



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.948365/2017-69
ACÓRDÃO	1001-004.417 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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

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

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

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

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

RELATÓRIO

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) em 27.11.2013, e-fls. 265-269, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), código 9453, no valor de R\$601.014,30 recolhido em 03.04.2013 para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 277-283:

O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.

Valor do crédito em análise: R\$ 601.014,30

Valor do crédito reconhecido: R\$ 0,00 [...]

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP [...].

Base legal: Arts. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 33ª Turma da DRJ/08 nº 108-037.544, de 30.03.2023, e-fls. 292-313:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 03/04/2013

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO.

A alegação de nulidade da decisão recorrida por falta de motivação não se sustenta porque o ato se encontra motivado e a interessada compreendeu perfeitamente e se defendeu das acusações.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato constitutivo do direito da Manifestante à compensação, compete ao próprio contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 03/04/2013

IRRF. PAGAMENTO A MAIOR.

Para comprovar o indébito tributário relativo às retenções incidentes sobre o pagamento ou creditamento dos Juros sobre o Capital Próprio – JSCP aos acionistas sediados no exterior (código 9453) não basta que o DARF esteja disponível, ou não alocado ao débito informado em DCTF.

É preciso que seja comprovada a regularidade da apuração da base de cálculo de incidência do tributo, e as informações prestadas no curso do procedimento fiscal e por ocasião da manifestação de inconformidade não foram suficientes a resolver as inconsistências entre escrituração contábil, fiscal e a DIRF.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 33ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Recurso Voluntário

Notificada em 21.07.2023 (sexta-feira), e-fl. 324, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 21.08.2023, e-fls. 326-344, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – DA PRELIMINAR – DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DE TODO O PROCESSO ADMINISTRATIVO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA –

AUSÊNCIA DE CLARA INDICAÇÃO ACERCA DA CAUSA DE NÃO HOMOLOGAÇÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO

15) De acordo com o v. acórdão recorrido, nas “Justificativas” transcritas no Relatório do Despacho Decisório constam as razões para o indeferimento do crédito, tendo a RECORRENTE compreendido e se defendido das acusações.

16) Todavia, o v. acórdão recorrido ignora completamente o vício no procedimento quanto à ausência de motivação dos atos administrativos, ante a inexistência de elementos que fizeram a D. Autoridade Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil emitir novo despacho decisório, sem qualquer justificativa prévia ou fundamentação diversa do despacho emitido anteriormente que fora cancelado.

17) Isso porque, o despacho decisório nº 137026905 é claramente idêntico ao despacho decisório nº 127687285, não havendo nova fundamentação dos fatos que motivaram a atual decisão, de modo que as supostas razões que ensejam a não homologação da declaração de compensação permaneceram as mesmas, incorrendo no cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE.

18) Ademais, destaca-se que, o despacho decisório nº 127687285 foi devidamente cancelado, conforme fl. 151, tendo em vista a ausência de informações relevantes contidas na própria decisão. Sendo assim, não restam dúvidas quanto à anulação do sobredito despacho, devendo o órgão administrativo competente reconhecer e proceder à análise das declarações de compensação indicadas nos PER/DCOMP's nºs 08046.53120.271113.1.3.04-1381 e 39120.42864.281114.1.3.04-2067. [...]

19) Salienta-se ainda que, o contribuinte tem o direito constitucional de saber o motivo do suposto indeferimento de seu pedido, bem como a razão que deu causa à nova decisão, conforme disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal (CF/88), para ter meios de elaborar sua defesa, indicando as provas necessárias, e contradizer as alegações do fisco.

20) Quanto à motivação dos atos administrativos, a Lei nº 9.784/99, em seu art. 50, incisos I e II, dispõe que estes deverão ser motivados com a indicação dos fundamentos factuais e jurídicos quando houver a negativa, limitação ou afetação de direitos (inciso I) ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções. Além do mais, conforme o §1º do referido artigo, a motivação deve ser explícita, clara e congruente.

21) O desrespeito ao princípio da motivação, implica a nulidade do ato administrativo, pois cerceia o direito de defesa do contribuinte, o que se impõe com base no inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72 [...].

23) Assim, na linha dos julgados administrativos acima, não tendo sido demonstrado cabalmente os motivos que ensejaram a não homologação da compensação pleiteada (violação ao art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99), o despacho decisório originário, tal como o subsequente são inteiramente nulos por

cerceamento de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), e assim o v. acórdão recorrido merece ser reformado, com a devida declaração da nulidade do procedimento administrativo.

IV – DO DIREITO – EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO

IV.1 – DO PAGAMENTO A MAIOR A TÍTULO DE IRRF SOBRE JCP EM MARÇO DE 2013

24) Como visto, o crédito em questão decorre de pagamento a maior de IRRF sobre pagamento da despesa de JCP do primeiro trimestre de 2013, no montante histórico de R\$ 601.539,29 (seiscentos e um mil, quinhentos e trinta e nove reais e vinte e nove centavos).

25) Nesse sentido, a RECORRENTE ao receber as informações preliminares, concernentes à retenção do Imposto de Renda sobre os pagamentos das despesas de JCP do período em questão da instituição financeira, procedeu ao recolhimento da parcela a título de IRRF, isto no montante total de R\$ 26.770.342,40 (vinte e seis milhões, setecentos e setenta mil, trezentos e quarenta e dois reais e quarenta centavos), a partir do montante total de JCP distribuído aos acionistas residentes no exterior (Doc. 03 da Manifestação de Inconformidade) [...].

26) Posteriormente, contudo, a instituição financeira, a partir da relação completa de todos os acionistas beneficiários do pagamento de JCP, submeteu novo informe à RECORRENTE, dessa vez considerando a integralidade das informações necessárias ao cálculo do JCP, bem como do imposto devido.

27) Foi apurado, nesse segundo momento, o valor total a recolher de IRRF de R\$ 26.168.803,11 (vinte e seis milhões, cento e sessenta e oito mil, oitocentos e três reais e onze centavos) (Doc. 05 da Manifestação de Inconformidade), isto com base na completude das informações acerca do pagamento do JCP (totalidade de acionistas; local da residência x tributação; isenção; acionistas pessoas jurídicas x acionistas pessoas físicas, etc.). [...]

28) Ou seja, ambas as apurações quanto ao valor do IRRF devido foram apresentadas pela instituição financeira.

29) Tendo em vista a apuração inicial de um montante a maior de IRRF do que aquele efetivamente devido, a RECORRENTE ao declarar o débito em sua DCTF do período, indicou o débito apurado no montante total de R\$ 26.168.803,11, tendo indicado, também, o recolhimento de tal débito em DARF no valor total de R\$ 26.770.342,40 (Doc. 06 da Manifestação de Inconformidade).

30) Pelo simples cruzamento entre o quanto declarado em DCTF e o quanto recolhido em DARF, chega-se à clara conclusão de que ocorreu um pagamento a maior de IRRF no montante total de R\$ 601.539,29, o qual foi utilizado pela RECORRENTE nos PER/DCOMP's nºs 08046.53120.271113.1.3.04-1381 e 39120.42864.281114.1.3.04-2067.

31) Entretanto, de acordo com o v. acórdão recorrido a DCTF “não tem o condão de revelar a regularidade da apuração da base de cálculo do tributo devido, principalmente quando o fato jurídico tributário tem a complexidade legal característica da incidência de retenção sobre os JSCP pago aos acionistas sediados no exterior”. Nada mais descabido.

32) Fato é que a DCTF possui grande relevância para a análise do direito creditório do contribuinte. Tanto é assim que o art. 5º, §1º, do Decreto-Lei nº 2.124/84, combinado com a IN SRF nº 129/86, atribuiu a este documento a natureza de confissão de dívida e qualificou-o como instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito tributário. [...]

33) E mesmo que a DCTF não fosse uma comprovação válida acerca do direito creditório pleiteado, tem-se que o pagamento a maior em questão foi verificado, inclusive, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da prolação do Despacho Decisório combatido, eis que restou consignado saldo disponível de R\$ 601.539,29. [...]

34) É dizer, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao fazer a alocação do pagamento realizado ao débito apurado, identificou o crédito em favor da RECORRENTE no montante total de R\$ 601.539,29, tal como indicado no próprio Despacho Decisório combatido, contudo, deixou de proceder a homologação das compensações lastreadas em tal crédito por entender que a RECORRENTE não teria logrado êxito em demonstrar os valores apurados a título de JCP no ano-calendário 2013, isto em razão de supostas divergências nos documentos fiscais e registros contábeis da RECORRENTE.

35) Quanto à ausência de alocação do pagamento a maior, o v. acórdão recorrido se limitou a informar, tão somente na ementa, que não é suficiente que o DARF esteja disponível, ou não alocado ao débito informado em DCTF.

36) Todavia, pela lógica, se existe um DARF disponível ou um valor não alocado ao débito informado em DCTF, é evidente que ocorreu um pagamento indevido/a maior pelo contribuinte, no caso da RECORRENTE, do valor de R\$ 601.539,29, o que representa um enriquecimento ilícito da União Federal, acaso não seja reconhecido o crédito pleiteado.

37) Sob a justificativa de que não teria sido comprovada a regularidade da apuração da base de cálculo de incidência do tributo, o v. acórdão recorrido apreciou de forma superficial toda documentação trazida aos autos, colocando o interesse arrecadatário acima do valor da legalidade.

38) Em atenção ao princípio da verdade material, o julgador pode e deve tomar todas as medidas necessárias à comprovação da existência ou não do fato jurídico tributário, com a possibilidade de revisão do entendimento em favor do contribuinte. [...]

39) Dessa forma, uma vez que foi reconhecido e identificado crédito em favor da RECORRENTE, tendo sido indeferidas as compensações lastreadas em tal crédito

tão somente em razão da verificação de supostas divergências nos registros contábeis-fiscais da RECORRENTE atinentes às despesas de JCP do ano-calendário 2013, a RECORRENTE, objetivando afastar qualquer questionamento acerca da materialidade de seu direito creditório, passará a indicar e demonstrar os montantes totais de JCP apurados e distribuídos no período em referência.

IV.2 – DO MONTANTE TOTAL APURADO A TÍTULO DE DESPESA DE JCP NO ANO-CALENDÁRIO 2013

40) Conforme exposto no capítulo anterior, o próprio despacho decisório indica a existência de saldo decorrente do pagamento a maior realizado a título de IRRF, mas, ainda assim, as compensações defendidas deixaram de ser homologadas por supostas divergências nos registros contábeis-fiscais da RECORRENTE quanto às despesas de JCP.

41) Assim, passa a RECORRENTE à demonstração da despesa de JCP apurada no período, bem como os competentes registros fiscais e lançamentos contábeis realizados.

42) Cumpre esclarecer que no período em análise, a RECORRENTE apurava o Imposto de Renda sobre o regime trimestral. Nesse sentido, faz-se necessária a recomposição dos montantes pagos e distribuídos a título de JCP desde o ano-calendário 2012, isto em razão dos reflexos verificados no ano subsequente, isto é, 2013.

43) No ano-calendário 2012, a despesa total apurada pela RECORRENTE a título de JCP foi de R\$ 462.379.072,02 (quatrocentos e sessenta e dois milhões, trezentos e setenta e nove mil, setenta e dois reais e dois centavos), tendo sido tal valor devidamente lançado no Razão da conta contábil de JCP – nº 42031207 (Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade). [...]

44) Tal valor, por sua vez, foi indicado na DIPJ do período – DIPJ 2013/Ano-Calendário 2012 – na Ficha 06, Linha 48 [...].

45) Já no ano-calendário 2013, o montante total apurado a título de JCP foi de R\$ 287.620.927,98 (duzentos e oitenta e sete milhões, seiscentos e vinte mil, novecentos e vinte e sete reais e noventa e oito centavos), como também consta devidamente lançado no Razão da conta contábil de JCP – nº 42031207 (Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade) [...].

46) Contudo, diferente do que ocorreu no ano-calendário 2012, em que o montante de JCP foi indicado na DIPJ 2013 na Ficha 06, Linha 48, a partir do valor cheio de tal despesa, para o ano-calendário 2013, a RECORRENTE já havia informado o valor final, a partir do lançamento de reversão do JCP, tendo sido indicado saldo zero em tal demonstrativo [...].

47) Isso porque, é feita a reversão do saldo de despesa de JCP, tendo como contrapartida o lançamento no Patrimônio Líquido. Assim, no ano-calendário

2013, a indicação na Ficha 06, Linha 48 está zerada, pois o montante de JCP já está refletido no Patrimônio Líquido da RECORRENTE.

48) Insta destacar que também no ano-calendário 2012 foi feito o mesmo procedimento contábil – reversão da conta de despesa de JCP contra patrimônio líquido –, a diferença, contudo, está na forma de indicação na DIPJ, eis que naquele exercício a indicação foi feita a partir do lucro líquido antes da aludida reversão.

49) Ou seja, ao contrário do entendimento indicado no v. acórdão recorrido, as informações contantes na DIRF sobre os rendimentos e retenções NÃO são distintas daquelas constantes dos saldos das contas indicados em dezembro de 2012 e de 2013.

50) Para evidenciar o que se alega, veja-se abaixo os lançamentos, tanto do ano-calendário 2012, como do ano-calendário 2013, na conta contábil nº 36010101 que comprovam a reversão da despesa de JCP (Doc. 08 da Manifestação de Inconformidade) [...].

51) Vê-se, assim, que a suposta divergência apurada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por ocasião da declaração da despesa de JCP para o ano-calendário 2013, na verdade, decorre do procedimento acima explicitado quanto à reversão da despesa para conta de Patrimônio Líquido, não havendo qualquer irregularidade incorrida.

52) Explicitado o procedimento realizado pela RECORRENTE, por fim, cumpre mais uma vez demonstrar o pagamento a maior de IRRF sobre JCP verificado no ano-calendário 2013.

53) Como já demonstrado, em 2012 a RECORRENTE apurou R\$ 462.379.072,02, a título de JCP (Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade), e no primeiro trimestre de 2013, foi apurado R\$ 97.620.927,98, também a título de JCP, totalizando R\$ 560.000.000,00 (quinhentos e sessenta milhões de reais), momento em que houve o pagamento de JCP aos acionistas da RECORRENTE.

54) Dentro do montante total de JCP pago aos acionistas, a RECORRENTE recolheu o IRRF, sob os códigos de receita próprios, aos acionistas residentes no país (R\$ 386.993.079,70) e àqueles residentes no exterior (R\$ 173.005.718,06) [...].

55) Tem-se, assim, que do montante total pago aos acionistas residentes no exterior – indicados pelo código de receita 9453 – R\$ 173.005.718,06, a RECORRENTE apurou e recolheu R\$ 26.168.803,11, a título de IRRF – 15% (quinze por cento) –, sendo que, conforme já explicitado na presente peça, foi feito um recolhimento a maior no montante total de R\$ 26.770.342,40, ocasionando um crédito de R\$ 601.539,29 em favor da RECORRENTE, o qual, por sua vez, foi utilizado nas declarações de compensação a que se defendem.

56) Dessa forma, diante de todo o racional exposto acima, é imperiosa a reforma do v. acórdão recorrido, dada a exaustiva comprovação do crédito pleiteado pela RECORRENTE.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV – DOS PEDIDOS

57) Em virtude do exposto, espera e requer a RECORRENTE que seja provido o presente Recurso Voluntário para reformar o v. acórdão recorrido, declarando-se a integral subsistência e materialidade do crédito de IRRF no montante histórico de R\$ 601.539,29 (seiscentos e um mil, quinhentos e trinta e nove reais e vinte e nove centavos), decorrente do pagamento a maior realizado no ano-calendário 2013 – isto ante a demonstração e comprovação dos valores apurados a título de JCP no período –, devendo, por via de consequência, serem homologadas integralmente as Declarações de Compensação lastreadas no referido crédito, as quais foram formalizadas por meio do PERDCOMP nº 08046.53120.271113.1.3.04-1381 e 39120.42864.281114.1.3.04-2067.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Despacho Decisório e Da Decisão de Primeira Instância

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

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

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o

contraditório resumido pelo binômio ciência e reação e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

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

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

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE (STF, AI 791292 QO-RG/PE, 2010), Terma nº 339, com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Ementa

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

Tese

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

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na decisão administrativa não precisam ser enfrentados todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o

posicionamento adotado. Neste sentido, o Recurso Especial Repetitivo nº 931.727/RS (STJ, REsp 931727/RS, 2009), Temas Repetitivos nºs 160 e 161, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim se refere: “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão”. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No que se refere ao cancelamento de ato administrativo, tem-se que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, prevê:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. [...]

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Está registrado no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 594296/MG (BRASIL, RE 594296/MG, 2011), Tema nº 138, proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) (art. 98 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Tese

Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo.

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu os seguintes enunciados:

Súmula nº 346

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula nº 473

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

No exercício da autotutela estatal, independentemente da apreciação do Poder Judiciário, a Administração Pública tem o poder-dever de exercer controle de seus próprios atos nos aspectos de revisão, de ofício ou por provocação, pelos critérios: (a) de mérito dada a conveniência e a oportunidade; e (a) de legalidade anulando-os quando eivados de vícios.

No presente caso, houve cancelamento do Despacho Decisório nº 127687285, e-fls. 150-151, pela autoridade competente com base em informações relevantes que não foram consideradas quando da sua emissão (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Posteriormente, de forma regular, houve o refazimento do ato administrativo consubstanciado no Despacho Decisório nº 137026905, do qual a Recorrente foi validamente cientificada, nos termos do § 7º e § 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e-fls. 277-283.

Consta no Acórdão da 33ª Turma da DRJ/08 nº 108-037.544, de 30.03.2023, e-fls. 292-313, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1 PRELIMINARES

1.1 DA NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

A alegação da defesa de nulidade da decisão recorrida por falta de motivação não se sustenta porque (i) as “Justificativas” para a emissão do Despacho Decisório foram expressamente designadas como parte integrante do despacho decisório; e (ii) a contribuinte se defende justamente das razões ali contidas para indeferir o crédito.

Destacam-se os termos do despacho decisório em que há orientações acerca das Justificativas – fls. 277 e 282:

Nas “Justificativas” já transcritas no Relatório e ora juntadas[...], constam as seguintes razões para o indeferimento do crédito: (i) a falta de apresentação de documentos contábeis relativos às despesas de juros sobre o capital próprio - JSCP; (ii) a falta de esclarecimento quanto à informação das referidas despesas na DIPJ 2014; (iii) a falta de consistência das informações prestadas no curso do procedimento fiscal acerca da despesa total de JSCP no ano-calendário 2013; (iv) a falta de consistência das informações prestadas com as informações prestadas nas DCTF e nas DIRF; e finalmente que (v) o ônus da prova do indébito tributário é do interessado.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte expressamente consigna que a autoridade fiscal “deixou de proceder a homologação das compensações lastreadas em tal crédito por entender que a REQUERENTE não teria logrado êxito em demonstrar os valores apurados a título de JCP no ano-calendário 2013, isto em razão de supostas divergências nos documentos fiscais e registros contábeis da REQUERENTE”. E mais adiante: “tendo sido indeferidas as compensações lastreadas em tal crédito tão somente em razão da verificação de supostas divergências nos registros contábeis-fiscais da REQUERENTES atinentes às despesas de JCP do ano-calendário 2013”.

Veja-se que a defesa não apenas compreendeu perfeitamente as razões do indeferimento do crédito, mas por ocasião do recurso pretende justamente suprir a prova não efetuada no curso do procedimento fiscal. Nas palavras da Manifestante: “Assim, passa a REQUERENTE à demonstração da despesa de JCP apurada no período, bem como os competentes registros fiscais e lançamentos contábeis realizados”.

Diante desse quadro, não subsiste a alegação de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, porque o ato se encontra motivado e a interessada compreendeu perfeitamente e se defendeu das acusações.

Registre-se que, contrariamente ao alegado, não apenas os dois Despachos Decisórios emitidos nº 127687285 de 02/11/2017 – fls. 150, e nº 131226523 de 12/03/2018 – fls. 151) se encontram acostados aos presentes autos, com as duas manifestações de inconformidade, juntadas em 13/12/2017 – fls. 05/18; e 15/10/2018 – fls. 161/177.

Oportuno também objetar que, nos termos da legislação em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (Art. 373 do Código de Processo Civil – Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). In casu, a prova do indébito tributário, fato constitutivo do direito da Manifestante à compensação, compete ao próprio contribuinte.

Assim, para o reconhecimento de indébito tributário de pagamento indevido ou a maior, é imprescindível a regular comprovação da base de cálculo e do tributo devido. Por outras palavras: não se valida “indébito” tributário sem que seja reconhecido, em contrapartida, o real valor do “débito” fiscal. E assim completamente despropositada a alegação de que seria suficiente o mero cruzamento de informações entre DCTF e DARF.

A DCTF é declaração prestada pelo próprio contribuinte, constitutiva de crédito tributário, mas não tem o condão de revelar a regularidade da apuração da base de cálculo do tributo devido, principalmente quando o fato jurídico tributário tem a complexidade legal característica da incidência de retenção sobre os JSCP pago aos acionistas sediados no exterior (código 9453).

Assim sendo, em relação a esta matéria, o Acórdão da 33ª Turma da DRJ/08 nº 108-037.544, de 30.03.2023, e-fls. 292-313, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

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

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

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

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

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

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

O Código Tributário Nacional prevê:

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

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

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

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

Restou decidido no Acórdão da 33ª Turma da DRJ/08 nº 108-037.544, de 30.03.2023, e-fls. 292-313:

Convém também acrescentar que o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre o pagamento ou creditamento de JSCP em favor dos acionistas sediados no exterior, em regra, não pode ser restituído/compensado pela fonte pagadora do rendimento, porque é tributo retido e recolhido pela fonte pagadora, na qualidade de responsável tributária, em favor de terceiro (contribuinte e beneficiário do rendimento) que sofre a retenção.

A restituição/compensação somente caberia à fonte pagadora do rendimento se comprovado que o pagamento do IRRF se fez em valor superior à retenção efetuada contra a beneficiária do rendimento. Portanto, cumpre comprovar que não se trata de “retenção indevida”, mas de “pagamento indevido”.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1318163/PR (STJ, EREsp 1318163/PR, 2017) proferiu o entendimento no seguinte sentido:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - pela fonte pagadora:

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

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

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

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

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

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

Acórdão nº 1201-005.988, de 19.06.2023:

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

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

Acórdão nº 1302-004.820, de 16.09. 2020:

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

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

A legitimidade ativa para pleitear a restituição do IRRF incidente sobre remessas ao exterior pode ser reconhecida à pessoa jurídica brasileira na qualidade de fonte pagadora, desde que demonstre ter suportado o ônus financeiro do tributo pago a maior.

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

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

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

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

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

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a

concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

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

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

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

O Código Tributário Nacional determina:

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.

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

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

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

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

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO

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

Acórdão CARF nº 1101-001.494, de 10.12.2024:

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

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

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

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

Retenção exclusiva na fonte

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

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

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

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora

para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

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

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

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

Súmula CARF nº 143

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

O IRRF, código 9453, refere-se a juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica e limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) (art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943). Sujeita-se ao regime de tributação exclusivo na fonte à alíquota incidente de 15% (quinze por cento) sobre o valor dos juros pagos. O beneficiário é pessoa física ou jurídica, sócia, acionista ou titular de empresa individual, residente ou domiciliada no exterior e o imposto é recolhido pela fonte pagadora na até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores (manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – Mafon de 2013).

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

Consta no Acórdão da 33ª Turma da DRJ/08 nº 108-037.544, de 30.03.2023, e-fls. 292-313

2 MÉRITO

In casu, trata-se de comprovar a regularidade da apuração da “base de cálculo” e do “IRRF devido” sobre os pagamentos (despesas) de Juros sobre o Capital Próprio – JSCP efetuados pela Manifestante a seus acionistas domiciliados no exterior, sem a qual não é possível validar o “indébito” tributário pretendido pela Manifestante.

A incidência de IRRF sobre o pagamento ou creditamento de JSCP aos acionistas está prevista no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com alterações da legislação superveniente, em vigor no ano-calendário de 2013, verbis:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa

jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. [...]

Para dar cumprimento à verificação da regularidade da apuração da base de cálculo, a autoridade fiscal 1, intimou a interessada a apresentar (i) a escrituração comercial (contábil) relacionada às despesas de JSCP do ano-calendário 2013; (ii) a relação do total de acionistas na data de cada distribuição dos Juros sobre Capital Próprio do AC 2013, com valor de Juros sobre Capital Próprio pago a cada um deles e o valor do IR retido em nome de cada um deles; (iii) a relação dos acionistas estrangeiros na data de cada distribuição dos Juros sobre Capital Próprio no AC 2013, valor de Juros sobre Capital Próprio pago a cada um deles e o valor do IR retido em nome de cada um deles; e (iv) a justificar a falta de informação acerca de despesas com JSCP na DIPJ 2014, Ficha 06A – Demonstração do Resultado, Linha 48 – fls. 289/291.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a defesa trouxe aos autos um extrato denominado “Exibição de saldos da conta do Razão” da conta 42031207 JSCP, da empresa, dos anos-calendário 2012 e 2013, cujos lançamentos a débito e a crédito foram sintetizados [...].

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte disse que as despesas de JSCP teriam sido respectivamente de R\$ 462.379.072,02 e R\$ 287.620.927,98, valores que coincidem com os saldos das contas, respectivamente, em 31/12/2012 e 31/12/2013.

Entretanto, ao se compulsar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF do ano-calendário 2013 apresentada pela própria Manifestante, nos códigos 5706 – JSCP e 9453 – JSCP a acionistas sediados no exterior, as informações sobre os rendimentos e retenções são distintas daquelas constantes da contabilidade [...].

Consolidam-se abaixo as informações constantes dos demonstrativos da instituição financeira designados doc. 03 (fls. 184/186) e doc. 05 (fls. 189/191), e a DIRF apresentada pela própria interessada [...].

Assim, observe-se que as inconsistências não se resolvem, mas se agravam ao se confrontar com a DIRF apresentada pela própria interessada, quanto ao valor da base de cálculo e da retenção que a contribuinte pretende ver reconhecida como indébito tributário.

Observe-se que na DCTF de março de 2013, a pessoa jurídica informou a retenção no cód. 9453 devida no valor R\$ 26.168.803,11, que coincide com a segunda informação prestada pela instituição financeira – fls. 189/191 [...].

Grosso modo, essa informação acerca da retenção devida de R\$ 26.168.803,11 corresponderia a uma base de cálculo de R\$ 174.458.687,40, mas em março de 2013, na escrituração contábil, consta o registro da despesa, no valor de R\$ 97.620.927,98, e na DIRF o pagamento do rendimento aos acionistas sediados no exterior no total de R\$ 172.750.796,86.

Assim, com base na documentação que consta do processo, não é possível determinar a regularidade da apuração da base de cálculo e da retenção incidente sobre o pagamento de JSCP aos acionistas sediados no exterior (9453), e consequentemente não é possível determinar a ocorrência de indébito tributário.

De outro lado, ainda que se possa acatar a justificativa de que a falta de informação da despesa de JSCP do ano-calendário 2013 (na Ficha 06A – Demonstração de Resultado, Linha 48, da DIPJ 2014), seja decorrente de procedimento de reversão contábil diretamente para conta de Patrimônio Líquido, conforme Razão da Conta contábil “36010101 Rev. JSCP”, persiste a inconsistência entre os valores pagos/creditados aos acionistas sediados no exterior.

Importante destacar que também não foi atendido o item da intimação fiscal para que a Manifestante identificasse os acionistas estrangeiros na data de cada distribuição dos Juros sobre Capital Próprio no AC 2013, valor de Juros sobre Capital Próprio pago a cada um deles e o valor do IR retido em nome de cada um deles.

Essa informação é importante para que se apure corretamente o IRRF incidente sobre os pagamentos/creditamentos de JSCP aos acionistas sediados no exterior (cód. 9453), porque a legislação vigente prescreve que os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento. A partir de 1º janeiro de 2009 considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Para que se vislumbre a complexidade da determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, traz-se à colação as disposições do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF Mafon 2013 [...].

Portanto, correta a decisão da autoridade fiscal de que, com base na documentação apresentada, no curso do procedimento e juntamente com a manifestação de inconformidade, não foi possível confirmar a existência de pagamento a maior ou indevido, porque não se pode determinar o valor da base de cálculo da incidência e do IRRF devido.

Entretanto, no presente caso, os documentos apresentados pela Recorrente permitem retomar a análise do direito creditório decorrente de IRRF incidente sobre remessas ao exterior pago a maior. Ademais, conforme o princípio da persuasão racional, na apreciação da prova, a autoridade julgadora pode formar livremente sua convicção motivada, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que foi produzido pela Recorrente um início de prova da apuração do indébito, de acordo com o acervo fático-probatório composto de demonstrativo emitido pela instituição financeira, DARF, DCTF e Livro Razão, e-fls. 64-144. As informações constantes nos sistemas da RFB devem ser cotejadas com aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos que a Recorrente deve ser notificada a apresentar.

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

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

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

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de

lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência

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

Princípio da Legalidade

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

Dispositivo

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

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

ACÓRDÃO 1001-004.417 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10880.948365/2017-69

DOCUMENTO VALIDADO