



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.919924/2017-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.062 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente TIM CELULAR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 08/03/2010

REMESSAS EFETUADAS PARA O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES PRESTADOS POR EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. SUJEIÇÃO À ALÍQUOTA DE 15%. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO RELATIVO AO PAGAMENTO A MAIOR REALIZADO À ALÍQUOTA DE 25%. DESNECESSIDADE DE PROVA DE QUE TENHA SIDO REALIZADO O LANÇAMENTO DA CIDE NAS MESMAS OPERAÇÕES E QUE O CONTRIBUINTE TENHA ASSUMIDO O ÔNUS DA RETENÇÃO.

Sendo comprovado o recolhimento a maior de IRRF sobre o pagamento de serviços de telecomunicações prestados por empresas domiciliadas no exterior, o direito à repetição do indébito ou sua compensação não depende da prova do lançamento ou recolhimento da CIDE nas mesmas operações, nem que o contribuinte tenha assumido o ônus da retenção, não se aplicando o artigo 166 do Código Tributário Nacional, uma vez que não se trata de tributo que comporte, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar as compensações até o limite reconhecido. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1402-006.061, de 20 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10880.919929/2017-56, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Jandir José Dalle Lucca, Antônio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (presidente). Ausente o conselheiro Iagaro Jung Martins, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao v. acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade ajuizada pela interessada em face do Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária-SP, que, considerando a não confirmação do crédito demonstrado pelo contribuinte, não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP objeto do litígio.

Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório de fls. xx que não homologou o PER/DCOMP nº 22342.14691.171114.1.3.04-9250, transmitido com o objetivo de compensar débito(s) próprio(s) com crédito de IRRF, Código de Receita 0473, no valor original na data de transmissão de R\$ 1.506.200,25, decorrente de recolhimento com DARF efetuado em 08/03/2010 no valor total de R\$ 3.187.325,65.

A DCOMP em tela, foi analisada de forma eletrônica pelo sistema de processamento da Receita Federal do Brasil - RFB que emitiu o Despacho Decisório em comento, assinado pelo titular da unidade de jurisdição da requerente.

Segundo o Despacho Decisório, o pagamento indicado não possui saldo disponível para compensação, visto que foi integralmente utilizado para quitação de débito regularmente confessado em DCTF.

Cientificado em 10/05/2017, o contribuinte, irressignado, impugnou o despacho decisório em 08/06/2017 manifestando a sua inconformidade às fls. 31 a 52, pela qual alega em apertada síntese que as receitas de interconexão de redes não são receitas auferidas pela Requerente sendo indevido portanto a exigência do PIS e da COFINS.

Em 18/04/2018, a Requerente apresentou o aditivo de fls. 89 a 98 pelo qual esclarece que no dia 10/05/2017 tomou ciência do despacho decisório proferido neste processo em meio a 48 despachos decisórios de não homologação de compensação.

Argumenta que como o r. despacho decisório, expedido de forma eletrônica, era extremamente sucinto e se limitava a indicar a suposta inexistência de créditos da Requerente nestes processos administrativos, apresentou manifestação de inconformidade expondo as razões que comprovariam a existência e validade de todos os créditos que acreditava ter a mesma origem.

No entanto, após uma análise mais detalhada das PER/DCOMPs que geraram os referidos despachos decisórios, verificou que o crédito em discussão neste processo refere-se, na realidade, a valores de IRRF retidos e recolhidos indevidamente em remessas ao exterior decorrentes da prestação de serviços de telecomunicação em âmbito internacional.

Em homenagem ao princípio da verdade material requer que a presente petição seja analisada e processada em aditamento à manifestação de inconformidade anterior, máxime quando o crédito decorrente do indébito é líquido e certo e deve ser restituído à Requerente, nos termos requeridos na PER/DCOMP.

Argumenta em apertada síntese que recolheu 25% de IRRF nas remessas ao exterior feitas a título de serviço de comunicação internacional, e, segundo a RFB, deveria ser recolhido 15% de IRRF e 10% de CIDE sobre essas operações.

Requer que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade para que seja integralmente homologada a compensação pretendida dos 10% de IRRF recolhidos indevidamente pela Requerente.

Pleiteia, que seja reconhecido que eventuais débitos passíveis de cobrança não podem ser demandados com a incidência de multa e juros moratórios, em razão da comprovada suspensão da sua exigibilidade.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, notadamente prova documental.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo houve por bem julgar improcedente a MI em decisão assim ementada:

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

Data do fato gerador: 08/03/2010

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DA EXISTÊNCIA DE DIREITO CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

No caso dos pedidos de restituição e declarações de compensação, cabe ao contribuinte efetuar a prova do seu direito creditório. Deixando de fazê-lo, a compensação não pode ser homologada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente aviou Recurso Voluntário arguindo, preliminarmente, a nulidade do v. acórdão recorrido, por entender que a negativa da possibilidade de produção de novas provas implicou no cerceamento do seu direito de defesa, reeditando, no mérito, os argumentos já apresentados anteriormente nos autos.

Posteriormente, a Recorrente peticionou juntando contratos de câmbio correspondentes ao PER/DCOMP objeto deste processo administrativo, com o intuito de comprovar o caráter indevido da cobrança do IRRF à razão de 25% e da CIDE em 10% sobre as mesmas operações de remessas ao exterior.

Em nova petição, a Recorrente requereu a juntada de planilha para demonstrar de forma detalhada as informações relacionadas aos contratos de câmbio anteriormente juntados, bem como de cópia do auto de infração discutido nos autos do processo administrativo nº 19515.723063/2013-99, para exigência dos valores correspondentes aos 10% supostamente não recolhidos a título de CIDE, sobre as mesmas operações aqui tratadas.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1402-006.062 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.919924/2017-23

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Em síntese, sustenta a Recorrente que, ao negar a possibilidade de produção de novas provas, a r. decisão recorrida cerceou seu direito de defesa e incorreu em nulidade, pelas seguintes razões:

- em seu aditamento à manifestação de inconformidade, protestou provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer espécies, notadamente prova documental;
- o v. acórdão recorrido entendeu que a Recorrente não poderia juntar novos documentos ao processo por não terem sido cumpridos os requisitos previstos no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72;
- resta configurada a hipótese prevista pelo § 4º, alínea “c” do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, em que a juntada posterior de documentos destina-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos; e
- impedir a Recorrente de juntar novos documentos nos autos é violar frontalmente o princípio da verdade material.

Em verdade, a Recorrente apresentou petição aditando a sua manifestação de inconformidade, na qual também *“pede vênias para juntar, a título de amostragem, os contratos de câmbio referentes aos meses de setembro de 2009 e abril de 2010 (doc. 1)”* (item 12) e, ao final, *“protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, notadamente prova documental”* (item 32).

Entretanto, ao contrário do que dela constou, a referida petição não foi aparelhada por nenhum documento.

Vale dizer, depois da apresentação da sua impugnação e até o momento da prolação da r. decisão recorrida, a Recorrente não juntou nenhum novo documento aos autos e pretende, em tese, assegurar o direito de vir a fazê-lo a qualquer tempo, sem restrições.

Razão, porém, não lhe assiste.

Com efeito, o §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é de meridiana clareza ao dispor que:

(..)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, 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;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Portanto, sem prejuízo da eventual flexibilização em relação ao momento de produção da prova documental da qual os órgãos julgadores podem se valer em decorrência da aplicação do princípio da verdade material a situações específicas e de acordo com as peculiaridades do caso concreto, a r. decisão recorrida não incorreu em cerceamento do direito de defesa ao meramente refletir aquilo que a própria legislação já determina, não havendo, portanto, nulidade a ser proclamada sob tal rubrica.

DO MÉRITO

A matéria de fundo se resume à alegação da Recorrente de ter recolhido indevidamente o IRRF sobre os serviços de telecomunicação que lhe foram prestados por empresas domiciliadas no exterior à alíquota de 25%, sendo que a própria RFB concorda que as respectivas remessas deveriam ter sido tributadas às alíquotas de 15% de IRRF e de 10% de CIDE.

A decisão recorrida assim tratou da questão:

No que tange ao mérito, o contribuinte alegou que teria recolhido indevidamente o IRRF sobre serviços de telecomunicações prestados por empresas domiciliadas no exterior à alíquota de 25%, quando no entender da própria RFB essas remessas deveriam ter sido tributadas às alíquotas de 15% de IRRF e de 10% de CIDE.

De fato, a alíquota aplicável seria de 25%, conforme disposto no artigo 708 do RIR/99, *in verbis*:

"Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100)" (grifei).

Essa alíquota, de 25%, pode ser reduzida para 15%, desde que trate-se de remessas ao exterior com incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (com alíquota de 10%), nos termos dos artigos 2º e 2º-A da Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pelas Leis nº 10.332/2001 e 11.452/2007, *in verbis*:

"Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.(Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.(Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011)

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)" (grifei).

Para que reste configurado o pagamento a maior indicado no PER/DCOMP faz-se necessário a comprovação de que a operação vinculada ao DARF indicado corresponda a uma remessa para o exterior, com incidência da CIDE e ônus da retenção por conta do pagador dos rendimentos (artigo 166 do CTN).

No caso, a Requerente afirma que a remessa foi efetuada para o pagamento de serviços de telecomunicações prestados por empresas domiciliadas no exterior (Roaming Internacional), o qual, de acordo com o artigo 2º do Ato Declaratório Interpretativo nº 25 de 13 de outubro de 2004, transcrito a seguir, está sujeito à incidência da CIDE e IRRF de 15%.

Art. 2º É devido o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, à alíquota de 15%, e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), à alíquota de 10%, sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de

pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, ou a chamadas de longa distância nacional, em que haja a utilização de redes de propriedade de empresas congêneres, domiciliadas no exterior.

Assim para fins de confirmação da natureza da operação, bem como que a Requerente assumiu o ônus da retenção mediante o reajuste da base de cálculo do IRRF incidente na operação, os autos devem estar instruídos com a cópia do contrato de câmbio da remessa.

Neste ponto cumpre observar que a Manifestação de Inconformidade apresentada abrange PER/DCOMPs relacionados a seguir:

Nº PER/DCOMP	Processo Vinculado	Data PG	Valor (R\$)	
			Pago	Cred. Solicitado
11296.71330.140814.1.3.04-0354	10880.919915/2017-32	08/09/2009	2.527.711,28	1.189.511,19
16531.29295.220914.1.3.04-0796	10880.919916/2017-87	08/10/2009	1.114.502,42	524.471,72
14431.85868.231014.1.3.04-9709	10880.919917/2017-21	10/12/2009	817.154,35	384.543,22
28929.98385.111214.1.3.04-3532	10880.919932/2017-70	08/01/2010	844.199,27	397.270,25
08456.74533.111214.1.3.04-6285	10880.919933/2017-14	08/01/2010	664.494,08	312.703,09
30532.01306.171114.1.3.04-6044	10880.919930/2017-81	05/02/2010	1.087.084,18	511.569,03
22342.14691.171114.1.3.04-9250	10880.919924/2017-23	08/03/2010	3.187.325,65	1.506.200,25
30697.48690.171114.1.3.04-4258	10880.919922/2017-34	09/04/2010	2.290.224,57	1.077.752,74
25595.32261.171114.1.3.04-2824	10880.919926/2017-12	20/04/2010	740.290,87	348.372,18
23196.69960.111214.1.3.04-0000	10880.919934/2017-69	10/05/2010	1.241.739,13	596.635,21

Nº PER/DCOMP	Processo Vinculado	Data PG	Valor (R\$)	
			Pago	Cred. Solicitado
10765.45485.171114.1.3.04-0020	10880.919919/2017-11	09/06/2010	2.031.383,34	955.945,10
18651.74375.171114.1.3.04-1011	10880.919920/2017-45	29/06/2010	1.748.114,74	822.642,23
25674.99807.171114.1.3.04-4864	10880.919921/2017-90	08/07/2010	3.688.504,35	1.740.067,28
26918.09591.171114.1.3.04-2871	10880.919923/2017-89	09/08/2010	3.745.122,92	1.762.410,79
18119.74200.171114.1.3.04-2546	10880.919918/2017-76	27/08/2010	1.077.963,98	511.540,85
21314.92421.171114.1.3.04-1456	10880.919925/2017-78	10/09/2010	5.027.995,18	2.411.216,20
31483.29117.171114.1.3.04-5922	10880.919927/2017-67	20/09/2010	1.223.551,67	576.542,93
03392.23691.171114.1.3.04-5217	10880.919928/2017-10	08/10/2010	2.576.843,08	1.212.632,04
21765.06016.171114.1.3.04-5556	10880.919929/2017-56	09/11/2010	2.777.829,60	1.307.213,93
04088.23452.171114.1.3.04-3437	10880.919931/2017-25	08/12/2010	3.463.527,72	1.654.459,81

A Requerente não apresentou os documentos relativos às remessas vinculadas aos DARFs indicados nos PER/DCOMPs relacionados no quadro acima.

No entanto, verifica-se nos processos correspondentes às impugnações apresentadas em 12/05/2015 e 09/06/2015 que Requerente carrou aos autos cópia dos contratos de câmbio relativos às operações realizadas em 08/09/2009, 18/09/2009, 29/09/2009, 09/04/2010, 20/04/2010 e 29/04/2010.

Quanto às demais operações a Requerente limita-se em demonstrar o cálculo do crédito indicado no PER/DCOMP.

Assim, diante da não apresentação do contrato de câmbio relativo ao DARF indicado no PER/DCOMP nº 21765.06016.171114.1.3.04-5556, não é possível validar o crédito utilizado na compensação declarada.

Conforme se verifica, posteriormente ao julgamento em 1º grau de jurisdição, a Recorrente carrou aos autos contratos de câmbio e demonstrativo correlacionando-os ao IRRF objeto do DARF indicado no PER/DCOMP em questão, assim como cópia do auto de infração lavrado em seu desfavor (PA nº 19515.723063/2013-99) referente à exigência da CIDE incidente sobre as mesmas operações, com o intuito de comprovar que corresponderam a remessas para o exterior, nos termos do artigo 2º-A da Lei nº 10.168, de 2000, e do artigo 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2004, *litteris*:

Lei nº 10.168/2000:

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

ADI SRF nº 25/2004:

Art. 2º É devido o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, à alíquota de 15%, e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), à alíquota de 10%, sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, ou a chamadas de longa distância nacional, em que haja a utilização de redes de propriedade de empresas congêneres, domiciliadas no exterior.

Nesse passo, cumpre reconhecer que a jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de que a regra insculpida no §4º do artigo do Decreto 70.235, de 1972, deve ser interpretada à luz do princípio da verdade material, admitindo-se, diante das peculiaridades do caso concreto, a produção de provas em momentos processuais distintos, especialmente quando destinada a “*contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*”, exceção prescrita pela alínea “c” daquele dispositivo, como ocorre no caso *sub examine*, onde a r. decisão recorrida, ao apreciar a existência de pagamento maior de IRRF em razão da adoção da alíquota de 25% ao invés de 15%, entendeu ser necessária a apresentação dos contratos de câmbio relativos às remessas para o pagamento dos serviços de telecomunicações prestados para a Recorrente por empresas alienígenas.

O exame dos documentos juntados conduz às seguintes constatações:

- **Remessas para o exterior conforme contratos de câmbio liquidados;**
- **Valores consolidados, conforme demonstrativo apresentado pela Recorrente;**
- **IRRF recolhido conforme DARF; e**
- **Constatação de valor pago maior (valor do IRRF devido diminuído do valor do DARF).**

Bem se vê, pois, que o recolhimento a maior se encontra perfeitamente demonstrado nos autos a partir da prova complementar produzida pela Recorrente.

O v. aresto guerreado, contudo, também entendeu que, “*Para que reste configurado o pagamento a maior indicado no PER/DCOMP faz-se necessário a comprovação de que a operação vinculada ao DARF indicado corresponda a uma remessa para o exterior, com incidência da*

CIDE e ônus da retenção por conta do pagador dos rendimentos (artigo 166 do CTN)”.

Nesse ponto, impende destacar que, ao contrário do que asseverou a r. decisão recorrida, não é necessária a prova de que a Recorrente tenha assumido o ônus da retenção ou tampouco que a CIDE tenha sido recolhida, como condição para que possa pleitear o ressarcimento dos valores que alega ter pago a maior a título de IRRF e que constituem o objeto do PER/DCOMP em análise.

De fato, o IRRF na remessa de valores ao exterior não configura tributo que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, não se inserindo, pois na previsão a que alude o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

A matéria já foi objeto de exame pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste Sodalício por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário interposto no processo 11065.721575/2014-35, em acórdão ementado:

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.

(Acórdão 1302-004.820, j. 16.09.2020)

Do voto do I. Conselheiro Relator Flávio Machado Vilhena Dias se extraem os seguintes fundamentos, os quais adoto como razão de decidir:

Assim, o que precisa ser analisado e decidido por esse colegiado é se o artigo 166 do Código Tributário Nacional pode ser utilizado para o não reconhecimento de parte do direito creditório, na medida em que a DRJ de São Paulo entendeu que, *“por se tratar de IRRF retido e recolhido indevidamente, deve a interessada ainda comprovar que atende aos requisitos”* daquele dispositivo legal *“para que o direito creditório lhe seja reconhecido”*.

A par de a discussão sobre a aplicabilidade do referido dispositivo ao presente caso ter se iniciado apenas com a decisão da DRJ, não sendo aventada em nenhum momento no despacho decisório, o que, ao fim e ao cabo, acabou por cercear o direito de defesa do contribuinte, que só pode se insurgir e argumentar contra esse ponto no Recurso Voluntário, se pode adiantar que não se concorda com o posicionamento externado no acórdão recorrido.

Assim, mesmo que haja uma patente nulidade parcial do acórdão proferido pela DRJ de São Paulo, supera-se essa nulidade, nos termos do artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, para analisar o mérito de forma favorável ao contribuinte. Explica-se.

Como sabido, o artigo 166 do CTN condiciona a repetição do indébito dos tributos que importem a transferência do encargo financeiro à comprovação de o ter assumido.

Caso contrário, deverá haver autorização expressa de quem assumiu o encargo (terceiro), para que haja o direito à repetição. Confira-se a redação do dispositivo:

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.

De pronto, não se pode perder de vista que, no presente caso, o que se observa é que o contribuinte do IRRF na remessa de valores ao exterior é quem faz essa remessa. Nestes casos, não se está falando de um responsável que, por imposição legal, é obrigado a reter e recolher o tributo devido por um terceiro, que seria o contribuinte, como nos casos, por exemplo, de um empregador que está obrigado a reter e recolher o imposto de renda devido pelos seus empregados.

No caso em apreço, o IRRF indicado como direito creditório se refere a imposto de renda retido na fonte relativo a remessa de valores ao exterior destinados ao pagamento de “software de prateleira” para revenda. Assim, o fato gerador do tributo, acaso devido, seria a remessa dos valores ao exterior, sendo o contribuinte do tributo justamente o remetente, uma vez que o detentor do software no exterior não é domiciliado no Brasil e, por isso, não é e não poderia ser contribuinte do imposto de competência da União Federal, no caso o IRRF.

Neste sentido, o Decreto-Lei nº 5.844/43, em seu artigo 100, deixa bem claro que o fato gerador do IRRF ocorre quando a fonte *“pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento”*.

Por outro lado, a Receita Federal do Brasil, além de deixar claro o momento em que ocorre o fato gerador do IRRF na remessa dos valores ao exterior, já externou o entendimento de que essa tributação é isolada e definitiva, ou seja, a interpretação que se pode extrair deste entendimento é de que não é o contribuinte quem recebe os valores no exterior e sim quem remete aqueles valores. Veja-se, neste ponto, a ementa da Solução de Consulta COSIT nº 255, de 26 de maio de 2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF RENDIMENTOS AUFERIDOS POR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FATO GERADOR. CRÉDITO. CONVERSÃO CAMBIAL.

Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, forma isolada e definitiva, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos. A primeira dentre essas hipóteses que ocorrer obriga a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto. Os rendimentos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações. A efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador do imposto e o surgimento da obrigação tributária, não havendo na legislação previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, arts. 43, 113, § 1º, e 114; Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 97, “a”, 100 e 199; Decreto-Lei nº 1.418, de 1975, art. 6º; Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º; Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º; Lei nº 10.305, de 2001, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda -

RIR/1999), art. 682, I; Parecer Normativo CST nº 140, de 1973; Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2005.

Desta feita, sendo a tributação pelo IRRF, no caso de remessa de valores a pessoas física ou jurídicas, “isolada e definitiva”, não há dúvidas de que o contribuinte, in casu, é quem faz a remessa dos valores, sendo irrelevante a discussão quanto à existência de contribuinte de direito e contribuinte de fato ou se houve ou não o repasse do encargo a este (de fato) por aquele (de direito).

De toda forma, mesmo que se considerasse a repercussão econômica do tributo, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, em acórdão submetido à sistemática dos recursos repetitivos, se valendo da doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que “na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, ‘o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual’”. (REsp nº 903.394/AL).

No presente caso, além de estar devidamente demonstrado que o Recorrente é que tem legitimidade para pleitear a repetição do indébito tributário, na medida em que ele figurava no polo passivo da obrigação tributária, sendo, desta forma, o contribuinte do IRRF, é bom deixar claro que não há que se falar em aplicação do artigo 166 do CTN, como faz crer a Delegacia de Julgamento em São Paulo (SP).

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já se posicionou no sentido de que o artigo 166 do CTN não se aplica aos tributos chamados diretos. Como se observa da ementa abaixo, em que pese a discussão ser um pouco diferente da travada neste processo, um vez que se discutia a legitimidade ou não da pessoa jurídica, que fez a retenção do tributo, devido pelo beneficiário dos valores (que seria o real contribuinte) promover a ação de repetição de indébito, o Tribunal da Cidadania deixou clara a inaplicabilidade do artigo 166 nas discussões que envolvam o IRRF. Confira-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.

(...)

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.

(...)

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. (EREsp 1318163/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2017, DJe 15/12/2017) (destacou-se)

A inaplicabilidade do disposto no artigo 166 do CTN, nos caso dos tributos que, por sua natureza, não comportem a transferência do encargo ("tributos diretos"), não passou despercebida pela doutrina. Luciano Amaro, deixando claro que a "*repercussão, fenômeno econômico*", é difícil de se precisar, afirma que o preceito do artigo 166 só se aplica aos chamados "tributos indiretos"¹. Nestes mesmo Norte, é a lição de Hugo de Brito Machado. Confira-se:

A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo só pode ser a natureza jurídica, que é 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 se deu, e quando não se deu, tal transferência.²

Desta feita, tendo em vista a inaplicabilidade do artigo 166 do CTN ao presente caso e sendo comprovado que o IRRF pago pelo Recorrente foi em decorrência de remessas ao exterior, para aquisição de softwares para revenda, deve-se ser reconhecido o direito creditório devidamente comprovado nos autos.

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. Págs. 424 e 425.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2004. Pág. 195.

Já a exigência de comprovação do lançamento da CIDE não encontra guarida na legislação de regência, que em nenhum momento condiciona a redução da alíquota do IRRF, na situação versada nos presentes autos, à exigência ou ao efetivo recolhimento daquela contribuição. Consulte-se, mais uma vez, a dicção do artigo 2º-A da Lei nº 10.168, de 2000, *verbis*:

Art. 2o-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1o de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

Vale dizer, não há que se confundir **incidência tributária** com constituição do **crédito tributário** ou tampouco com **pagamento**. Enquanto que a incidência tributária relaciona-se com a hipótese prevista abstratamente em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (artigo 114 do CTN), a constituição do crédito tributário ocorre pelo lançamento, *“assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”* (artigo 142 do CTN). Já o pagamento é causa de extinção do crédito tributário (artigo 156, I do CTN).

Consequentemente, na medida em que a legislação de regência prevê a **incidência** da CIDE sobre a operação em espeque (remessa para o exterior do pagamento dos serviços de telecomunicações prestados para a Recorrente), não é necessário que tenha havido prova da constituição do respectivo crédito tributário ou o seu pagamento para que seja aplicada a regra estampada no artigo 2º-A da Lei nº 10.168, de 2000. Em outras palavras, a própria natureza da operação já configura a hipótese de incidência da CIDE, não sendo necessária qualquer outra prova a respeito.

Nessa toada, não é acaciano relembrar a antiga e surrada regra de hermenêutica, segundo a qual *“onde a lei não distingue, não cabe ao interprete distinguir”*.

Desse modo, é absolutamente despicienda a demonstração de que a Recorrente tenha assumido o ônus da retenção ou tenha sido realizado o lançamento da CIDE nas mesmas operações, para que a alíquota do IRRF seja aplicada à razão de 15%.

Assim, é indene de dúvidas o direito creditório equivalente ao percentual de 10% objeto do DARF recolhido a maior, visto que o IRRF era devido apenas à alíquota de 15%, ao invés dos 25% calculados e pagos pela Recorrente.

DISPOSITIVO

Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço do recurso voluntário e lhe dou provimento para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar as compensações até o limite reconhecido.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar as compensações até o limite reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente Redator