



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11065.721575/2014-35
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-004.820 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente SKA AUTOMACAO DE ENGENHARIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, com exceção do conselheiro Ricardo Marozzi Gregório que votou pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luis Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourao, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

No presente processo administrativo, analisa-se pedidos de compensação apresentados pelo contribuinte SKA Automação de Engenharias Ltda., ora Recorrente, através dos quais foi indicado como direito creditório IRRF (Código de Receita 0422), que teria sido recolhido indevidamente nos anos-calendários de 2005 a 2008.

Em análise ao pleito do contribuinte, depois de aberto processo de fiscalização específico, a Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo (RS), entendeu que o Recorrente, não teria comprovado o direito creditório e, por isso, as compensações não foram homologadas.

Como se observa do despacho decisório emitido, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT de Novo Hamburgo entendeu, em síntese, que, em que pese ter sido instado a comprovar o seu direito creditório com documentação hábil e idônea, o contribuinte não apresentou elementos suficientes para demonstrar os pagamentos indevidos do IRRF apontado nos pedidos de compensação.

Devidamente intimado do despacho que não homologou os seus pedidos de compensação, o Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual, como se observa do acórdão proferido pela DRJ de São Paulo (SP), alegou o seguinte:

A ora Requerente não pode se conformar com as razões apresentadas pelo representante da Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo/RS, já que as compensações por ela realizadas encontram amparo na legislação vigente.

Verifica-se, pelas razões esposadas no Despacho Decisório, que os pontos controvertidos residem em duas questões fundamentais, quais sejam:

A) a suposta ausência dos documentos requeridos no Termo de Intimação n.º 1191/2013 (faturas do Fornecedor, contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil e notas fiscais de venda ao consumidor final); e

B) a existência de outras operações no Livro-Caixa, em que não foi requerida a compensação, e que geram incerteza quanto à idoneidade das operações em que a empresa fez as compensações

Desse modo, resta claro que não houve a correta valoração e análise das provas juntadas no processo, bem como não houve a observância do que foi ajustado entre a empresa e a auditora-fiscal em relação aos documentos pertinentes a cada operação que seriam apresentados.

A) DO DIREITO DA EMPRESA À COMPENSAÇÃO E DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS

Inicialmente, cumpre esclarecer que as Declarações de compensação foram feitas amparadas na Solução de Consulta n.º 63 - SRRF10/Disit, de 11/07/2010, em que há o expreso reconhecimento da não incidência do IRRF sobre a remessa de valores ao exterior à título de pagamento pela aquisição de softwares para revenda, na forma como realizada pela empresa.

Nesta Solução de Consulta, foi esclarecido que quando há a aquisição de software de prateleira, sendo irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (download) ou por reprodução a partir da matriz, não há incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte.

A título de informação e para esclarecer como é feita a operação da Requerente, anexa-se na presente Manifestação um informativo detalhando como se dá o processo de compra e revenda de softwares pela Empresa.

Ora, visto que a Solução de Consulta n.º 63 foi proferida em 11/07/2010, a empresa requerente apurou os valores pagos indevidamente a título de IRRF, até o período de 20/10/2005, e efetuou as Declarações de Compensação em apreço.

Deste modo, visto tratar-se de um período longo (03/08/2005 a 23/12/2008) e que abrangeram centenas de operações, a Requerente, quando intimada a apresentar toda a documentação necessária para comprovar a existência e idoneidade de tais operações, entrou em contato diretamente com a Auditora Fiscal responsável pela verificação e acordou que seria juntada toda a documentação existente referente à alguns período de apuração (31/01/2006, 04/08/2006, 15/09/2006 e 07/02/2007).

Destarte, como já referido a Requerente vem diligenciando desde o recebimento da primeira intimação afim de juntar toda a documentação referente a tais operações. Contudo, visto que alguns documentos estão em posse de fornecedores e instituições que a empresa não mais possui vínculo comercial, ainda não obteve toda a documentação requerida é necessária para comprovar as operações em análise (ex.: contratos de câmbio).

Assim, a empresa ora Requerente objetivava com tal ajuste, que a Auditora se manifestasse acerca da suficiência da documentação juntada naquelas operações, a fim de que, caso não fossem suficientes, a empresa providenciaria junto aos seus arquivos mais antigos a documentação que por ventura fosse necessária.

Ademais, basta uma rápida apreciada em toda a documentação juntada para verificar a extensão dos documentos que devem ser anexados para justificar cada operação realizada. No entanto, em que pese o ajuste feito entre a empresa e a Auditora Fiscal responsável pela verificação dos pedidos de compensação, os pedidos foram sumariamente indeferidos utilizando-se como um dos fundamentos a insuficiência dos documentos juntados.

Assim, além de indeferir as compensações dos períodos de apuração 03/08/2005, 04/08/2005, 28/09/2005, 19/10/2005, 20/10/2005, 12/12/2005, 05/01/2006, 20/02/2006, 01/02/2006, 20/04/2006, 27/04/2006, 12/06/2006, 19/07/2006, 04/08/2006, 09/10/2006, 18/10/2006, 27/10/2006, 02/02/2007 e 23/12/2008, por não ter comprovado a liquidez e certeza dos créditos pleiteados, face a ausência de juntada de documentação, indeferiu a compensação dos períodos que a empresa apresentou a documentação exigida pela suposta ausência de alguns dos documentos requeridos no Termo de Intimação nº 1191/2013 (faturas do Fornecedor, contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil e notas fiscais de venda ao consumidor final).

Cumprido esclarecer também que, no que tange aos períodos que a Requerente apresentou a documentação requerida, foram EFETIVAMENTE juntadas as faturas do fornecedor. Basta verificar que foram juntadas as Invoices de todas as operações realizadas no período e tais documentos são o equivalentes à nota fiscal no mercado internacional, sendo que a intimação neste ponto foi integralmente cumprida pela empresa.

A decisão que não homologou as compensações dos períodos de apuração 31/01/2006, 04/08/2006, e 07/02/2007 também se mostra equivocada quanto à ausência das notas fiscais de venda ao consumidor final, visto que as notas fiscais de venda foram devidamente juntadas após as invoices.

No entanto, em que pese a suposta confusão na análise dos documentos anteriormente apresentados pela empresa, anexa à presente Manifestação a documentação referente aos períodos de apuração de 31/01/2006, 04/08/2006 e 07/02/2007, juntamente com os contratos de câmbio (faltante ainda o contrato de câmbio

da operação relacionada ao período de apuração de 15/09/2006, cuja juntada se protesta nesta oportunidade).

B) DAS SUPOSTAS DISCREPÂNCIAS NAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS DOS PERÍODO DE APURAÇÃO 31/01/2006 (2424731364.280710.1.104-9317) E 15/09/2006 (28247.66376.261010.1.104-6239) E DOS LANÇAMENTOS EXISTENTES NO LIVRO DIÁRIO

O despacho decisório não homologou as Declarações de Compensação nº 24247.31364.280710.1.3.04-9317 e 28247.66376.261010.1.3.04-6239 por supostas discrepâncias nas informações contidas nos documentos apresentados.

Na declaração e compensação n.º 24247.31364.280710.1.3.04-9317 - período de apuração 31/01/2006, em que pese no documento em que foi solicitado ao Banco Banrisul que efetuassem o pagamento ao fornecedor a data não coincida com a apresentada na planilha de fls. 542, ocorre que a planilha apresentada estava com um erro de digitação, pois assumiu o ano corrente (2014), por conta da atualização automática da data do editor de texto, e não foi feita a devida revisão de tais documentos. Tal equívoco foi devidamente corrigido, conforme pode ser verificado nos documentos em anexo.

No que tange à declaração de compensação n.º 28247.66376.261010.1.3.04-6239 - período de apuração 15/09/2006, consta no despacho decisório que o fato gerador do tributo é 19/07/2006, face a solicitação de transferência enviada para o Banco Banrisul na data de 19/07/2006.

Neste caso, também houve um equívoco na data constante na solicitação de transferência. Contudo, conforme a DARF em anexo, o tributo foi efetivamente recolhido na data informada na Declaração de compensação.

Dessa forma, resta plenamente comprovado que tais supostas discrepâncias são apenas equívocos de sistema, sanados com a documentação em anexo.

Por fim, o despacho decisório fundamenta a não homologação das Declarações na "existência de escrituração de lançamentos referentes à remessa de divisas ao exterior para a empresa "SP! GMBH", bem como o lançamento referente ao pagamento do imposto de renda retido na fonte sobre remessa ao exterior para a mesma empresa", e face a existência de outras operações, que não foram objeto das compensações em apreço, a Auditora alega que não há certeza quanto a idoneidade das operações.

Imperioso esclarecer que as operações entre a empresa Requerente e a empresa SPI GMBH não foram objeto das compensações efetuadas. Ora, a existência de outros lançamentos no Livro diário que não foram utilizados pela empresa nas compensações referidas não torna tais compensações inidôneas.

Desse modo, com fulcro no princípio da verdade real, consubstanciado no art. 29 da Lei n.º 9.784/99, a empresa junta novamente neste momento os documentos referentes às declarações dos períodos 31/01/2006 e 15/09/2006, a fim de comprovar as operações realizadas.

Ao analisar o apelo do Recorrente, a DRJ de São Paulo, em um primeiro momento, após discorrer sobre os limites da prova no processo administrativo e sobre a aplicação do princípio da verdade material, entendeu que a documentação apresentada pelo Recorrente é *“suficiente para confirmar que o montante enviado ao exterior corresponde à aquisição de softwares para revenda”*.

Ademais, aquela DRJ entendeu que não haveria dúvida *“de que a operação em tela não estava sujeita à incidência de IRRF”*.

Contudo, mesmo com esse entendimento, a Turma de Julgamento *a quo* consignou que *“por se tratar de IRRF retido e recolhido indevidamente, deve a interessada ainda comprovar que atende aos requisitos previstos no art. 166 do CTN para que o direito creditório lhe seja reconhecido”*.

Neste sentido, pela análise da documentação apresentada, a DRJ concluiu que *“só é possível afirmar que a Requerente assumiu o ônus da retenção apenas em relação aos PA 03/08/2005, 28/09/2005, 31/01/2006, 19/07/2006 e 18/10/2006”*.

Afirmou, assim, que *“não consta dos autos qualquer documento emitido pelo fornecedor do software relativo às remessas correspondentes aos PA 04/08/2005, 19/10/2005, 20/10/2005, 12/12/2005, 05/01/2006, 01/02/2006, 20/02/2006, 20/04/2006, 12/06/2006,*

04/08/2006, 15/09/2006, 09/10/2006, 27/10/2006, 02/02/2007, 07/02/2007 e 23/12/2008, que autorize a utilização do IRRF pela Requerente”

Por isso, a Manifestação de Inconformidade foi julgada como parcialmente procedente, sendo reconhecido o direito creditório apenas dos PA's 03/08/2005, 28/09/2005, 31/01/2006, 19/07/2006 e 18/10/2006. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

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

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A restituição/compensação de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, como ocorre com o IRRF, somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, alega que o seu direito creditório deve ser reconhecido na integralidade, uma vez que o IRRF não seria devido na remessa de valores ao exterior, quando realizados a título de pagamento pela aquisição de softwares para revenda, seja (i) pelo teor Solução de Consulta nº 63 - SRRF10/Disit, de 11/07/2010, seja (ii) pela decisão judicial transitada em julgado (apelação cível nº 5034477-06.2010.4.04.7100/RS – TRF da 4ª Região), que reconheceu que não estão “*sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte - IRRF os valores remetidos ao exterior em pagamento por empresa que revende 'software de prateleira' (cópias múltiplas) decorrente de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro*”.

Neste sentido, tendo sido esse direito reconhecido pela DRJ, afirma, o Recorrente, que não se aplicaria ao caso o preceito do artigo 166 do Código Tributário Nacional, em especial, porque (i) essa questão só foi levantada no julgamento da Manifestação de Inconformidade; (ii) tem decisão transitada em julgada que reconhece o seu direito; e (iii) “*ainda que assim não fosse, não se pode ignorar que o enunciado do artigo 166 do Código Tributário Nacional não é aplicável ao IRRF*”.

Com o Recurso Voluntário, a Recorrente trouxe aos autos cópia do acórdão proferido nos autos de nº 5034477-06.2010.4.04.7100 e certidão de inteiro teor deste processo, em que se demonstra o trânsito em julgado da demanda judicial.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o contribuinte foi intimado do resultado do julgamento no dia 13/09/2019, sexta-feira (comprovante de fls. 2401), apresentando seu Recurso Voluntário em 14/10/2019, conforme comprovante de fls. 2403, ou seja, o Recurso ora em análise foi apresentado no prazo de 30 dias, como fixado no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DO MÉRITO. DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN.

Não tendo preliminares a serem decididas no presente caso, passa-se diretamente à análise do mérito da discussão.

De início, deve-se pontuar que, ao apreciar as provas apresentadas pelo Recorrente junto com a Manifestação de Inconformidade, a DRJ de São Paulo, como relatado alhures, deixou claro que o direito creditório invocado nos pedidos de compensação foi devidamente comprovado para quase totalidade dos períodos em discussão.

Como se verifica do quadro colacionado ao final do acórdão proferido, somente para os períodos de apuração relativos à 12/12/2005, 01/02/2006 e 23/12/2008 é que não houve a comprovação do direito creditório. Com relação a este ponto, inclusive, o Recorrente não se insurgiu no Recurso Voluntário apresentado, tampouco apresentou nos autos documentação comprobatória.

Por outro lado, no que tange às remessas de valores ao exterior, correspondentes à aquisição de softwares para revenda, a Turma de Julgamento *a quo* se posicionou no sentido de que, neste tipo de operação, não há que se falar em incidência IRRF.

Este entendimento, inclusive, vai ao encontro da posição da Receita Federal do Brasil, externado na Solução de Consulta n.º 63 - SRRF10/Disit, de 11 de Julho de 2010, que tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “software de prateleira” (cópias múltiplas) para revenda por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (download) ou por reprodução a partir de matriz.

Caracterizando-se, no entanto, licenciamento temporário do uso de software, os valores remetidos ao exterior em pagamento constituem remuneração de cessão de direito, sendo tributados pelo IRRF à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei n.º 9.430, de 1996

Dispositivos Legais: Lei n.º 4.506, de 1964, art. 22; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 72; Lei n.º 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º e art. 49; Decreto n.º 3.000, de 1999, RIR/1999, arts. 709 e 710

Como se não bastasse o entendimento consolidado pela Receita Federal do Brasil, nos termos da citada solução de consulta, o Recorrente obteve provimento jurisdicional favorável, com trânsito em julgado em 20/03/2018 (certidão de inteiro teor de fls. 2.491 e 2.492), no qual o egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região afirmou e decidiu que não há que se falar em incidência do IRRF nas operações de remessa de valores ao exterior destinados à aquisição de softwares para revenda.

Na decisão proferida, também foi reconhecido o direito do Recorrente de compensar os valores indevidamente recolhidos após a 27/08/2002. Veja-se o teor da ementa do julgado proferido por aquele Tribunal Regional Federal:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. SOFTWARE DE PRATELEIRA. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. 1. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 566.621, em 04/08/2011, cuja decisão possui repercussão geral, reconheceu a violação ao princípio da segurança jurídica e considerou válida a aplicação do termo inicial da prescrição - o pagamento antecipado - às ações ajuizadas após a vigência da LC nº 118/2005, ou seja, a partir de 09/06/2005.

2. Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte - IRRF os valores remetidos ao exterior em pagamento por empresa que revende "software de prateleira" (cópias múltiplas) decorrente de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro.

3. A autora tem direito de compensar os valores indevidamente recolhidos após a 27/08/2002, nos termos da legislação de regência. O indébito deve ser atualizado pela taxa SELIC. (TRF4, AC 5034477-06.2010.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, juntado aos autos em 30/01/2017) (destacou-se)

Neste termos, em que pese a DRJ não ter utilizado em suas razões de decidir a decisão judicial acima destacada, não há dúvidas de que houve o reconhecimento, pelo acórdão recorrido, de que o IRRF não pode incidir sobre as remessas de valores destinados à aquisição de softwares para revenda.

Reitere-se que a Turma de Julgamento *a quo* deixou claro que a documentação apresentada pelo Recorrente “*é suficiente para confirmar que o montante enviado ao exterior corresponde à aquisição de softwares para revenda*” e que não há dúvida “*de que a operação em tela não estava sujeita à incidência de IRRF*”.

Portanto, a questão de mérito propriamente dita – que concerne na tributação ou não do IRRF nas operações praticadas pela Recorrente – já está definida e não há mais possibilidade de reforma do entendimento exarado, até mesmo porque não houve a apresentação de Recurso de Ofício pela instância de julgamento *a quo*. Ademais, já houve esse reconhecimento pelo Poder Judiciário.

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 vigente 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.

Por todo o exposto, VOTA-SE por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório invocado nos pedidos de compensação, exceto com relação aos períodos de apuração relativos à 12/12/2005, 01/02/2006 e 23/12/2008, uma vez que não houve a comprovação do direito creditório para estes períodos, nos termos do acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

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.

Flávio Machado Vilhena Dias