



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.909348/2013-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.100 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente AVON COSMÉTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DOCUMENTOS COLACIONADOS AOS AUTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. NOVOS FATOS E NOVAS RAZÕES. EXCEÇÃO À REGRA GERAL DE PRECLUSÃO. CONHECIMENTO.

De acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Os elementos probatórios trazidos aos autos após a apresentação da Impugnação devem ser conhecidos nas hipóteses em que se destinam a contrapor às razões que foram posteriormente trazidas aos autos pela Autoridade julgadora *a quo*, sem contar, ainda, que se tratam de elementos que estão no contexto da discussão em litígio e não representam qualquer inovação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. DEVER DE COLABORAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.

O princípio da *verdade material* determina que a Autoridade busque as provas para o deslinde dos casos, sendo que os contribuintes têm, também, a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos prevaleça, de sorte que, a rigor, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade administrativa com a realidade dos fatos.

O ônus da prova afeta tanto o Fisco como, também, o sujeito passivo, de modo que não cabe a qualquer das partes manter-se passiva e, assim, apenas alegar a veracidade dos fatos que lhes favoreçam sem, contudo, colacionar, aos autos, as provas que corroboram a verdade dos respectivos fatos.

O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito, daí por que caberá ao contribuinte colacionar, aos autos, as provas que comprovam o direito creditório pleiteado.

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE SUSCITADA DE OFÍCIO. INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO. SUPERAÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 59, 3º DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Nas hipóteses em que a Autoridade julgadora inova em relação aos fundamentos de direito e de fato que restaram perfilhados pela Unidade de Origem por ocasião da emissão do Despacho decisório, a nulidade da Decisão deve ser reconhecida por preterição ao direito de defesa e por desrespeito à garantia a ampla defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal.

De acordo com o artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, quando a Autoridade julgadora puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, não a pronunciará e nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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, de modo que nas hipótese em que o recolhimento indevida é comprovado, o sujeito passivo que praticou o fato gerador do tributo terá direito à repetição do indébito.

A norma prevista no artigo 166 do CTN não se aplica aos tributos chamados diretos e, sobretudo, em relação às discussões que envolvem o IRRF, e, assim, deve ser aplicada, apenas, em relação aos tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do encargo a terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório adicional ao valor de R\$ 449.723,10, e homologar as compensações objeto do presente processo até o limite do direito creditório reconhecido. Os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator quanto ao mérito. Designado o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, para elaborar o voto vencedor quanto aos fundamentos adotados pela maioria vencedora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP n.º 22943.46565.310810.1.7.04-3168 por meio do qual a Interessada pleiteia a compensação de débitos de IRPJ com suposto crédito decorrente do pagamento indevido ou a maior de IRRF – Juros sobre o Capital Próprio – Residentes no Exterior, relativo ao período de apuração de 30/06/2008 e cujo recolhimento foi realizado através de DARF no montante de R\$ 459.255,41 (e-fls. 02/06).

A Autoridade proferiu o Despacho Decisório Eletrônico n.º 048934470 (e-fls. 07/08 e 10/11) e, aí, na oportunidade, a respectiva compensação foi homologada parcialmente, uma vez que, a partir das características do DARF, foram localizados um ou mais pagamentos parcialmente utilizados para quitação de débitos da contribuinte, de modo que o crédito foi reconhecido no montante de R\$ 9.532,31 e, assim, o valor do saldo disponível foi considerado inferior ao crédito pretendido e insuficiente para compensação dos débitos informados na DCOMP, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

3 – FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A análise do direito creditório está limitada ao “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, no valor de 459.255,41

Valor do crédito original reconhecido: 9.532,31

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data da arrecadação
30/06/2008	9453	459.255,41	13/06/2008

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	4750116581
VALOR ORIGINAL TOTAL	459.255,41

PROCESSO (PR) / PERDCOMP (PD) / DÉBITO (DB)	Db: cód 9453 PA 30/06/2008
VALOR ORIGINAL UTILIZADO	449.723,10
VALOR ORIGINAL DISPONÍVEL	9.532,31

Diante do exposto, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2013.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
495.885,88	99.177,16	151.757,94

Em 15/04/2013, a AVON COSMÉTICOS LTDA. foi intimada do resultado do Despacho Decisório Eletrônico n.º 048934470, conforme se verifica do AR de e-fls. 09, e, na sequência, entendeu por apresentar, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade de e-fls. 12/15 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

Das Razões de Inconformidade

Da Comprovação da Existência do Crédito utilizado na Compensação

Na DCTF transmitida referente ao 1º Decêndio de junho de 2008 (PA: 10/06/2008), a Requerente informou no campo relativo ao débito apurado de IRRF, o valor de R\$ 459.255,41, efetivamente devido e recolhido no período (Doc. 04).

Na mesma DCTF, referente ao 3º Decêndio de junho de 2008 (PA: 30/06/2008), foram declarados, equivocadamente, duas vezes o valor devido (R\$ 449.723,13), totalizando um débito de R\$ 899.446,26 (**Doc. 05**). Além disso, neste período, a Requerente pagou dois DARFs, um contendo o valor realmente devido, no montante de R\$ 449.723,13 e o segundo com o valor devido no 1º Decêndio de junho de 2008 e que já havia sido recolhido (R\$ 459.255,41). Ou seja, a Requerente realizou um pagamento a maior no valor de R\$ 459.255,41.

Como pode ser observado, a base de cálculo de IRRF, sobre os Juros Sobre Capital Próprios Pagos a Pessoa Jurídica (JCP), é no valor de R\$ 36.978.854,13, como acusado na DIPJ, referente ao período de 2009 (Doc. 07 - Ficha 45, página 42).

Aplicando-se a alíquota de 15% sobre o valor acima exposto, chegamos ao valor de R\$ 5.546.828,12, apontado na tabela, sendo este o real valor total do imposto devido durante o ano-calendário de 2008.

Todavia, havido o pagamento a maior (em duplicidade), do período já acusado, o montante se apresenta no valor de R\$ 6.473.359,60, o que, na realidade, nunca foi devido pela Requerente.

Diante disso e considerando a devida confirmação do crédito no montante de R\$ 459.255,41, a compensação realizada por meio da PER/DCOMP n.º. 22943.46565.310810.1.7.04-3168.

Com base em tais alegações, a Interessada requereu que a Manifestação de Inconformidade fosse conhecida e, por conseguinte, julgada procedente, de modo que a compensação realizada por meio do PER/DCOMP n.º 22943.46565.310810.1.7.04-3168 deveria ser homologado.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão n.º 03-87.825 (e-fls. 73/77), a 7ª Turma da DRJ/BSB entendeu por julgar a Manifestação de Inconformidade improcedente e, no caso, acabou não reconhecendo o direito creditório pleiteado, posto que, tendo em vista que o direito creditório decorria de retenções na fonte, seria necessária a prova cabal de que a fonte pagadora responsável pelo pagamento teria arcado com o ônus da retenção a maior ou, ainda, que estaria expressamente autorizada pelo contribuinte que, efetivamente, sofrera o ônus do imposto, o que não ocorreu no caso em apreço, daí que, uma vez que não restou comprovada a existência do direito creditório líquido e certo passível de compensação, a decisão proferida pela autoridade administrativa não deveria ser reconsiderada, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“**Voto**

[...]

No caso em questão, o direito creditório pleiteado decorre de retenção na fonte de IR, efetuado no código de receita ‘9453 - Juros sobre Capital Próprio - residentes ou domiciliados no exterior’. A responsabilidade pelo recolhimento compete à fonte pagadora e o regime de tributação desta retenção é exclusivo na fonte.

[...]

Assim, a manifestante AVON, fonte pagadora, efetuou a retenção do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica em nome de beneficiário(s), que se trata de pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior não identificada nos autos.

Por se tratar de imposto de renda retido da fonte (IRRF) pretensamente retido e recolhido a maior, deve o interessado ainda comprovar que atende aos requisitos previstos no art. 166 do CTN para que o direito creditório lhe seja reconhecido. Segundo estabelece o referido artigo, “*a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*”.

No caso de restituição da retenção indevida ou a maior, o art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017 prevê algumas condições para a fonte pagadora pleitear a devolução da quantia retida indevidamente ou a maior, tais como o estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário, dos lançamentos contábeis relativos à referida retenção e, ainda, da retificação pela fonte pagadora e pelo beneficiário das declarações já apresentadas à Receita Federal, que tratam da referida retenção, conforme transcrito a seguir:

[...]

Assim, tratando-se de retenções na fonte é necessária a **prova cabal** de que a fonte pagadora responsável pelo pagamento teria arcado com o ônus da retenção a maior, ou, ainda, que estaria expressamente autorizada pelo contribuinte que efetivamente sofreu o ônus do imposto.

[...]

Não consta nos autos documentação hábil a comprovar que há sujeição passiva direta da manifestante em relação ao direito discutido ou a possibilidade da interessada agir em nome da beneficiária.

Dessa forma, a manifestante (fonte pagadora) não poderia pleitear eventual crédito decorrente de retenção indevida ou a maior, efetuada em nome do beneficiário que seria, de fato, o detentor do suposto crédito.

Portanto, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo da contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão proferida pela autoridade administrativa.”

Em 28/02/2020, a AVON COSMÉTICOS LTDA. foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão n.º 03-87.825 através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (e-fls. 80) e, em 10/08/2020, apresentou Recurso Voluntário de e-fls. 83/101 por meio do qual sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente

Da Superficialidade da Instrução Probatória - Da Ofensa ao Princípio da Verdade Material

Como antecipado, a Fiscalização concluiu pelo deferimento parcial do crédito, no importe de R\$ 9.532,31, uma vez que se baseou, exclusivamente, nas informações contidas em sistema, sem qualquer questionamento acerca da natureza da operação realizada pela Recorrente que, flagrantemente, comprova o indevido recolhimento em duplicidade do débito de IR/Fonte no importe de R\$ 459.255,41.

Nesse sentido, não ficou evidenciado no Despacho Decisório que a Fiscalização teria procedido a qualquer diligência para apurar a natureza da operação realizada, de forma que se concluiria pelo recolhimento indevido do débito IR/Fonte apurado em junho de 2008.

Ainda, como se observa da própria análise superficial realizada pela Autoridade Fiscal, é possível notar que o documento denominado “Informações Complementares da Análise de Crédito”, que acompanhou o Despacho Decisório exarado (vide fls. 10 do processo), não apresenta qualquer informação da suposta análise de crédito, indicado apenas a informação “*Não existem informações complementares da análise de crédito para este PER/DCOMP.*”.

Ora, no presente caso é evidente a falta de interesse da Administração Tributária em conhecer a verdade material, pois se limitou a não homologar a compensação por meio da lacônica justificativa de que o crédito em tela teria sido utilizado para quitação de suposto débito de IR/Fonte declarado pela Recorrente.

Com efeito, para que o Fisco Federal pudesse fazer tal afirmação e desconsiderar o crédito de IR/Fonte apurado, deveria, segundo o que preceituam os princípios da verdade material e da legalidade, ter comprovado plenamente, por meios seguros e irrefutáveis, a incorreção.

Em ato contínuo, destaca-se a postura adotada pela D. DRJ, que tendo conhecimento da vasta documentação apresentada em sede de defesa, optou por desconsiderá-la, bastando-se a alegar que a ora Recorrente não teria se incumbido de demonstrar o seu direito creditório, tampouco sua suposta legitimidade para pleitear referido crédito, em alusão ao art. 166 do CTN, fato este completamente irrelevante diante do pagamento indevido e em duplicidade do débito de IR/Fonte

(ii) Do Mérito

Da Efetiva Existência do Crédito Utilizado na Compensação

Como esclarecido em sede de defesa, quando da transmissão da DCTF do respectivo período de junho de 2008, referente ao 1º Decêndio de junho de 2008 (PA: 10/06/2008), a Recorrente informou o débito apurado de IR/Fonte no valor de R\$ 459.255,41, efetivamente recolhido em 13/06/2008 (vide DCTF às fls. 45/48 dos autos e guia DARF às 56 dos autos).

Contudo, ao apurar o IR/Fonte do 3º Decêndio de junho de 2008 (vencimento em 03/07/2008), a Recorrente, por equívoco, declarou em conjunto com o IR/Fonte devido de R\$ R\$ 449.723,13, o valor do IR/Fonte relacionado ao 1º Decêndio, de R\$ 459.255,41, tendo efetuado esse segundo recolhimento (indevido) na respectiva data de vencimento.

Assim, evidencia-se que, neste segundo momento, a Recorrente efetuou o recolhimento do IR/Fonte efetivamente devido, no importe de R\$ 449.723,13, e, por equívoco, um segundo valor de R\$ 459.255,41, relacionado ao IR/Fonte do 1º Decêndio de junho de 2008 e que já havia sido recolhido (vide comprovante às fls. 56 dos autos), o que originou o direito creditório pleiteado no presente processo.

Ademais, como pode ser observado ao longo dos autos, as operações que ocasionaram o equívoco no recolhimento realizado foram os pagamentos de JCP do período, os quais foram devidamente declarados pela Recorrente na DIPJ do período, no montante de R\$ 36.978.854,13, como consta da Ficha 45 da respectiva declaração, constante das fls. 66 dos autos

Assim, aplicando-se a alíquota de 15% de IR/Fonte sobre o valor de JCP efetivamente pago e declarado – de R\$ 36.978.854,06 – chega-se no montante de R\$ 5.546.828,12 ($R\$ 36.978.854,06 \times 15\% = R\$ 5.546.828,12$), como sendo o correto valor de IR/Fonte apurado naquele ano-calendário de 2008.

Contudo, em razão do lapso cometido pela Recorrente, de recolhimento em duplicidade da parcela de IR/Fonte do 1º Decêndio de junho de 2008 (2 x R\$ 459.255,41), o valor total de IR/Fonte recolhido para todo aquele ano-calendário foi de R\$ 6.006.083,53, sendo todos esses recolhimentos comprovados ao longo dos autos, conforme se demonstra da análise das fls. 53/62 do processo.

Por derradeiro, necessário se destacar a total insubsistência da alegação suscitada pela DRJ em relação à legitimidade da Recorrente em pleitear a restituição, haja vista não guardar qualquer relação com o fato em debate.

Nesse aspecto, imperioso se afastar qualquer pretensão de (in)observância do art. 166 do CTN, tal como aduzido pelo acórdão recorrido, uma vez que, como devidamente comprovado, não se trata, em hipótese alguma, de “*transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro*”, mas, em verdade, de pagamento efetuado em duplicidade.

Assim, considerando que a Recorrente demonstrou, de forma exaustiva, o direito creditório de IR/Fonte ora em análise, oriundo de pagamento a maior de IR/Fonte, no montante de R\$ 459.255,41, tem-se que o r. acórdão recorrido deve ser reformado, devendo esse E. Colegiado dar provimento ao presente recurso, com o deferimento do direito creditório e, por conseguinte, a homologação das compensações declaradas.

Com base em tais alegações, a AVON COSMÉTICOS LTDA. requer que seu Recurso Voluntário seja julgado procedente a fim de que o Acórdão recorrido seja reformado e, por conseguinte, o direito creditório seja reconhecido e a compensação seja homologada integralmente.

Através do Despacho de e-fls. 123, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que, em 28/02/2020, a AVON COSMÉTICOS havia sido intimada do resultado do julgamento Acórdão n.º 03-87.825 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 80.

De plano, observe-se que, ao publicar a Portaria RFB n.º 543, de 20 de março de 2020, a Receita Federal acabou suspendendo os prazos para a prática de atos processuais a partir de 23/03/2020 a 31/08/2020 em decorrência da pandemia causada pelo Covid-19. Confira-se:

“Portaria RFB n.º 543, de 20 de março de 2020”

(Publicada no DOU de 23/03/2020, seção 1A, página 1)

Estabelece, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspende o prazo para prática de atos processuais eos

procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19).

Art. 6º Ficam suspensos os prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 4105, de 30 de julho de 2020)”.

Tendo em vista que a ciência ao Acórdão recorrido ocorreu em 28/02/2020 (sexta-feira), o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972¹, começou a fluir em 02/03/2020 (segunda-feira), sendo que, em 23/03/2020, e por deliberação da própria Receita Federal, a contagem do respectivo prazo restou suspensa e retornou, apenas, em 01/09/2020 (terça-feira), de modo que, antes da suspensão, já haviam transcorridos 21 (vinte e um) dias e, aí, a partir do retorno da contagem do prazo, restavam 9 (nove) dias para que a contribuinte interpusesse o seu Recurso Voluntário, daí que o prazo fatal para apresentação do recurso findar-se-ia, portanto, em 09/09/2020 (quarta-feira).

A rigor, veja-se que a Recorrente protocolou seu Recurso Voluntário em 10/08/2020, o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta preenchido. Além do mais, o Recurso foi assinado por procurador legalmente habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações meritórias que restaram formuladas pela AVON COSMÉTICOS.

2. Da Juntada de Documentos em sede Recursal e da Aplicação do Artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/1972

Verifica-se, inicialmente, que, ao apresentar seu Recurso Voluntário de fls. 67/86, a AVON COSMÉTICOS LTDA. acabou entendendo por colacionar, aos autos, as fichas do Registro Declaratório de Investimento Estrangeiro Direito de fls. 118/122.

Pois bem. É verdade que, à luz do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

¹ Cf. Decreto nº 70.235/1972. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”.

Afirma-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra que deve predominar é a de que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, exceto se o caso se enquadrar em alguma das hipóteses excepcionais ali constantes. E não poderia ser diferente pelas seguintes razões: (i) O artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.784/1999 não passou a permitir a juntada de provas após a impugnação² ou depois da apresentação da manifestação de inconformidade; e (ii) O artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 é norma cogente e sua aplicação é obrigatória, bem como se trata de norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999³, a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99⁴.

A Lei prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos visando impedir que a sequência ordenada de atos processuais se prolongue por tempo indeterminado, daí por que o instituto da *preclusão* passa a ser figura indispensável ao devido processo legal e, portanto, de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com a busca pela verdade material⁵.

Dito isto, observe-se que a questão aqui analisada se enquadra, com perfeição, na hipótese prevista no artigo 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/72, haja vista que os documentos colacionados aos autos pela AVON COSMÉTICOS LTDA. *destinam-se a contrapor aos fatos ou razões que foram levantadas pela Autoridade julgadora a quo quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade.*

Neste particular, note-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentando o entendimento de que, à luz do denominado “*diálogo das provas*”, a prova documental pode ser apresentada após a Impugnação nos casos em são levantadas novos fatos ou novas razões trazidas aos autos posteriormente, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

² Cf. Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999. Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

³ Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

⁴ Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

⁵ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO.
ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na insuficiência dos argumentos suscitados na manifestação de inconformidade para justificar a inexistência do débito de estimativa anteriormente quitado. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

[...]

(Processo n.º 10425.900074/2015-03. Acórdão n.º 1302-006.063. Conselheiro Relator Paulo Henrique Figueiredo Silva. Sessão de 09/12/2021)".

A título de complementação, acrescente-se, ainda, que a 1ª Turma da Câmara Superior deste E. CARF também tem sustentado o entendimento de que *não há óbice para apresentação de provas após a apresentação da Impugnação nas hipóteses em que os documentos estejam no contexto da discussão da matéria em litígio*. Confira-se:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

(Processo n.º 10835.901327/2009-88. Acórdão n.º 9101-003.927. Sessão de 04/12/2018)".

Considerando, pois, que a situação concreta se encaixa, com perfeição, na hipótese prevista no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.235/72, entende-se por conhecer das fichas do Registro Declaratório de Investimento Estrangeiro Direito de fls. 118/122, já que se tratam de documentos que estão no contexto da discussão e, portanto, não representam qualquer inovação.

3. Da Análise da Alegação Preliminar de Nulidade do Despacho Decisório por violação ao Princípio da Verdade Material

Em sede de alegações preliminares, a Recorrente sustenta, de plano, que o Despacho decisório encontra-se eivado de nulidade “*em razão da superficialidade da busca das informações necessárias para a sua adequada decisão, o que fere o princípio da verdade material*”.

No entendimento da Recorrente, a Fiscalização concluiu pelo deferimento parcial do crédito no montante de R\$ 9.532,31, uma vez que se baseou, exclusivamente, nas informações contidas no Sistema e, no caso, não efetuou qualquer questionamento acerca da natureza da operação realizada entre a contribuinte que, de forma flagrante, comprova o indevido recolhimento em duplicidade do débito de IR Fonte no valor de R\$ 459.225,41, de sorte que, ao proferir o Despacho Decisório nº 048934470 (e-fls. 07/08 e 10/11), não restou claro que a Autoridade realizou qualquer diligência para apurar a natureza da operação realizada, porque, do contrário, concluiria pelo recolhimento indevido do IR Fonte apurado em junho de 2008.

Além do mais, a Recorrente sustenta que, de acordo com a análise superficial realizada pela Autoridade fiscal, é possível notar que o documento denominado “Informações Complementares da Análise do Crédito” o qual, a rigor, integra o Despacho Decisório, não apresenta qualquer informação quanto a suposta análise do crédito e, no caso, indica, apenas, que “*não existem informações complementares da análise de crédito para este PER/DCOMP*”.

Por isso mesmo, a Recorrente assevera que a falta da busca da verdade material acaba ferindo a motivação do ato, já que, no caso, não se consegue identificar a causa do ato administrativo e a legalidade, porquanto não há como se aplicar a Lei se os fatos são incertos, de sorte que, no final, o Despacho Decisório é inválido e, portanto, deve ser desconstituído por este E. CARF.

Pois bem. De início, registre-se que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a Autoridade fiscal tem o dever de buscar a *verdade material* em razão de estar vinculada à legalidade, já que é a partir da *verdade material* que os fatos e provas são valorados.

Nas palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁶,

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]”

Mas, é de se reconhecer, de logo, que a *verdade material* envolve não apenas o dever de investigação por parte da Autoridade como, também, o dever de colaboração por parte do sujeito passivo.

De acordo com as lições de James Marins⁷,

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.” (grifei).

⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

⁷ MARINS, Jams. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado.

Ora, ainda que o princípio da *verdade material* exija que a Autoridade busque as provas necessárias para o deslinde dos casos, verifica-se que os contribuintes têm, também, a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade administrativa com a realidade dos fatos.

Aliás, confira-se que essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste Tribunal, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2006

PRINCIPIO DA VERDADE MATERIAL. DEVER DE COLABORAÇÃO DE AMBOS OS LITIGANTES. FALTA DE APRESENTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO DE DOCUMENTO QUE AFIRMA POSSUIR E QUE SERIA FUNDAMENTAL PARA A SOLUÇÃO DA CONTENDA. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DA ACUSAÇÃO DO FISCO.

O princípio da verdade material exige o dever de colaboração tanto do fisco, quanto do sujeito passivo. Se esse afirma que possui prova que afastaria a pretensão da auditoria e não a apresenta, reputa-se como verdadeira a acusação fundada na inexistência da prova não exibida.

(Processo n.º 35381.000621/2007-15. Acórdão n.º 2401-00.618. Sessão de 20/08/2009).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

[...]

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

(Processo n.º 10880.915068/2009-27. Acórdão n.º 3401-005.468. Sessão de 26/11/2018).”

Acrescente-se, ainda, que, se é certo que o Processo Administrativo Fiscal é regido pelo Princípio da Verdade Material, também é certo que a Autoridade não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar, para si, a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma extemporânea ou, ainda, insuficiente, porque, como bem sabido, cabe ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha sido objeto de suas alegações e, principalmente, nos casos que têm por objeto o reconhecimento de direito creditório pleiteado e, por conseguinte, a suposta homologação da respectiva compensação.

De fato, o sujeito passivo tem o ônus de comprovar a veracidade de suas alegações, nos termos do artigo 373, inciso I, da Lei nº 13.105, de 16 de março 2015 – Código de Processo Civil, o qual deve ser aplicado, aqui, de forma subsidiária⁸. *In verbis*:

“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015

Capítulo XII – Das Provas

Seção I - Disposições Gerais

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.”

No mesmo sentido, o artigo 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, o qual regula o Processo Administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública Federal, preceitua que caberá ao interessado a comprovação dos fatos que tenha alegado. É ver-se:

“Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

Nesse contexto, reconheça-se que o ônus da prova quanto ao direito creditório pleiteado é, na verdade, do próprio contribuinte que, a propósito, deve colacionar, aos autos, elementos comprobatórios suficientes que atestem, com precisão, a veracidade das suas alegações, já que a Autoridade não poderá substituí-lo e invocar, para si, a responsabilidade no que diz com a produção probatória.

Além do mais, atente-se que é dever do próprio contribuinte atestar a liquidez e certeza do direito creditório para que a sua respectiva compensação seja homologada, nos termos do que determina o artigo 170 do CTN⁹.

Por essas razões, entende-se por não acolher a alegação de nulidade do Despacho Decisório nº 048934470 em decorrência da suposta superficialidade da instrução probatória e da ofensa ao Princípio da Verdade Material.

Com efeito, rejeito a alegação preliminar de nulidade tal qual formulada.

4. Da Nulidade suscitada, de ofício, do Acórdão recorrido em decorrência da violação à ampla defesa e da aplicação do Artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72

⁸ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

⁹ Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Conforme relatado, a Autoridade entendeu por homologar a compensação parcialmente, uma vez que, *a partir das características do DARF, foram localizados um ou mais pagamentos que haviam sido utilizados para quitação de débitos da contribuinte*, de sorte que, no caso, o crédito foi reconhecido no montante de R\$ 9.532,31, e não no montante de R\$ 459,255,41, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“3 – FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

[...]

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

[...].”

A partir da análise do referido Despacho Decisório Eletrônico n.º 048934470 (e-fls. 07/08 e 10/11), é possível observar que, em nenhum momento, a Autoridade mencionou a suposta capacidade postulatória da contribuinte ou a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, entretanto, ao proferir o Acórdão n.º 03-87.825 (e-fls. 73/77), a 7ª Turma da DRJ/BSB acabou se manifestando no sentido de que, por analogia ao artigo 166 do CTN, a Administração admitiu, também, que o responsável postulasse a restituição do indébito, sendo que, para tanto, deveria comprovar que assumiu o ônus financeiro correspondente.

Em outras palavras, e segundo a Autoridade julgadora *a quo*, ambos, fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, teriam legitimidade para solicitar a restituição de imposto retido indevidamente, sendo que, para que a fonte pudesse efetivar o respectivo pedido, deveria demonstrar que, juntamente com o beneficiário do rendimento, estornaram os lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior. Veja-se:

“Voto

[...]

Deve ser considerado, ainda, que na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário. Neste 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.

Assim, a manifestante AVON, fonte pagadora, efetuou a retenção do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica em nome de beneficiário(s), que se trata de pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior não identificada nos autos.

Por se tratar de imposto de renda retido da fonte (IRRF) pretensamente retido e recolhido a maior, deve o interessado ainda comprovar que atende aos requisitos previstos no art. 166 do CTN para que o direito creditório lhe seja reconhecido. Segundo estabelece o referido artigo, “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

No caso de restituição da retenção indevida ou a maior, o art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017 prevê algumas condições para a fonte pagadora pleitear a devolução da quantia retida indevidamente ou a maior, tais como o estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário, dos lançamentos contábeis relativos à referida retenção e, ainda, da retificação pela fonte pagadora e pelo beneficiário das declarações já apresentadas à Receita Federal, que tratam da referida retenção, conforme transcrito a seguir:

[...]

Assim, tratando-se de retenções na fonte é necessária a **prova cabal** de que a fonte pagadora responsável pelo pagamento teria arcado com o ônus da retenção a maior, ou, ainda, que estaria expressamente autorizada pelo contribuinte que efetivamente sofreu o ônus do imposto.”

E tanto é assim que, em sede recursal, a própria AVON COSMÉTICOS LTDA. dispôs, em síntese, que a alegação sustentada pela DRJ em relação à sua legitimidade para pleitear a restituição é totalmente insubsistente, já que não guarda qualquer relação com os fatos em debate, conforme se verifica dos trechos transcritos abaixo (e-fls. 100):

“III.2 – Do Mérito – Da Efetiva Existência do Crédito Tributário Utilizado na Compensação

40. Por derradeiro, necessário se destacar a total insubsistência da alegação suscitada pela DRJ em relação à legitimidade da Recorrente em pleitear a restituição, haja vista não guardar qualquer relação com o fato em debate.

41. Nesse aspecto, imperioso se afastar qualquer pretensão de (in)observância do art. 166 do CTN, tal como aduzido pelo acórdão recorrido, uma vez que, como devidamente comprovado, não se trata, em hipótese alguma, de “*transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro*”, mas, em verdade, de pagamento efetuado em duplicidade”.

No caso, entende-se, de ofício, que, ao proferir o Acórdão n.º 03-87.825, a 7ª Turma da DRJ/BSB acabou inovando em relação aos critérios e fundamentos que foram fixados por ocasião da emissão do Despacho Decisório e que, a rigor, lastrearam o indeferimento integral da homologação da compensação, de modo que, ao fazê-lo, acabou cerceando o direito de defesa da contribuinte e desrespeitando a garantia à ampla defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal.

Pois bem. Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência

ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem ser, sempre, proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de que sejam consideradas nulas.

Nas palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁰ se manifestam:

“O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Nesse contexto, confira-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentado o entendimento de que, nas hipóteses em que a Autoridade julgadora revisora inova quanto aos fundamentos de fato e de direito em relação aos quais restaram perfilhados pela Unidade de Origem quando da elaboração do Despacho Decisório, o desrespeito à garantia da ampla defesa restará evidente e, aí, a nulidade deve ser reconhecida, a não ser que seja superada nos termos do referido artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72. É ver-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

PROCESSUAL - NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO – INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO - SUPERAÇÃO

Constatada a inovação dos fundamentos de direito e de fato utilizados pelo acórdão recorrido em relação ao despacho decisório proferido pela Unidade de Origem, evidencia-se o desrespeito à garantia da ampla defesa, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade, superável, todavia, a partir dos preceitos do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72.

(Processo nº 10880.924303/2018-42. Acórdão nº 1302-004.167. Conselheiro Relator Gustavo Guimarães da Fonseca. Sessão de 13/11/2019)”.

Saliente-se que a referida nulidade poderia ser superada se, ao final, este Colegiado entendesse pelo provimento do Recurso Voluntário, conforme estipula o artigo 59, § 3º do referido Decreto nº 70.235/72. *In verbis*:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

[...]

¹⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).” (grifei).

Observe-se que o artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/1972 determina que, quando o julgador puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, não pronunciará a nulidade e nem fará suprir a falta, de sorte que, tratando-se de medida de economia processual, evita-se, portanto, as idas e vindas do Processo Administrativo, cujo desfecho, favorável ao contribuinte já é previamente conhecido pelo julgador. Assim, ao invés de declarar a nulidade do ato, a Autoridade pode decidir, diretamente, o mérito da lide a favor do contribuinte, já que o processo não deve ser extremamente formal, mas, sim, propiciar aos interessados o atendimento de sua finalidade¹¹.

De toda sorte, se, por acaso, este Colegiado entender pelo provimento do Recurso Voluntário, supera-se a referida nulidade e passa-se, então, a analisar as razões meritórias que foram formuladas pela Recorrente em sede recursal, de acordo com o que determina o artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

5. Da Análise das Alegações de Mérito relativas ao Direito Creditório pleiteado

Em suas alegações de mérito, a AVON COSMÉTICOS sustenta, de início, que, quando da transmissão da DCTF do respectivo período de junho de 2008 referente ao 1º Decêndio de junho de 2008, o qual diz respeito ao período de apuração de 10/06/2008, informou o débito apurado de IR/FONTE no valor de R\$ 459.255,41, que, a rigor, foi efetivamente recolhido em 13/06/2008. E, aí, ao apurar o IR/Fonte do 3º Decêndio de junho de 2008 com vencimento em 03/07/2008, acabou declarando, de forma equivocada, e em conjunto com o IR/Fonte devido de R\$ R\$ 449.723,13, o valor do IR/Fonte relacionado ao 1º Decêndio, no montante de R\$ 459.255,41, sendo que esse segundo recolhimento indevido foi realizado na respectiva data de vencimento.

Assim, e de acordo com a Recorrente, resta evidente que, nesse segundo momento, acabou efetuando o recolhimento do IR/Fonte efetivamente devido, no importe de R\$ 449.723,13, e, por equívoco, um segundo valor de R\$ 459.255,41, relacionado ao IR/Fonte do 1º Decêndio de junho de 2008 e que já havia sido recolhido, o que acabou originando o direito creditório pleiteado no presente processo.

Além do mais, a Recorrente aduz, ainda, que as operações que ocasionaram o equívoco no recolhimento realizado tem por objeto os pagamentos de JCP do período, os quais foram devidamente declarados na DIPJ do período, no montante de R\$ 36.978.854,13, de acordo com o que consta da Ficha 45 da respectiva declaração, de modo que, aplicando-se a alíquota de

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

15% de IR/Fonte sobre o valor de JCP efetivamente pago e declarado, chega-se ao montante de R\$ 5.546.828,12 (R\$ 36.978.854,06 x 15% = R\$ 5.546.828,12), que, a rigor, refere-se ao valor correto de IR/Fonte apurado naquele ano-calendário de 2008.

Contudo, e em razão do lapso cometido, a Recorrente assevera que, quanto ao recolhimento em duplicidade da parcela de IR/Fonte do 1º Decêndio de junho de 2008 (2 x R\$ 459.255,41), o valor total de IR/Fonte recolhido para todo aquele ano-calendário foi de R\$ 6.006.083,53, cujos recolhimentos foram devidamente comprovados, do que se conclui que a DCOMP discutida no presente processo é perfeitamente legítima, uma vez que o montante compensado corresponde efetivamente ao valor de IR/Fonte recolhido a maior.

Pois bem. De plano, reconheça-se que a discussão posta nos autos gira em torno do direito creditório no valor original de R\$ 459.255,41 que, segundo a Recorrente, decorreu de um pagamento em duplicidade de débito de IR/Fonte no aludido valor de R\$ 459.255,41, o qual, a propósito, foi realizado, inicialmente, no 1º decêndio de junho de 2008 e, por equívoco, no 3º decêndio de junho de 2008 quando da apuração do tributo incidente sobre valores de Juros sobre Capital Próprio (“JCP”) pagos no período.

De acordo com a análise do Despacho Decisório nº 048934470 (e-fls. 07/08 e 10/11), a compensação foi homologada parcialmente, uma vez que, a partir das características do DARF, foram localizados um ou mais pagamentos parcialmente utilizados para quitação de débitos da contribuinte, de modo que o crédito foi reconhecido no montante de R\$ 9.532,31. Confira-se:

“3 – FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A análise do direito creditório está limitada ao “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, no valor de 459.255,41

Valor do crédito original reconhecido: 9.532,31

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data da arrecadação
30/06/2008	9453	459.255,41	13/06/2008

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	4750116581
VALOR ORIGINAL TOTAL	459.255,41
PROCESSO (PR) / PERDCOMP (PD) / DÉBITO (DB)	Db: cód 9453 PA 30/06/2008
VALOR ORIGINAL UTILIZADO	449.723,10
VALOR ORIGINAL DISPONÍVEL	9.532,31

Diante do exposto, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.”

Na tentativa de corroborar o equívoco na apuração do IRRF, a Recorrente indica que, na Ficha 45 da DIPJ do período (fls. 66), consta a informação de que os JCPs pagos no período totalizam o montante de R\$ 36.978.854,13:

Ficha 45 - Pagtos. ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Divid. a Benef. do Brasil e do Exterior	
001. País: BRASIL	
Serviços de Assistência Técnica, Científica, Administrativa e Assemelhados com Transferência de Tecnologia	0,00
Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia, Prestados no Brasil	271.379.410,01
Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia, Prestados no Exterior	0,00
Juros sobre o Capital Próprio Pagos a Pessoa Física	14.286,76
Juros sobre o Capital Próprio Pagos a Pessoa Jurídica	0,00
Demais Juros	1.046.100,98
Dividendos Pagos a Pessoa Física	93.076,94
Dividendos Pagos a Pessoa Jurídica	0,00
002. País: ESTADOS UNIDOS	
Serviços de Assistência Técnica, Científica, Administrativa e Assemelhados com Transferência de Tecnologia	0,00
Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia, Prestados no Brasil	0,00
Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia, Prestados no Exterior	0,00
Juros sobre o Capital Próprio Pagos a Pessoa Física	0,00
Juros sobre o Capital Próprio Pagos a Pessoa Jurídica	36.978.854,06
Demais Juros	0,00
Dividendos Pagos a Pessoa Física	0,00
Dividendos Pagos a Pessoa Jurídica	240.913.782,24

E, aí, sobre tal rendimento, teria incidido IRRF total no montante de R\$ 5.546.828,12 (R\$ 36.978.854,06 x 15% = R\$ 5.546.828,12), sendo que, em razão do lapso cometido quanto ao recolhimento em duplicidade da parcela de IR/Fonte do 1º Decêndio de junho de 2008 (2 x R\$ 459.255,41), o valor total de IR/Fonte recolhido para todo aquele ano-calendário foi de R\$ 6.006.083,53, cujos recolhimentos foram devidamente comprovados, conforme se demonstra da análise das fls. 53/62 do processo:

		JCP Declarado/ Pago	R\$ 36.978.854,13		
		A) IR/Fonte - 15%	R\$ 5.546.828,12		
Período de Apuração	Vencimento	Valor Recolhido		Fls. do processo	
31/12/2007	04/01/2008	R\$ 363.142,93		53	
31/03/2008	03/04/2008	R\$ 1.269.859,79		54	
20/05/2008	26/05/2008	R\$ 460.671,23		55	
10/06/2008	13/06/2008	R\$ 459.255,41		56	
30/06/2008	03/07/2008	R\$ 459.255,41		57	
30/06/2008	03/07/2008	R\$ 449.723,13		58	
20/08/2008	25/08/2008	R\$ 514.879,55		59	
20/09/2008	24/09/2008	R\$ 486.775,93		60	
30/09/2008	03/10/2008	R\$ 455.640,02		61	
10/12/2008	15/12/2008	R\$ 1.086.880,13		62	
B) Total Recolhido 2008		R\$ 6.006.083,53			
Diferença B - A =		R\$ 459.255,41			

De fato, entende-se que os referidos documentos fiscais corroboram a existência de um potencial pagamento indevido ou a maior.

Somando-se a isso, note-se que, através da cópia do Registro Declaratório de Investimento Estrangeiro Direto (“RDE”) o qual foi apresentado perante o Banco Central do Brasil (“BACEN”) em que constam as informações de seus investidores no exterior, a

Recorrente demonstra que, realmente, o valor de JCP líquido remetido no ano de 2008, no total de R\$ 31.432.025,97, que, aliás, coincide com o pagamento bruto informado de R\$ 36.978.854,08, foi considerado para fins de recolhimento do IRRF do período e que, conseqüentemente, realizou o pagamento em duplicidade de R\$ 459.255,51:

Data Remessa	Remessa JCP Líquida	JCP Bruto	IRRF 15%
22/04/2008	9.253.682,05	10.886.684,76	1.633.002,71
30/05/2008	2.610.470,31	3.071.141,54	460.671,23
26/06/2008	2.602.447,32	3.061.702,73	459.255,41
28/08/2008	5.466.081,82	6.430.684,49	964.602,67
29/09/2008	2.758.396,94	3.245.172,87	486.775,93
11/12/2008	8.740.947,53	10.283.467,68	1.542.520,15
TOTAL	31.432.025,97	36.978.854,08	5.546.828,11

78415641	11/12/2008	Remessa	Lucros remetidos	92.813.674,62
78415648	11/12/2008	Remessa	Juros sobre capital próprio remetidos	8.740.947,53
78415640	11/12/2008	Remessa	Lucros remetidos	75.857.000,00
75667107	29/09/2008	Remessa	Juros sobre capital próprio remetidos	2.758.396,94
75667251	29/09/2008	Remessa	Lucros remetidos	50.733.672,34
75176727	28/08/2008	Remessa	Lucros remetidos	53.548.143,50
75176729	28/08/2008	Remessa	Juros sobre capital próprio remetidos	5.466.081,82
74140080	29/09/2008	Retirada	Lucros remetidos	10.850.073,27
74140084	29/09/2008	Remessa	Juros sobre capital próprio remetidos	2.602.447,32
73113805	30/05/2008	Remessa	Lucros remetidos	1.028.627,46
73113807	30/05/2008	Remessa	Juros sobre capital próprio remetidos	2.610.470,31
73114211	22/04/2008	Remessa	Juros sobre capital próprio remetidos	0.253.682,05
73114100	22/04/2008	Remessa	Lucros remetidos	8.105.591,22

Nesse contexto, vale destacar, por oportuno, que, a despeito de ter apontado que, ao julgar a Impugnação, a 7ª Turma da DRJ/BSB teria inovado quanto aos fundamentos de direito e de fato ao sustentar que, *por analogia ao artigo 166 do CTN, a Administração admitiu, também, que o responsável postulasse a restituição do indébito, sendo que, para tanto, deveria comprovar que assumiu o ônus financeiro correspondente*, entende-se por registrar, aqui, algumas considerações acerca da aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional aos casos atinentes à retenção indevida de IRRF.

Confira-se, então, o que dispõe o referido artigo 166 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção III – Do Pagamento Indevido

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.”

Os tributos que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça

dita transferência. Em casos tais, aplica-se, portanto, a regra do art. 166 do CTN, pois a *natureza* a que o dispositivo legal se reporta só pode ser a natureza jurídica, que é aquela determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando ocorreu, ou não, a respectiva transferência.

De acordo com as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²,

“Quando o Código Tributário Nacional se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada.

A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo. O Código Tributário Nacional está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova de não-repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte *de jure*, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

[...]

Mas nos tributos que não são juridicamente construídos para repercutir, por isso que inexistem mecanismos comprovadores da inclusão do tributo nos documentos legais, é impossível comprovar o repasse (prova diabólica). Aqui, a repercussão é econômica, plausível, possível, mas juridicamente improvable (...). O erro está em afirmar que uns tributos comportam, e outros não, a possibilidade de transferência. Todos comportam! O certo é distinguir repercussão econômica e repercussão jurídica. Tributos que repercutem economicamente mas não são, pela sua natureza, construídos juridicamente para repercutir, estão livres da exigência do art. 166 do CTN”.

A título de informação, acrescente-se, ainda, que, quando do julgamento do EREsp nº 1.318.163/PR, o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou o entendimento no sentido de que o artigo 166 do Código Tributário Nacional não se aplica aos tributos chamados diretos e, sobretudo, em relação às discussões que envolvem o IRRF. É ver-se:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 45, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à legitimidade do sujeito passivo de obrigação tributária acessória (na hipótese, pessoa jurídica de direito privado) para requerer a restituição de indébito tributário resultante de pagamento de imposto de renda retido e recolhido a maior quando em cumprimento do art. 45, parágrafo único, do CTN.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro, em RDT nº 71.

2. O acórdão embargado decidiu que: "A repetição de indébito tributário pode ser postulada pelo sujeito passivo que pagou, ou seja, que arcou efetivamente com ônus financeiro da exação.

Inteligência dos arts. 121 e 165 do CTN"; "A empresa que é a fonte pagadora não tem legitimidade ativa para postular repetição de indébito de imposto de renda que foi retido quando do pagamento para a empresa contribuinte. Isso porque a obrigação legal imposta pelo art. 45, parágrafo único, do CTN é a de proceder a retenção e o repasse ao fisco do imposto de renda devido pelo contribuinte"; "Não há propriamente pagamento por parte da responsável tributária, uma vez que o ônus econômico da exação é assumido direta e exclusivamente pelo contribuinte que realizou o fato gerador correspondente, cabendo a esse, tão somente, o direito à restituição"; e "Conforme assentado pelo acórdão recorrido, a alegada autorização outorgada pela contribuinte substituída, quando muito, possibilitaria a recorrente ingressar com a demanda em nome da contribuinte substituída, na qualidade de mandatária, mas não em nome próprio (art. 6º do CPC)".

3. Já nos acórdãos indicados como paradigmas, entendeu-se, respectivamente, que: "É pacífica a jurisprudência do STJ quanto à legitimidade da empresa, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo, para propor ação visando a repetição do indébito"; "O art. 35 da lei 7.713/1988 atribui a empresa a retenção do tributo em análise, fato que a transforma em responsável pelo pagamento do imposto, conforme dicção do par. único do art. 45, combinado com o art. 121, II, ambos do CTN, dessa forma, a recorrente possui legitimidade para impetrar mandado de segurança"; e "Como o sujeito passivo pode ser responsável ou contribuinte, concluiu-se que está o sujeito passivo legitimado para o indébito".

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão embargado no sentido de que o sujeito responsável pela obrigação de fazer consistente na retenção e recolhimento do imposto de renda não tem legitimidade ad causam para pleitear a restituição de valores eventualmente pagos a maior por ocasião do cumprimento de referida incumbência normativa.

5. Registre-se que a hipótese dos autos - que trata de obrigação tributária acessória, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN - em nada se confunde com aquela disciplinada no art. 128, também do CTN.

Existe diferença entre a sujeição passiva de uma obrigação tributária acessória - cujo objeto corresponde a um fazer ou não fazer no interesse da arrecadação - e a sujeição passiva de uma obrigação tributária principal - cujo objeto corresponde ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

6. É certo que, em atenção ao art. 128 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a um sujeito que deixa de cumprir com sua obrigação tributária acessória, no caso, o encargo de reter e recolher ao fisco a importância devida por alguém que se encontra no polo passivo de uma obrigação principal. E realmente é o que se tem no comando constante do art. 45, parágrafo único, do CTN.

7. A leitura que se faz desse parágrafo único é a seguinte: (i) Com suporte no art. 133, § 2º, do CTN, determinado sujeito pode ser incumbido, pela legislação tributária, de reter e recolher um tributo, mesmo não fazendo parte da relação jurídico-tributária principal na qualidade de contribuinte ou responsável; (ii) Com suporte no art. 128 do CTN, determinado sujeito de obrigação tributária acessória (fonte pagadora da renda ou proventos tributáveis) pode ser incluído numa relação jurídico-tributária principal como responsável pelo pagamento do tributo, caso o recolhimento e a retenção que lhe cabiam não tenham sido efetivados.

8. Registre-se que a hipótese dos autos amolda-se apenas à primeira situação, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária acessória cujo objeto consistiu na retenção e recolhimento do imposto de renda não faz parte da obrigação tributária principal consistente no dever de pagar referido imposto, já que esse foi devidamente recolhido, inclusive a maior.

9. A legitimidade processual ad causam para restituição de indébito tributário deve levar em consideração, em circunstâncias como a que se analisa, os sujeitos da relação jurídico-material tributária principal, cujo objeto corresponde ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária dela decorrente, o que não é o caso dos autos.

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 ("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"): 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.

12. Por fim, o fato de haver ou não autorização pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária concedida à ora embargante, quando muito, possibilitaria que ela ingressasse com a demanda em nome da contribuinte substituída na qualidade de mandatária, mas não em nome próprio, pois, como se disse, a hipótese dos autos não diz respeito a tributo indireto a exigir a aplicação do art. 166 do CTN.

13. Embargos de divergência a que se negam provimento.

(REsp n. 1.318.163/PR, relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 14/6/2017, DJe de 15/12/2017)."

Observe-se, pois, que o entendimento exarado no EREsp n.º 1.318.163/PR confirma que a legitimidade para realizar o Pedido de Restituição e/ou Compensação é do beneficiário do pagamento e que, portanto, em casos tais, as considerações acerca da aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional não são pertinentes.

Inclusive, destaque-se que, ao proferir o Acórdão n.º 1302-004.820, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara acabou adotando o entendimento fixado no EREsp n.º 1.318.163/PR, de sorte que, na ocasião, a Turma concluiu que o contribuinte que pratica o fato gerador do IRRF tem direito à repetição do indébito nas hipóteses em que comprova o recolhimento indevido, não se aplicado, portanto, o artigo 166 do CTN, que, a rigor, deveria ser aplicado, apenas, em relação aos tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do encargo a terceiros. Confirma-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 03/08/2005, 04/08/2005, 28/09/2005, 19/10/2005, 20/10/2005, 12/12/2005, 05/01/2006, 31/01/2006, 01/02/2006, 20/02/2006, 20/04/2006, 12/06/2006, 19/07/2006, 04/08/2006, 15/09/2006, 09/10/2006, 18/10/2006, 27/10/2006, 02/02/2007, 07/02/2007, 23/12/2008

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.

(Processo n.º 11065.721575/2014-35. Acórdão n.º 1302-004.820. Sessão de 16/10/2020).”

De toda sorte, registre-se que, se, no caso em apreço, a inoccorrência da operação subjacente referente à remessa de JCP sobre o qual incidiu o IRRF e o respectivo recolhimento indevido do DARF restaram demonstrados, de modo que não há que se falar, pois, na repercussão econômica, daí por que a norma insculpida no artigo 166 do CTN não apresentaria quaisquer óbices ou embaraços à eventual restituição.

Assim, e por qualquer perspectiva que a questão seja analisada, entende-se que o indébito tributário está caracterizado, de modo que o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente.

Com efeito, entende-se por julgar o Recurso Voluntário procedente para reconhecer o direito creditório pleiteado, no montante de R\$ 449.723,10, relativo ao pagamento indevido ou maior de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, e homologar a DCOMP n.º 22943.46565.310810.1.7.04-3168 até o limite do crédito disponível.

6. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e entendo por dar provimento ao recurso para reconhecer o direito creditório pleiteado, no montante de R\$ 449.723,10, relativo ao pagamento indevido ou maior a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, e homologar a compensação objeto do presente processo até o limite do crédito disponível.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Redator designado.

Fui designado para redigir o voto quanto ao entendimento da maioria dos Conselheiros, que, não obstante, tenham dado provimento ao recurso voluntário para reconhecer direito creditório adicional de R\$ 449.723,10, acompanhando o Relator, divergiram quanto ao fundamento da decisão.

O Relator entendeu que por ter sido o Recorrente quem praticou o fator gerador da retenção do IRRF (remessa de JCP para residentes no exterior), teria direito à repetição do

indébito, tendo comprovado o recolhimento indevido, não se lhe aplicando o estatuído no artigo 166 do CTN¹³.

No caso de imposto de renda, o ônus é do contribuinte, assim entendido o sujeito que tem relação direta com o fato gerador, conforme art. 121, I, do CTN.. Porém, a natureza do IRRF faz recair sobre a fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento, na forma do art. 121, II, do CTN e art. 717 do RIR/1999, vigente à época dos fatos geradores.

Em regra, no caso de pagamento indevido de IRRF, o direito à repetição do indébito cabe ao beneficiário do pagamento, que é quem sofreu a retenção. A fonte pagadora poderá pleitear o direito creditório, desde que tenha autorização expressa do beneficiário do pagamento para pleitear a restituição, ou provar que foi seu o ônus financeiro.

No presente caso, a restituição foi pleiteada pela Recorrente na qualidade de responsável pela retenção e recolhimento, alegando que fez o recolhimento em duplicidade da retenção sobre remessa encaminhada ao exterior.

Tendo comprovado que houve efetivamente a retenção em duplicidade sobre a remessa dos JCP a domiciliados no exterior, cabe à Recorrente o direito ao indébito.

Esse o motivo pelo qual a maioria dos Conselheiros acompanharam o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

¹³ 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.