



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13706.002311/2002-88
Recurso nº 163.846 Voluntário
Acórdão nº **2102-01.581 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria IRRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR
Recorrente PARS Produtos de Processamento de Dados LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

DECISÃO DA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ. VOTO DE QUALIDADE. AUSÊNCIA DE NULIDADE. Desde que presente o *quorum* mínimo para instaurar a sessão de julgamento, a Turma de Julgamento da DRJ pode decidir a votação por voto de qualidade, como previsto em Portaria Ministerial que regulamenta o funcionamento desse Órgão de deliberação coletiva.

PROCESSO DE CONSULTA. PROCESSO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. COMPETÊNCIA OUTORGADA A AUTORIDADES DIVERSAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. as competências para solucionar processo de consulta e para apreciar pedidos de compensação são de autoridades diversas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, cabe aos Superintendentes Regionais da Receita Federal do Brasil solucionar os processos de consulta regionalmente e aos Delegados da Receita Federal do Brasil apreciar os pedidos de compensação, ou seja, o processo de consulta, em si mesmo, não pode deferir direitos creditórios ou compensação, pois a competência para tanto era (e é) dos Delegados da Receita Federal do Brasil.

IRRF INCIDENTE SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE SOFTWARES DE PRATELEIRA. LEGITIMIDADE DA EMPRESA OU DO RESIDENTE NO ESTRANGEIRO PARA REPETIR EVENTUAL INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DO DEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO À FONTE PAGADORA BRASILEIRA. A pessoa domiciliada no estrangeiro foi quem sofreu o ônus do imposto retido no Brasil, não se podendo estender a pretensão creditória à fonte pagadora brasileira, como se o mero fato dos recursos serem expatriados, com uma retenção preventiva (pois os beneficiários dos rendimentos não poderiam ser alcançados pelas autoridades brasileiras), pudesse desnaturar a situação concreta que demonstra que outrem auferiu

rendimentos e sofreu retenção do IRRF, pessoa essa diversa da fonte pagadora brasileira.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 19/10/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Deve-se ressaltar que anteriormente ao julgado ora em debate neste grau recursal, a 3ª Turma da DRJ-Rio de Janeiro I, pelo Acórdão nº 12-15.961 havia julgado intempestiva a manifestação de inconformidade do contribuinte (fls. 1.163 e seguintes). O contribuinte recorreu dessa decisão, e, pelo Acórdão nº 3301-00.061, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF reformou a decisão da DRJ, considerando a impugnação tempestiva, devolvendo os autos à origem, para apreciação do mérito da controvérsia (fls. 1.290 e seguintes).

Para explicitar os motivos da manifestação de inconformidade, bem como delimitar o objeto do pedido de restituição (direito creditório no importe de R\$ 16.349.429,00) cumulado com pleito compensatório, transcreve-se o relatório da decisão *a quo* (fl. 1.303), *verbis*:

Versa este processo sobre restituição/compensação. Através do Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121), da DERAT/RJO, não foi reconhecido o direito creditório e não foram homologadas as compensações declaradas (relacionadas à fl. 1.121).

O interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1.125/1.139. Nesta peça, alega, em síntese, que:

- quando da importação para revenda de programas de computador Comercializados sob a modalidade de cópias múltiplas, deparou-se com a exigência de prova do recolhimento do Imposto de Renda sobre os valores a serem remetidos ao

exterior, para pagamento das mercadorias adquiridas no estrangeiro;

- submeteu a matéria à SRRF da RF (processo 13706.001952/2001-34), que entendeu incabível a exigência e indicou a possibilidade de restituição dos valores recolhidos;

- é falsa a premissa, constante do Parecer Conclusivo nº 20/2007, de ilegitimidade ativa para requerer a restituição (por não ser sujeito passivo, mas tão-somente responsável);

- trata-se de verdadeira sujeição passiva, pois, na forma da legislação, a fonte que não houver efetuado a retenção, responde pelo recolhimento do tributo;

- se não fosse considerado sujeito passivo, a Consulta teria sido declarada ineficaz;

- seu direito à restituição já foi reconhecido pela Consulta realizada (processo 13706.001952/2001-34);

- ao importar as mercadorias, teve que arcar com dois ônus: um, do pagamento do preço; outro, do recolhimento do imposto.

Através do Acórdão nº 12-15.961 (fls. 1.103/1.165), proferido por esta DRJ, a manifestação de inconformidade não foi conhecida, por intempestiva.

O CARF, através do Acórdão nº 3301-00.061 (fls. 1.290/1.294), reconheceu a tempestividade da manifestação de inconformidade e determinou o retorno dos Autos para a análise do mérito desta.

Por relevante, abaixo se transcreve a fundamentação da Solução de Consulta nº 77/02 (processo administrativo 13706.001952/2001-34), exarada pela Disit/7ª Região Fiscal (fls. 17 a 19):

(...)

5. É mister ressaltar que os softwares se dividem em duas grandes categorias, quais sejam a (i) dos softwares de prateleira ("off the shelf"), que são produzidos não para um usuário específico e sim em larga escala e (ii) a dos softwares de cópia única, aqueles produzidos para atender às necessidades específicas do encomendante.

6. A distinção se mostra relevante, pois influi no tipo de tributo potencialmente incidente. Nesse aspecto deve prevalecer aquele tratamento que atenda às características essenciais da operação. Pelo exposto, concluímos que quando se trata de importação de cópias do programa, normalmente comercializadas no varejo, em cópias múltiplas (software de prateleira), embora seja decorrente de uma obra intelectual, há preponderância do seu perfil de mercadoria, e como tal devem incidir os impostos típicos de mercadorias, quais sejam, na esfera federal, o Imposto

de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Já quando se trata de aquisição de programa em cópia única, que normalmente não é encontrado no varejo, desenvolvido por encomenda ou adquirido como "master", para fins de reprodução futura, há preponderância da obra intelectual sobre o meio físico, devendo a remuneração obtida pelo autor ser tratada como rendimento auferido por um serviço prestado.

7. Tal entendimento foi normatizado pela Portaria 181/89 do Ministro da Fazenda, no sentido de esclarecer que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em cópia única submete-se ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior, enquanto, a contrariu sensu, as importações de programas em cópias múltiplas submetem-se aos impostos aduaneiros. Citemos o item 1:

"1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RII/80), os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - 'software', para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única."

8. A Portaria citada, num intuito interpretativo, adotou a idéia de que na hipótese de o serviço despendido na elaboração da obra intelectual se incorporar a um meio físico (CD, DVD, disquete, fita magnética), produzido em série e colocado à venda no mercado, não teremos a circulação de um serviço, e sim de uma mercadoria. No entanto, caso não se trate de uma multiplicidade de cópias, mas sim de cópia única desenvolvida especificamente para determinada finalidade, teremos aí a circulação econômica de um serviço e não de uma mercadoria.

9. Tal entendimento, ao nosso ver plausível, vai ao encontro do ponto de vista da primeira turma do Supremo Tribunal Federal ao tratar da questão e programas de computador.

Citemos aqui a ementa do RE 176.626/SP, votação unânime, Relator Sepúlveda Pertence, que dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de" competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares:

"(...)

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação. a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de

"licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador". "matéria exclusiva da lide ". efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa. constituem mercadorias postas no comércio."

10. Ainda no intuito de escoimar quaisquer dívidas em relação ao tema suscitado reportemo-nos ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em 04 de março de 1996, no Recurso do Mandado de Segurança nº 5934 - RJ, que assim decidiu. por unanimidade de votos:

"a) os programas de computador. feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis da incidência do ICMS;

b) os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS."

11. Quanto à incidência do Imposto de Renda na Fonte parece pacífico, à luz da inteligência das reiteradas decisões administrativas, que não se aplica às remessas destinadas ao exterior para aquisições de softwares na modalidade de cópias múltiplas, também chamado de "software de prateleira". Ilustremos com alguns pareceres e decisões:

Parecer CST nº 1.262/95:

"Não se aplica a tributação dos arts. 743 e 745, V do RIR/94 às remessas destinadas ao pagamento de aquisições de programa de computador - software. quando referir-se à compra de mercadoria.

Tratando-se de pagamento de direitos autorais haverá incidência do imposto de renda na fonte."

Parecer CST nº 176/96:

A remessa para o exterior destinada ao pagamento de aquisição de programas de computadores - softwares - em cópias múltiplas. não se sujeita à incidência prevista nos artigos 743 e 745 do RIR/94."

Decisão nº 138/98 da 7ª RF, RJ, DOU 04.06.1998:

"Estão sujeitas à tributação pelo imposto de renda na fonte. as remessas ao pagamento de software adquirido através de cópia única. Todavia, excluem-se de tributação as importâncias remetidas ao exterior destinadas

exclusivamente ao pagamento de programas de computador adquiridos através de cópias múltiplas."

Decisão nº418/98 da 8ª RF:

"Não estão sujeitas à retenção do imposto na fonte de que trata o art. 743 e 745, V, do RIR/94 e alteração, as remessas destinadas ao pagamento de aquisições de programas de computador "software". quando referirem-se a compra de mercadorias para revenda. Somente nos casos de pagamentos de direitos autorais ("software" sob encomenda) haverá incidência do imposto na fonte."

12. Cumpre esclarecer que os artigos 743 e 745 do RIR/94 estão transcritos nos artigos 682, 683 e 685 do RIR/99 aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

13. Retornando o foco ao caso concreto e analisando os softwares importados pela consulente, entendemos se enquadrarem no conceito de cópias múltiplas, na medida em que são também utilizados por diversas empresas e estão disponíveis a qualquer pessoa física ou jurídica que se disponha a adquiri-los.

14. Tem-se, com efeito, ser incabível a incidência do Imposto de Renda na Fonte na operação de importação dos softwares aludida pela consulente.

15. Quanto à possibilidade de compensação dos tributos cumpre esclarecer que consoante o disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração (grifo nosso). Dispõe o Decreto nº 2.138 de 29 de janeiro de 1997, que regulamentou o disposto naquele artigo, "in verbis":

"Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional."

16. A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73 de 15 de setembro de 1997 que disciplina a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos. Com o propósito de orientação à consulente transcrevemos a parte que se segue in verbis: (...)

17. Isto posto, SOLUCIONO a consulta respondendo ao interessado nos termos dos itens acima.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Rio de Janeiro I (RJ), por voto de qualidade, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 12-29.222, de 18 de março de 2010 (fls. 1.302 a 1.304), com a seguinte fundamentação (fls. 1.303 e 1.304):

No Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121), a DERAT aponta que:

- *a remessa financeira sofria retenção na fonte pelo entendimento de que se tratava de pagamento a residente ou domiciliado no exterior (código 0473);*
- *o contribuinte do imposto, neste caso, é o residente ou domiciliado no exterior, por ser dele a disponibilidade econômica;*
- *a responsabilidade pela retenção do imposto compete à fonte pagadora, quando da remessa ao exterior;*
- *o interessado não é sujeito passivo, mas tão-somente responsável tributário, por determinação legal.*

O Despacho Decisório — Parecer recorrido se encontra de acordo com a legislação de regência da matéria. A análise nele apresentada não merece reparo.

A fonte pagadora tem a incumbência legal de reter e recolher o tributo.

A fonte pagadora, que apenas repassa ao Erário o imposto devido por terceiro (como no presente caso), não tem legitimidade para pedir restituição/compensação do valor retido.

A fonte que paga o imposto no lugar do contribuinte, por ter descumprido a obrigação de retê-lo (o que não é o caso), tem legitimidade para pleitear a restituição.

A SRRF da 7ª RF, no processo 13706.001952//2001-34, apenas indicou os dispositivos legais que tratam de restituição, não apreciou a matéria.

A legitimidade para efetuar Consulta não se confunde com a legitimidade para pleitear restituição;

Deve, então, ser mantido Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121), proferido de acordo com a legislação.

É o Meu voto.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 30/03/2010 (fl. 1.307). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 16/10/2010 (fls. 1.311 e seguintes).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. *é importador de software de cópias múltiplas, de prateleira, o qual é tratado como mercadoria, conforme jurisprudência administrativa e judicial, com incidência dos impostos aduaneiros respectivos, interpretação ratificada pela Solução de Consulta nº 77/2002, da Disit/SRRF07. Ocorre que as autoridades monetárias exigiram o recolhimento do IRRF sobre as remessas para o exterior, como se*

tratasse de *software* de encomenda, de cópia única, serviço na espécie, obrigando o contribuinte a pagar o IRRF sobre tais remessas, ou seja, não se trata de recolhimento indevido ou a maior que o devido, já que o contribuinte foi obrigado pela autoridade monetária a pagar a exação;

- II. a Solução de Consulta acima reconheceu a não incidência do IRRF sobre as remessas citadas, asseverando que o direito creditório, com a compensação respectiva, deveria ser perseguido nos limites do art. 74 da Lei nº 9.430/96, e destinação infralegal respectiva;
- III. a DERAT-Rio de Janeiro valeu-se de especioso argumento para indeferir a pretensão do contribuinte, indo de encontro ao resultado da Consulta formulada, quando alegou que o Recorrente não teria legitimidade ativa para requerer a restituição, pois se trataria de imposto retido pela fonte, pagadora a terceiro, residente ou domiciliado no exterior;
- IV. a decisão da DRJ, *“além de **nula**, conforme se verá, não se sustenta nos seus injurídicos argumentos, porque: (a) foi proferida com cerceamento das garantias ao devido processo legal e à ampla defesa; (b) foi proferida por voto de qualidade, na ausência de um dos componentes da Turma Julgadora; (c) não enfrentou todas questões de direito suscitadas na manifestação de inconformidade; (d) desviou-se da questão controvertida originária, sem sequer declinar - adequadamente uma fundamentação jurídica; (e) depois, no mérito, afastando-se da questão dos limites da questão controvertida originária, suscita uma **distinção ilegal, entre a legitimidade para a consulta e a legitimidade para o pedido de restituição, que é, data venia, absurda em si mesma**”* (fl. 1.317 – transcrição do recurso voluntário);
- V. a decisão por voto de qualidade na Turma de Julgamento da DRJ, inclusive faltando um julgador, vulnera a garantia do devido processo legal, pois a Presidente, que no caso vertente era relatora, somente poderia desempatar em favor da tese esposada por ela, sendo certo que, no voto de qualidade ou Minerva, é necessário distanciamento do julgador qualificado, o que inocorreu no caso destes autos. Ademais a Turma não apreciou os argumentos do então impugnante, encampando apenas a decisão impugnada, e ainda mudou o eixo jurídico da discussão travada na DERAT, pois esta negou a pretensão porque o contribuinte não seria sujeito passivo da obrigação tributária e a Turma afirmou que o contribuinte seria sujeito passivo, porém não daria legitimidade para requerer a restituição, tudo a demonstrar claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte, causa de nulidade da decisão recorrida;
- VI. *“Nos termos do Decreto-Lei nº 5.844/43 o remetente dos rendimentos a beneficiário domiciliado no exterior não tem natureza de mera responsabilidade, de terceiro, enquanto fonte pagadora, mas de verdadeira sujeição passiva, pois a fonte que não retiver o imposto respondera integralmente pelo recolhimento como se o houvesse retido, o que evidencia a responsabilidade solidária pela obrigação*

tributária, não pelo mero recolhimento do imposto, ante o fato de o Fisco não jurisdicionar o recipiente dos rendimentos” (fl. 1.323 – transcrição do recurso voluntário);

- VII. nos termos do Decreto-Lei nº 5.844/43 (arts. 100, 101 e 103), a fonte pagadora a beneficiários no exterior não se posiciona como mero terceiro a efetuar a retenção, pois há responsabilidade solidária neste tipo de obrigação tributária, inclusive porque o fisco não jurisdiciona o contribuinte alienígena. Nesse caso, a fonte pagadora é sujeito passivo, a teor do art. 121, *caput*, parágrafo único, II, e art. 122 do CTN, estando solidariamente obrigada a pagar a exação, na forma dos arts. 124 e 125 do CTN, tendo, como um dos efeitos da solidariedade, a prescrição a favor ou contra a todos os coobrigados, o que por si só justifica o direito de restituição;
- VIII. *“E o que causa ainda maior espécie, é a recusa por parte da autoridade a quo em observar integralmente o decidido na Solução de Consulta nº 77/02. Também aqui a ilustre autoridade a quo aceita somente parte do decidido, como o fez ao parcialmente aceitar certas disposições do CTN e recusar outras. Acima, a Recorrente transcreveu a Solução de Consulta. Releva notar que a consulta foi admitida, processada e solucionada - pela autoridade competente, o que evidencia que a Recorrente já é considerada sujeito passivo da obrigação tributária pela Secretaria da Receita Federal. De outro modo a consulta teria sido declarada ineficaz, o que não foi o caso, Pois não é juridicamente possível a consulta formulada por quem não seja sujeito passivo da obrigação tributária” (fl. 1.326 – transcrição do recurso voluntário). Registre-se que a Solução de Consulta já reconheceu em tese o direito do consulente, ora recorrente;*
- IX. recebeu 100% dos *softwares* importados, não havendo redução de 15% deles em decorrência do IRRF, e essa realidade não pode escapar ao julgador administrativo, observando-se, inclusive, o critério econômico de interpretação, que foi seguido na Solução de Consulta, sendo certo que a mudança de entendimento pelo Fisco na decisão da consulta necessariamente deveria passar pelo rito do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 (*Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial*), o que inocorreu no caso presente.

Por fim, não há registro nos autos de que o contribuinte, que tenciona tratar as importações em debate como mercadoria, tenha recolhido o II, IPI e ICMS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 30/03/2010 (fl. 1.307), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 16/04/2010 (fl. 1.311), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 29/04/2010, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Primeiramente, apreciam-se as preliminares.

No tocante à pretensa nulidade no âmbito da DRJ, pela ausência de um julgador e pela aplicação do voto de qualidade do relator presidente, registre-se que nada há de inaudito em tal procedimento, sendo certo que no âmbito deste CARF assim funciona, respeitado apenas a existência do *quorum* de julgamento e de previsão regimental para tanto.

Nos casos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, na época do julgamento (18 de março de 2010), vigia a Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, que regulava os julgamentos no âmbito desses Órgãos de deliberação coletiva, e que abaixo se colaciona excerto desse dispositivo, para aclarar a controvérsia:

(...)

Art. 2º As DRJ são constituídas por turmas de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores.

(...)

Art. 13. Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da turma, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

(...)

Assim, o *quorum* de votação é três (maioria dos membros de um colegiado de cinco), cabendo ao presidente o voto de qualidade.

No caso em debate, assim decidiu a Turma de Julgamento (fl. 1.302):

Em sessão desta data, da qual participaram, também, os julgadores Eduardo José Paiva Borba, Elizeu da Silva Marinho e Paulo Bernardo Sant'Anna de Souza (ausente, justificadamente, a julgadora Ylza Maria Lemos de Souza e Lima), ACORDAM os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ01, por voto de qualidade, nos termos do Relatório e do Voto que passam a integrar o presente julgado, NEGAR PROVIMENTO à manifestação de inconformidade, mantendo o Despacho Decisório - Parecer Conclusivo nº 20/2007 (fls. 1.118/1.121).

Vencidos os julgadores Eduardo José Paiva Borba e Elizeu da Silva Marinho.

Desta decisão cabe recurso, no prazo de trinta dias de sua ciência, ao I Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

À unidade jurisdicionante, para ciência e demais providências necessárias ao cumprimento deste ato decisório.

Maria de Lourdes Marques Dias — Presidente e Relatora.

Ora, como se vê no julgamento acima transcrito, a decisão ora em debate foi prolatada por 04 julgadores, por voto de qualidade, ou seja, o *quorum* excedia o mínimo de 03 e a decisão respeitou a faculdade regimental do voto diferenciado do Presidente (qualidade), não havendo, neste ponto, qualquer nulidade.

Ainda, não merece prosperar a alegação de que a decisão recorrida é nula ao argumento de que a Turma de Julgamento da DRJ não apreciou toda a matéria de defesa argüida pelo impugnante, pois, consoante remansosa jurisprudência, o órgão julgador não está adstrito a responder a todos os argumentos das partes, mas somente a fundamentar a decisão segundo as razões que lhe pareçam pertinentes (v.g., STF: AI 426.981-AgR e HC 83.073). E, no caso em comento, vê-se que a decisão recorrida foi sucinta, porém adequadamente fundamentada, tendo sido rejeitada a pretensão do impugnante alicerçada no entendimento de que o contribuinte não teria legitimidade ativa para pugnar a restituição perseguida, pois seria mera fonte pagadora, responsável pela retenção do IRRF incidente sobre rendimentos expatriados, bem como pelo fato de que a Solução de Consulta da DISIT07 não teria apreciado a pretensão repetitória.

Assim, neste ponto, sem razão o recorrente.

Quanto à eventual diferença de fundamentação na decisão da DERAT-Rio de Janeiro e na decisão da Turma da DRJ, melhor sorte não socorre o recorrente, primeiramente porque os fundamentos jurídicos da instância *a quo* não vinculam a instância *ad quem*, dentro do bordão de que cabe ao julgador aplicar o direito à espécie, ou seja, a instância superior pode acolher fundamento jurídico diverso para manter ou reformar a decisão recorrida. Em segundo lugar, vê-se que a decisão da DERAT-Rio de Janeiro, em essência, rejeitou a pretensão do impugnante porque ele não seria contribuinte da exação debatida, mas mera fonte pagadora, tese igualmente acatada na decisão da Turma de Julgamento da DRJ.

Para comprovar o acima por último informado, vejam-se os excertos das decisões citadas:

Decisão da DERAT-Rio de Janeiro (fl. 1.119)

No caso concreto ora em exame tem-se que a empresa petionária procedia a importação de software e remetia ao exterior determinado valores monetários para pagamento do mencionado software. A remessa financeira sofria tributação na fonte pelo entendimento de que tratava-se de pagamento a residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviço. Tanto é que o código de recolhimento utilizado era o 0473, código que o MAFON (Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte) inclui no grupo de códigos utilizados na tributação de rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. A legislação que embasa tal tributação está consolidada Capítulo VI do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994, e determina, no artigo 743 (posterior art. 682 do Capítulo V do RIR/99), que é contribuinte do imposto de renda, neste caso, os residentes ou domiciliados no

exterior em relação aos rendimentos auferidos no País. É ele o contribuinte por ser dele a disponibilidade econômica, fato gerador do imposto de renda previsto no CTN.

Quanto à responsabilidade pela retenção do imposto, o artigo 791 do RIR/94 e o correspondente artigo 717 do RIR199, (cuja base legal é o Decreto-lei n 2 5.844/43 e a Lei n2 7.713/88) determina que, salvo disposição em contrário, compete à fonte pagadora reter o imposto oriundo dos rendimentos acima referidos. **Desta feita é que, quando da remessa ao exterior, a peticionária retinha o imposto de renda na qualidade de responsável tributário, por expressa determinação legal.**

A partir da Solução de Consulta SRRF/7 RF/DISIT n2 77/02 a peticionária deixou de ter a obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte, na qualidade de responsável tributária.

Quanto aos valores já pagos, objeto do pedido de restituição de fl. 02, tem-se a dizer que o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior do que o devido já se encontra assegurado ao sujeito passivo no artigo 165 do CTN. **A questão aqui é que a peticionária não é sujeito passivo desta relação jurídico-tributária, mas tão somente responsável tributária, por determinação legal, como já exaustivamente exposto.** Portanto não tem ela legitimidade para requerer tal direito creditório. (grifou-se)

Decisão da Turma de Julgamento (fl. 1.304)

- o contribuinte do imposto, neste caso, é o residente ou domiciliado no exterior, por ser dele a disponibilidade econômica;

- a responsabilidade pela retenção do imposto compete à fonte pagadora, quando da remessa ao exterior;

- o interessado não é sujeito passivo, mas tão-somente responsável tributário, por determinação legal.

O Despacho Decisório — Parecer recorrido se encontra de acordo com a legislação de regência da matéria. A análise nele apresentada não merece reparo.

A fonte pagadora tem a incumbência legal de reter e recolher o tributo.

A fonte pagadora, que apenas repassa ao Erário o imposto devido' por terceiro (como no presente caso), não tem legitimidade para pedir restituição/compensação do valor retido. (grifou-se)

Pelas partes acima destacadas, vê-se que o fundamento de ambas as decisões pautou-se pela ausência de legitimidade do peticionante para auferir o direito creditório, pois ele não seria o contribuinte do fato gerador, mas mera fonte pagadora obrigada a reter o IRRF sobre os valores remetidos para o exterior.

No ponto, mais uma vez, sem razão o recorrente.

Prosseguindo, no tocante à ilegalidade perpetrada pela decisão recorrida ao discriminar a legitimidade para propor processo de consulta daquela para pleitear restituição, igualmente não se vislumbra qualquer nulidade, pois se trata de fundamentação da decisão, a qual será, ou não, acatada nesta instância.

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito.

Primeiramente, as competências para solucionar processo de consulta e para apreciar pedidos de compensação são de autoridades diversas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, tomando como exemplo o ano de 2002, quando foi solucionado o processo de consulta acostado nestes autos e protocolizado o pedido de restituição/compensação, cabia aos Superintendentes Regionais da Receita Federal solucionar os processos de consulta regionalmente (art. 226, IX, da Portaria MF nº 259/2001 – então Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal) e aos Delegados da Receita Federal apreciar os pedidos de compensação (art. 227, XXI, da Portaria MF nº 259/2001), ou seja, o processo de consulta, em si mesmo, não pode deferir direitos creditórios ou compensação, pois a competência para tanto era (e é) dos Delegados da Receita Federal do Brasil.

Obviamente que se reconhece que a questão tributária decidida no processo de consulta pode servir como fundamentação para o deferimento do direito creditório ou a compensação, porém o processo de consulta não pode deferir direito creditório ou compensações, como acima anotado.

A despeito do acima informado, o recorrente assevera que sua sujeição passiva frente à exação discutida havia sido reconhecida pela decisão do Processo Consulta, pois, caso contrário, a consulta seria considerada ineficaz.

Apesar de inteligente tal argumento, não me parece procedente, já que a IN SRF nº 230/2002, que dispunha sobre a consulta acerca da interpretação da legislação tributária e da classificação de mercadorias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, vigente na época dos fatos, em seu art. 2º, I, abaixo transcrito, claramente outorgava autorização ao sujeito passivo de obrigação acessória a demandar a Administração Fiscal, ou seja, considerando o ato de retenção do IRRF pela fonte pagadora nacional como uma obrigação acessória, como aqui sucedeu, patente sua legitimidade como consulente:

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

Com as considerações acima, parece claro que não se pode inferir da Solução de Consulta nº 77/02, exarada pela Disit/7ª Região Fiscal, que o recorrente seria contribuinte de fato e de direito do IRRF incidente sobre as remessas para o exterior, como se viu pela leitura do teor da consulta no relatório deste voto, mas, ao revés, que, no caso em comento, o argumento de que as legitimidades do direito a consultar e o direito a repetir/compensar são diversas tem plausibilidade jurídica, não o sendo especioso, e não havendo na Solução de Consulta citada, em si mesma, o reconhecimento do direito creditório perseguido pelo recorrente.

Ainda, por interessante, apreciando o teor Solução de Consulta nº 77/02 (processo administrativo 13706.001952/2001-34), exarada pela Disit/7ª Região Fiscal (fls. 17 a

19), vê-se que o peticionante é sempre tratado como consulente, porém quando se versa sobre o direito de restituição/compensação (item 15 da Consulta), fala-se em contribuinte, a indicar uma discriminação entre as figuras do consulente e do contribuinte¹.

Superado o ponto acima, passa-se a apreciar se efetivamente o contribuinte tem direito à restituição vindicada nestes autos.

De plano, aqui não cabe invocar o art. 103 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 (*Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento desde, como se o houvesse retido*), como fez o recorrente, pois o IRRF em debate nestes autos foi retido e recolhido aos cofres públicos, ou seja, não ocorreu tal situação e, dessa feita, o recorrente não pode buscar nesse dispositivo uma equiparação ao beneficiário dos rendimentos domiciliado no exterior.

Em outro viés, não se pode afastar a realidade de que a pessoa domiciliada no exterior é a titular da disponibilidade econômica (e jurídica) dos recursos expatriados, sofrendo o ônus do imposto de renda, sendo alcançada em seu patrimônio pela retenção feita no Brasil pela fonte pagadora, **esta que deve reter o IRRF do caso em debate**, como se vê pelas leituras combinadas dos arts. 43 e 45 do CTN, c/c os arts. 685 e 717 do Decreto nº 3.000/99, abaixo transcritos:

art. 43 do CTN. *O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

Art. 45 do CTN. *Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*

Art.685 do Decreto nº 3.000/99. *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):*

(...)

Art.717 do Decreto nº 3.000/99. *Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, §1º).*

Na linha acima, aqui não se percebe como se poderia outorgar ao recorrente o direito creditório perseguido, pois parece claro que a pessoa domiciliada no estrangeiro foi quem sofreu o ônus do imposto retido no Brasil, não se podendo estender a pretensão creditória à fonte pagadora, como se o mero fato dos recursos serem expatriados, com uma retenção preventiva (pois os beneficiários dos rendimentos não poderiam ser alcançados pelas autoridades brasileiras), pudesse desnaturar a situação concreta que demonstra que outrem

¹ Observação feita pelo Conselheiro Carlos André Rodrigues Pereira Lima, no curso da sessão de julgamento deste recurso.

auferiu rendimentos e sofreu retenção do IRRF, pessoa essa diversa da fonte pagadora brasileira.

O recorrente ainda invoca o art. 137 do Decreto-Lei nº 5.844/43 (*Aqueles que pagarem rendimentos a residentes ou domiciliados no estrangeiro deverão prestar às repartições do Imposto de Renda todos os esclarecimentos que lhes forem exigidos*), como se tal norma lhe socorresse na pretensão de vê-lo como legitimado a repetir o IRRF pago nas remessas ao exterior. Ora, a norma transcrita tem a mesma inteligência das normas que obrigam as fontes pagadoras nacionais a prestar esclarecimentos ao Fisco no caso de pagamento a pessoas domiciliadas no Brasil, como se vê no art. 927 do Decreto nº 3.000/99 (*Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º)*), daí não se outorgando a qualquer fonte pagadora, responsável pela retenção de IRRF, o direito creditório de eventual retenção indevida ou a maior, pois sempre o beneficiário do rendimento é que tem direito a perceber do fisco eventual IRRF recolhido indevidamente.

Interessante ressaltar que caso os *softwares* fossem vendidos no Brasil por algum procurador, mesmo assim a fonte ficaria obrigada a reter o IRRF, exceto se ele não desse conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no exterior, quando, então, o próprio procurador ficaria obrigado à retenção (*Art. 721 do Decreto nº 3.000/99. Compete ao procurador a retenção (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, parágrafo único): II - quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no exterior*), ou seja, sempre se tem a figura da fonte obrigada à retenção do imposto (empresa brasileira ou procurador da empresa alienígena), não se podendo imaginar que a empresa brasileira ou procurador pudesse vir a assenhorar-se do imposto pago pela empresa estrangeira.

E ainda se deve rebater a argumentação de que, acaso indevida a tributação do IRRF no caso em comento, não assistiria legitimidade ao estrangeiro residente no exterior de pedir frente à Administração Tributária brasileira o IRRF pago indevidamente, ou seja, pago indevidamente o IRRF, ninguém poderia repeti-lo, levando a um enriquecimento sem causa e indevido do tesouro nacional. Tal argumentação constou de sustentação oral feita pelo patrono do recorrente, em sessão passada, quando o processo saiu com vista.

É verdade que uma leitura apressada do art. 5º, *caput*, da Constituição da República (*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:...*) poderia levar a compreensão que somente o patrimônio dos brasileiros e estrangeiros residentes do país estariam garantidos. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal vem dando uma interpretação mais consentânea com um estado de direito, garantindo aos estrangeiros não residentes ou domiciliados no Brasil direitos e garantias individuais, excetuando-se, por exemplo, aqueles decorrentes da nacionalidade, direitos políticos e alguns direitos sociais. Para tanto, veja-se a transcrição no Informativo STF nº 639, de 14 de setembro de 2011:

Estrangeiro não residente e substituição de pena - 3

Em conclusão, a 2ª Turma concedeu a ordem para afastar o óbice da substituição da pena privativa de liberdade por

*restritiva de direito a estrangeiro não residente no país. Na espécie, a Min. Ellen Gracie pedira vista dos autos e, em virtude de sua aposentadoria, a defensoria pública requerera a solução da lide. Nesta assentada, o relator confirmou seu voto. Consignou, de início, que o fato de o estrangeiro não possuir domicílio no território brasileiro não afastaria, por si só, o benefício da substituição da pena. Mencionou haver jurisprudência antiga desta Corte segundo a qual a residência seria apenas um ponto para aplicação espacial da Constituição. Não se trataria, pois, de critério que valorizasse a residência como elemento normativo em si mesmo. Assentou que a interpretação do art. 5º, caput, da CF não deveria ser literal, porque, de outra forma, os estrangeiros não residentes estariam alijados da titularidade de todos os direitos fundamentais. Ressaltou a existência de direitos assegurados a todos, independentemente da nacionalidade do indivíduo, porquanto considerados emanações necessárias do princípio da dignidade da pessoa humana. Alguns direitos, porém, seriam dirigidos ao indivíduo como cidadão, tendo em conta a situação peculiar que o ligaria à pátria. Assim, os direitos políticos pressuporiam exatamente a nacionalidade brasileira. Direitos sociais, como o direito ao trabalho, tenderiam a ser também não inclusivos dos ádvenas sem residência no país. **Ademais, afirmou que seria no âmbito dos direitos chamados individuais que os direitos do estrangeiro não residente ganhariam maior significado.** Nesse ponto, concluiu que o fato de o paciente não possuir domicílio no Brasil não legitimaria a adoção de tratamento distintivo e superou essa objeção. Em seguida, o relator verificou que o suposto fato delituoso ocorrera na vigência da Lei 6.368/76, o que, portanto, permitiria a aplicação do entendimento consagrado no STF, no sentido de ser possível a substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos desde que o fato fosse anterior à Lei 11.343/2006. Salientou que a Lei 9.714/98 — mediante a qual foi ampliado o rol de penas restritivas de direitos, no ordenamento jurídico brasileiro — não conteria norma específica que proibisse o benefício legal pretendido para os crimes hediondos, mas apenas restringiria essa possibilidade para os crimes que envolvessem violência ou grave ameaça à pessoa, como defluiria do art. 44, I, do CP (“As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposo”) — v. Informativo 594. Por fim, o Colegiado determinou o retorno dos autos para que o juiz da execução penal decida sobre o preenchimento dos requisitos objetivos e subjetivos do art. 44 do CP. 94477/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, 6.9.2011. (HC-944477) – grifou-se*

Na linha acima, onde se destacou que seria no **âmbito dos direitos chamados individuais que os direitos do estrangeiro não residente ganhariam maior significado**, deve-se anotar que o direito de propriedade se encontra no rol dos direitos individuais (art. 5º, caput e XXII, da CR88), não sendo razoável aceitar que o estrangeiro não residente, apenas por esse fato, tivesse obstado seu direito patrimonial frente ao erário nacional, no caso do IRRF referido nestes autos, levando a um locupletamento do fisco em face do estrangeiro, quando se sabe que nosso ordenamento jurídico tem verdadeira ojeriza do enriquecimento sem causa ou indevido.

Claramente, nada impediria que o estrangeiro, que sofreu o ônus do imposto referido nestes autos, pugne seu direito frente à Administração Tributária nacional.

Finalizando, o contribuinte pugna pela utilização de um critério econômico de interpretação, pois de fato pagou o IRRF, não tendo recebido mercadorias diminuídas do imposto, mas 100% delas.

A utilização de argumentos econômicos no âmbito jurídico não pode levar a descaracterização dos institutos jurídicos, sob pena do sistema econômico se sobrepor ao jurídico, ou seja, o sistema jurídico (e qualquer outro sistema social) deve perseguir uma pureza metodológica, gerando suas estruturas, em uma autêntica autopoiese. Obviamente que não se desconhece que eventualmente uma interpretação econômica pode limitar os efeitos temporais das decisões, como cotidianamente o faz o Supremo Tribunal Federal, quando aprecia os efeitos das declarações de inconstitucionalidade (*ex tunc*, *ex nunc* ou outro momento a ser fixado pelo Tribunal). Entretanto, essa exceção se aplica no controle concentrado de constitucionalidade, situação estranha às decisões do contencioso administrativo fiscal.

Aqui, registre-se, não se irá ao debate acima, até porque o contribuinte, que tenciona tratar as importações em foco como mercadoria, não as tratou como tal (não há registro do recolhimento de II, IPI ou ICMS nestes autos), pois a discussão tem que ser eminente jurídica, e, como se demonstrou nestes autos, o recorrente, mera fonte pagadora, não tem legitimidade para solicitar a restituição do IRRF sofrido pelo beneficiário do rendimento domiciliado no exterior.

Por último, mais não menos importante, não se pode esquecer que a tributação entre contribuintes localizados em países diversos pode sofrer a imposição dos tratados para evitar a dupla tributação, ou seja, nada impede, como no caso destes autos, que o alienígena, deste que domiciliado em país com que o Brasil tenha tratado para evitar dupla tributação, tenha lá utilizado o IRRF aqui retido, na apuração do imposto alhures devido. Isso implica, necessariamente, que para apreciar eventuais direitos creditórios na espécie, mesmo para o alienígena, mister verificar como ele utilizou o imposto aqui retido, ou seja, isso é mais um ponto a evidenciar que não se pode apreciar a imposição tributária ocorrida nestes autos, como um fenômeno interno, nacional, como quer o recorrente, mas, ao revés, é um fenômeno que pode ter impacto além fronteira, mesmo para aquele que iniludivelmente tem direito repetitório, o residente ou a empresa domiciliada no estrangeiro.

Com as considerações acima, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGÓ provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos

