofreu a retenção do tributo, e é somente ele quem poderá reivindicar a repetição do tributo retido e que se configurou como indébito tributário.

Nesse caso, a fonte pagadora não possui legitimidade para figurar no pólo ativo da repetição de indébito.

Não se aplica aqui a autorização mencionada no art. 166 do CTN, eis que a situação seria de apropriação/aproveitamento de crédito de terceiro, o que não é admitido pela legislação (Lei nº 9430, art. 74), e a referida autorização não poderia servir a esse fim – transferência de direito creditório de um contribuinte para outro.

Por essas razões, acompanho o relator e também nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA