



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13706.000131/2003-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-005.988 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de julho de 2023  
**Recorrente** INTERCONTINENTAL HOTELEIRA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 13/07/2001, 13/01/2002

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte, nos termos do voto da redatora designada, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (relator), Fábio de Tarsis Gama Cordeiro e José Eduardo Genero Serra, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição (PER) de IRRF que a contribuinte alega ter pago a maior nos meses de julho/2001 e janeiro/2002 do ano-calendário de 2007.

Alega a requerente (IHL) ser franqueada de companhia franqueadora situada no exterior (IHCL) e que faz remessas de valores em decorrência do respectivo contrato de franquia. Identificou ter retido valores a maior nos citados períodos, razão pela qual protocolou pedido de restituição para reaver tais importâncias em nome das duas companhias (e.fl.s. 3/5).

O despacho decisório negou o ressarcimento à requerente (IHL), por entender que lhe faltava legitimidade ativa para a solicitação, pois *a restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido o correspondente encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Após manifestação de inconformidade da contribuinte, a decisão denegatória do crédito foi mantida pela DRJ, em acórdão assim ementado (e.fl.s. 223/228):

RETENÇÃO INDEVIDA. DEVOUÇÃO AO CONTRIBUINTE. PROVA. AUSÊNCIA. Na ausência da prova de devolução do valor retido indevidamente, a empresa que é a fonte pagadora não tem legitimidade ativa para postular restituição ou compensação do imposto de renda que foi retido quando do pagamento para a empresa contribuinte. Isso porque a obrigação legal imposta pelo art. 45, parágrafo único, do CTN é a de proceder à retenção e o repasse ao fisco do imposto de renda devido pelo contribuinte.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em que repisa as razões de seu inconformismo e apresenta os seguintes pontos controvertidos:

- a) Alega que o pedido de restituição foi proposto em nome das duas empresas, tanto a franqueada brasileira (IHL) quanto sua franqueadora situada no externo (IHCL), portanto, seria possível a restituição a qualquer uma delas, pois são empresas relacionadas e a devolução do crédito permitiria refazer o erro do pagamento da retenção a maior do tributo. Neste ponto, entende que, *se do ponto de vista tributário a titular do crédito era e ainda é a IHCL, do ponto de vista negocial o que interessa à franqueadora estrangeira é receber a quantia que lhe é devida imediatamente. E como o erro foi da IHL, nada mais natural do que a franqueada assumir o ônus de resolver o problema com o Fisco.*
- b) Aponta que o art. 166 do CTN autoriza a receber o crédito devido pelo sujeito passivo, bem que o recebimento pela franqueadora estrangeira seria impossível, pois a mesma não tem conta bancária no Brasil. E complementa que *não bastaria que o Fisco pagasse a restituição, era preciso, e ainda é,*

*que ele autorizasse a remessa desse numerário ao exterior sem nova incidência de IRRF.*

- c) Aduz que o fato do pedido ter sido feito em nome de ambas autoriza pressupor que a franqueadora estrangeira (IHCL) estaria autorizando a empresa brasileira franqueada (IHL) a receber o valor correspondente ao direito creditório.
- d) Por fim, atribui excesso de formalismo à decisão da DRJ e alega que *se ela entende que a restituição deve ser feita à IHCL, que o faça (em nome de procurador, que em última análise é a IHL, ainda que se exija algum documento burocrático suplementar para isso), como já constava do pedido final da manifestação de inconformidade. Mas não negue esse direito a ela, duas décadas depois, por razões (questionáveis) puramente formais.*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O recurso é tempestivo e admite conhecimento.

O tema em julgamento demanda que se verifique a quem pertence o direito ao crédito reivindicado.

Vê-se que existem duas companhias envolvidas na contratação sobre a qual ocorreu a retenção em fonte. Por uma lado, a empresa franqueada brasileira (IHL) fez remessas à empresa franqueadora estrangeira (IHCL), retendo em excesso o IRRF devido na operação.

No caso, a retenção considerada indevida recaiu originalmente sobre a empresa que recebera o pagamento (franqueadora estrangeira IHCL). Teria recebido valores com retenção a maior do tributo, sendo ela o sujeito passivo sobre o qual recaiu o ônus tributário.

Por sua vez, a franqueada brasileira (IHL) atuou como mero substituto tributário, realizando a retenção sofrida pela empresa estrangeira. Note-se que o substituto tributário (IHL) não tem ônus algum em relação à retenção ocorrida. Apenas operacionaliza a retenção e faz os repasses necessários.

Sobre a natureza do IRRF como método de substituição tributária, já tive a oportunidade de tratar sobre o tema em trabalho tributário abaixo transcrito, que contribui para esclarecer o tema aqui julgado:

*Com efeito, o IR-fonte existe como técnica de substituição tributária que objetiva atribuir à fonte pagadora o ônus pela retenção do imposto devido pelo destinatário, (...). Nesses casos, o legislador qualifica critérios de substituição tributária para frente previsto no art.150, § 7º, da Constituição Federal, que autoriza a lei a atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata*

*e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

A exigência do IRRF também é permitida pela redação do art. 128 do CTN, que igualmente autoriza a lei a atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (*fonte pagadora*), vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (*negócio jurídico*), excluindo a responsabilidade do contribuinte (*destinatário*) ou atribuindo-se-lhe em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A lei determina a exigência do IR-fonte como método de substituição tributária tanto nos casos regulares – com alíquotas reduzidas, onde não há dúvidas nem da operação nem do destinatário e, portanto, demanda-se técnica de retenção em patamares módicos – quanto nos casos onde há vícios de causa – com alíquotas majoradas, por opção do legislador, porquanto a causa ilícita que subjaz ao pagamento exige comandos de graduação legislativa diferente. Em ambos os casos, a atribuição de responsabilidade é a mesma, pela técnica da substituição tributária, porém, os percentuais são tratados diferentemente, em razão da maior ou menor possibilidade do crédito tributário perder-se na *economia invisível*.<sup>1</sup>

Essa questão parece ter sido compreendida pela defesa da requerente, porém, as conclusões a que chega em seu recurso são incompatíveis com as premissas aqui apontadas. O pedido inicial aponta que:

*Como consequência do erro em que incorreu a 1ª requerente, não só beneficiou-se o Erário, mas prejudicou-se a 2ª requerente, destinatária do rendimento no exterior, que ficou credora da 1ª requerente de valor correspondente ao indébito recolhido. **A 1ª requerente, portanto, como responsável pelo recolhimento do imposto de renda de fonte e como devedora da empresa beneficiária do pagamento no exterior, passa a ser titular dos seguintes direito e obrigação, para o que requer a expressa concordância desta delegacia:***

- *Obrigação de ressarcir Inter-Continental Hotels Corporation Ltd., 2ª requerente, de valor em dólares correspondente àquele que foi deduzido indevidamente nas remessas acima descritas, independentemente de qualquer retenção ou recolhimento de IRRF e, correspondentemente,*
- **direito de ressarcimento do valor do indébito, devidamente acrescido de juros de juros pela Taxa SELIC, inclusive mediante compensação de débitos próprios de IRPJ.**

Nitidamente, vê-se que o pedido de ressarcimento foi solicitado em favor da 1ª requerente (franqueada brasileira IHL), conforme consta do referido petitório. A parte também sugere no Recurso Voluntário que, mesmo que o detentor do crédito seja a franqueadora estrangeira IHCL, o ressarcimento deve ser feito *em nome de procurador, que em última análise é a IHL, ainda que se exija algum documento burocrático suplementar para isso.*

Sem razão a recorrente. Não há nos autos nada que demonstre que uma empresa seja procuradora da outra nem consta qualquer tipo de autorização para que o direito seja requestado por quem não detém legitimidade para tanto. Não se trata de mera formalidade, trata-se de exercício irregular de direito alheio!

---

<sup>1</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Vício de causa de negócios jurídicos e a exigência majorada do IRRF decorrente de pagamentos a terceiro. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (Coord.). Série Controvérsias Tributárias e os Precedentes do CARF. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 184-185.

A legitimidade ativa para pleitear o direito creditório não é uma exigência meramente retórica, supostamente formalística, como sugere a defesa da requerente. A correta identificação do beneficiário do crédito tem as seguintes consequências práticas:

- a) Impedir que terceiros se utilizem indevidamente de créditos alheios;
- b) Verificar a eventual existência de débitos fiscais que seriam preferencialmente abatidos pelos créditos reivindicados (art. 73 da Lei 9430/96);

Dar cumprimento às regras previstas na IN 2055/21 (e todas as que a antecederam, com mesmas regras) que condiciona a restituição (i) ao estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior, (ii) à retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas à RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais a referida retenção tenha sido informada e (iii) à retificação, pelo beneficiário do pagamento ou crédito, das declarações já apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo.

Nenhuma dessas providências foi tomada. Não se sabe sequer se as respectivas receitas foram submetidas à tributação, evidenciando a ausência de liquidez e certeza do crédito vindicado, cujo ônus pertence à requerente.

Todo o processo administrativo foi conduzido para viabilizar o recebimento de crédito em nome da franqueada brasileira (IHL), sob o exposto argumento de que a mesma seria titular do “*direito de ressarcimento do valor do indébito*”. Não obstante, a própria parte considerou que o ônus recaiu sobre a franqueadora estrangeira (IHCL), pois a retenção que alega ter ocorrido a maior repercutiu nos recebíveis a ela pagos.

A solução para o caso seria que a franqueada brasileira (IHL) assumisse o ônus financeiro quanto ao pagamento a maior do tributo perante a franqueadora estrangeira (IHCL). Mas isso não se realiza mediante um pedido mal feito perante o Fisco, como se observa dos autos. A defesa da requerente pretende fazer um ajuste de conta entre as empresas, para que o alegado erro efetuado pela empresa brasileira fosse compensado com remessas futuras. Pede até o salvo conduto para que tais remessas fossem desoneradas pela administração tributária, mediante o sugestivo pedido de *manifestação desta Delegacia, uma vez que, para a remessa, precisará a 1ª requerente comprovar ao Banco responsável pelo câmbio a integralidade do recolhimento do imposto devido*.

Nada disso tem previsão legal. A inclusão da empresa estrangeira no pedido não implica na constituição da empresa brasileira como sua procuradora, nem autoriza que a mesma receba em seu nome eventuais créditos recuperáveis.

A assunção do ônus financeiro sobre o valor do suposto indébito demandaria que a franqueada brasileira (IHL) (a) comprovasse a remessa do valor controverso que alega ter retido a maior, (b) demonstrasse a liquidez e certeza do crédito mediante apresentação de documentação fiscal hábil e idônea, (c) provasse haver submetido as receitas dos contratos à tributação e (d) promovesse as retificações necessárias que não impactassem em seu regime tributário.

Ressalte-se que também não foram juntados aos autos quaisquer documentos fiscais ou contábeis para verificar se o pagamento dos impostos tidos como indevidos estão vinculados aos respectivos contratos. Não se sabe se os DARFs pagos referem-se exclusivamente às remessas à franqueadora estrangeiras, uma vez que podem contemplar outros contratos, inclusive com terceiros. Esse é mais um elemento que revela a ausência de liquidez e certeza do crédito, requisito que não se verifica em relação a qualquer das empresas citadas.

Todas essas questões poderiam (e deveriam) ter sido solucionadas ao longo do processo, mediante esforço probatório mínimo que a parte demonstrasse e cumprisse. A juntada apenas dos contratos não torna procedente o pedido, sobretudo porque foi feito de forma confusa e claramente errada.

A ausência de comprovação dos créditos reclamados em PER/DCOMP, que decorram do alegado pagamento indevido de tributos, importam em denegação do pedido, por ser do interessado o ônus de apontar adequadamente os fatos que autorizam a repetição do indébito.

Nos procedimentos administrativos que demandam a iniciativa do contribuinte para comprovar a existência de créditos reclamados, é ônus do próprio interessado demonstrar e provar a materialidade dos fatos que autorizam a concessão do direito reivindicado, tomando ele mesmo a iniciativa de promover o processo e apresentar documentos comprobatórios,

Se à administração tributária pertence o ônus de provar, a desdúvidas, os fatos que ensejam a constituição plena do crédito tributário, através de seu lançamento, ao contribuinte incumbe idêntico ônus quanto à demonstração dos elementos comprobatórios da liquidez e certeza do crédito reclamado, podendo valer-se, inclusive, da escrituração mantida com observância das disposições legais, pois ela “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, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77).

A repetição de indébito tributário exige idônea comprovação de elementos de prova que instruem o procedimento iniciado através do PER/DCOMP ou que venham a ser admitidos em momento posterior, inclusive, durante o trâmite do processo administrativo tributário, de sorte que a omissão da contribuinte em apresentar documentos e indicar escrita fiscal que não registre a origem do crédito que diz possuir impede o reconhecimento do direito. Neste sentido, vê-se precedentes do CARF:

**PER. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO** Cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. A não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito. (Rel. Conselheiro Efigênio de Freitas Junior - Recurso Voluntário Acórdão nº 1201-005.046 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 22 de julho de 2021)

**CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.** O contribuinte tem direito a restituição e/ou compensação do tributo pago indevidamente, desde que faça prova de possuir crédito próprio, líquido e certo, contra a Fazenda Pública. (Rel. Conselheiro Jeferson Teodorovicz - Acórdão nº 1201-004.954 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de junho de 2021)

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO. ERRO DE FATO NA DCTF. ÔNUS PROBATÓRIO. Para fundamentar o crédito pleiteado em PER/DComp decorrente de pagamento indevido ou a maior, incumbe ao sujeito passivo juntar elementos probatórios robustos, fundados na escrita comercial/fiscal e nos documentos de lastro, para comprovar o eventual erro de fato no débito declarado em DCTF. A DRJ indicou quais seriam os elementos de prova imprescindíveis para comprovar o alegado erro de fato e, mesmo assim, o contribuinte não os apresentou. (Acórdão nº 1401-004.389, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, DJ: 17/06/2020)

Entendo que não há elementos de prova que autorizem a restituição reclamada a nenhuma das empresas indicadas, sendo improcedente o pedido, assim como não há legitimidade para que o substituto tributário reivindique direito de terceiro.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

### **Voto Vencedor**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, redatora designada.

Com toda vênia, ousou divergir do ilustre Relator no que tange à aplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) ao presente caso concreto, pelas razões que passo a expor.

Como bem delineado no relatório acima, a controvérsia instaurou-se uma vez que a resposta da Administração Fiscal ao pedido de restituição pleiteado pela Recorrente (empresa no Brasil) foi no sentido de considerar-lhe parte ilegítima para o pleito. Vale dizer, o despacho decisório negou o pedido à restituição do indébito, porque entendeu que a empresa que remeteu valores ao exterior não possui legitimidade ativa para requerer a restituição do quanto pago indevidamente a título de IRRF, com base no artigo 166 do CTN. Em seus dizeres: *“a restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido o correspondente encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”*

Em termos processuais, a questão da legitimidade ativa se enquadra na legitimidade de agir, tendo repercussão direta no direito de ação, o qual, é certo, exige não só a legitimação como também o interesse (artigo 17, CPC). Neste sentido é que a legislação estabelece que somente com prévia autorização da lei alguém poderá pleitear direito que não lhe pertence (artigo 18 do CPC).

Assim, a legitimidade ativa expressa condição para o exercício regular da ação, por força da qual a parte habilita-se a ver resolvido o mérito de lide *sub judice*<sup>2</sup> e, por isso, deve sempre ser conhecida de plano pelo julgador.

Como regra geral no processo tributário, o autor da ação é aquele obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, vale dizer, é a pessoa obrigada a recolher tributos aos cofres públicos por ter incidido em fato gerador tributário. Este sujeito, por não concordar com a cobrança efetiva ou potencial de tributos pela Fazenda Pública, procura a tutela jurisdicional para resguardar seus direitos. Ele possui legitimidade para tanto.

Porém, essa não é a relação jurídica objeto do presente processo. Aqui, debruça-se sobre a relação jurídica que lógica e cronologicamente aparece depois da relação jurídica tributária supra-apontada, qual seja, a relação de débito do Fisco perante o contribuinte, porque os pagamentos efetuados, na primeira relação, foram equivocados (indébito tributário).

Sobre a relação ora analisada, seguindo os parâmetros processuais e com respaldo no artigo 165 do Código Tributário Nacional, conclui-se que, a princípio, a legitimidade ativa para pleitear, seja judicialmente, seja administrativamente, a restituição de tributos não causa maiores dúvidas: trata-se de aptidão conferida ao sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, àquele que efetuou o pagamento dos valores a título de tributo e que, agora, possui o direito subjetivo de se voltar contra o ente público para reaver tais montantes. Afinal, foi justamente esse sujeito quem levou aos Cofres Públicos quantias indevidas, haja vista a sua declaração de inconstitucionalidade.

O problema da legitimidade ativa nas ações de restituição de indébito aparece nos tributos ditos “indiretos”, por força da diferenciação entre *contribuinte de fato* e *contribuinte de direito*, e a disciplina trazida pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, amplamente utilizada pela jurisprudência, desde as Súmulas 71<sup>3</sup> e 546<sup>4</sup> do Supremo Tribunal Federal.

Embora exista amplo debate doutrinário sobre o tema, comumente define-se o tributo indireto como aquele que, apesar de ser devido por determinado sujeito passivo, é economicamente suportado por terceiro, sendo este o contribuinte de fato, e aquele o contribuinte de direito. O repasse econômico do tributo do contribuinte de direito ao contribuinte de fato ocorre por meio do preço do produto ou serviço, ou qualquer outro processo mercantil. Nesse sentido, *os tributos incidentes sobre o consumo seriam indiretos*, enquanto os tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda, diretos.<sup>5</sup>

Constata-se que, dentre os diversos critérios que justificam a classificação dos tributos entre diretos e indiretos, foi o da repercussão econômica dos impostos o adotado pela

---

<sup>2</sup> Cf. CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 174.

<sup>3</sup> "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto."

<sup>4</sup> "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo."

<sup>5</sup> Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 13.

jurisprudência e, posteriormente, pelo CTN,<sup>6</sup> como se pode depreender do texto que foi consagrado no famigerado artigo 166, *in verbis*: “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.”

Retomemos então o caso concreto.

Aqui estamos aqui diante de tributo (IRRF), cuja incidência ocorre de forma definitiva e isolada no momento da remessa da valores ao exterior (cf. art. 685 do RIR/1999, vigente à época dos fato ora sob apreço). Não se trata, portanto, de espécie de tributação sobre o consumo e, por conseguinte, não é o caso de aplicação do art. 166 do CTN.

Esse dispositivo tem como lógica evitar que na tributação sobre o consumo (ICMS, IPI e ISS, segundo a jurisprudência do STJ), o erário devolva valores àquele que, embora conste na lei como sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de fato), não tenha efetivamente arcado com seu ônus financeiro. Isso nunca aconteceria em casos como o presente, uma vez que a pessoa jurídica que recebe os valores pela transação comercial está no exterior, e, portanto, não poderia nada requerer à administração tributária brasileira em termos de repetição de indébito. Vale dizer, a razão de ser do art. 166 não existe para o IRRF sobre remessas ao exterior.

Assim, negar o direito da pessoa jurídica no Brasil (Recorrente), que possui o aventado indébito, reavê-lo, significaria um enriquecimento sem causa da Fazenda Pública Nacional.

Sobre o tema, podemos observar jurisprudência do CARF sinalizando justamente nesse sentido.

Destaco em primeiro lugar o Acórdão n. 1402-006.061, sessão de 20 de setembro de 2022, cuja ementa coloca que: *sendo comprovado o recolhimento a maior de IRRF sobre o pagamento de serviços de telecomunicações prestados por empresas domiciliadas no exterior, o direito à repetição do indébito ou sua compensação não depende da prova do lançamento ou recolhimento da CIDE nas mesmas operações, nem que o contribuinte tenha assumido o ônus da retenção, não se aplicando o artigo 166 do Código Tributário Nacional, uma vez que não se trata de tributo que comporte, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro.*

No mais, e válido destacar as considerações trazidas no Acórdão nº 1302-004.820, sessão de 16 de setembro de 2020, que espelham o entendimento desta Conselheira a respeito da matéria:

---

<sup>6</sup> Segundo José Mörchbacher, com posição diferenciada sobre o assunto, não é a diferenciação entre tributos diretos/indiretos que é determinante para fins do art. 166 do CTN. Na sua opinião, foi de forma consciente que o legislador não usou o termo *tributo indireto* no art. 166. Assim, o que importa para o Autor é o contribuinte de fato, o qual comporá a relação jurídica contra o Fisco, e que, por sua vez, é absolutamente diversa da relação jurídica tributária principal (*Repetição do indébito tributário indireto*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39-49).

Neste sentido, o Decreto-Lei n.º 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 n.º 255, de 26 de maio de 2017:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF RENDIMENTOS AUFERIDOS POR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FATO GERADOR. CRÉDITO. CONVERSÃO CAMBIAL. Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, forma isolada e definitiva, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos. A primeira dentre essas hipóteses que ocorrer obriga a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto. Os rendimentos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações. A efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador do imposto e o surgimento da obrigação tributária, não havendo na legislação previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos. Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 43, 113, § 1º, e 114; Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, arts. 97, “a”, 100 e 199; Decreto-Lei n.º 1.418, de 1975, art. 6º; Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º; Lei n.º 9.816, de 1999, art. 3º; Lei n.º 10.305, de 2001, art. 3º; Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 682, I; Parecer Normativo CST n.º 140, de 1973; Solução de Divergência Cosit n.º 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 n.º 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 jurídicotributária concedida à ora embargante, quando muito, possibilitaria que ela ingressasse com a demanda em nome da contribuinte substituída na qualidade de mandatária, mas não em nome próprio, pois, como se disse, a hipótese dos autos não diz respeito a tributo indireto a exigir a aplicação do art. 166 do CTN. 13. Embargos de divergência a que se negam provimento. (REsp 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".<sup>7</sup> 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*

---

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006. Págs. 424 e 425.

*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.”<sup>8</sup>*

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. (grifos e negritos são do original)

É precisamente a hipótese dos autos. A Recorrente recolheu valores a título de IRRF em razão da hipótese traçada pelo art. 685 do RIR/1999<sup>9</sup> (vigente à época dos fatos), de forma isolada e definitiva. Assim, não há que se falar em incidência do art. 166 do CTN, sendo a Recorrente parte legítima para o pedido de repetição de indébito.

Ocorre que a Administração Tributária nem mesmo alcançou o mérito do pedido, vale dizer, avaliar os atributos de certeza e liquidez do crédito tributário. A avaliação terminou preliminarmente, na análise da legitimidades ativa para o pedido de restituição. Em sendo assim, ultrapassada tal preliminar, torna-se necessária nova análise do direito creditório, mediante prolação de novo despacho decisório pela unidade fiscal de origem.

### **Dispositivo**

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, levando em consideração sua legitimidade ativa para o pedido de restituição de indébito, devendo ser emitido despacho decisório complementar contra o qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2004. Pág. 195.

<sup>9</sup> Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º)

