

Legitimidade Ativa para Restituição do IRRF sobre as Remessas ao Exterior

Right to Request withholding Tax Reimbursements

Gabriella Barni Saruhashi

Mestranda em Direito Tributário. Especialista em Direito Tributário e Graduada pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). *E-mail*: gbsaruhashi@rivittidias.com.br.

Thais De Laurentiis

Advogada. Graduada, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela USP. Árbitra do CBMA. Professora do IBDT. Ex-Conselheira da 1ª e da 3ª Seção do Carf. *E-mail*: tlaurentiis@rivittidias.com.br.

Recebido em: 11-4-2024 – Aprovado em: 17-4-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.11.2024.2529>

Resumo

O presente trabalho objetiva analisar a controvérsia jurídica sobre a legitimidade ativa para pleitear a restituição de indébito, seja pela via administrativa, seja pela via judicial, em razão de valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda retido na fonte (“IRRF”) sobre os rendimentos remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Para tanto, em primeiro lugar, será analisada a relação jurídica em que a Fazenda Pública tem a obrigação de restituir valores indevidamente recolhidos. Em segundo lugar, será analisada a legitimidade ativa para o exercício do direito de restituição. Em terceiro lugar, será enfrentada a natureza jurídica do IRRF sobre remessas ao exterior. Por fim, será analisada a jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema. Pretende-se, assim, sem a intenção de esgotar o tema, contribuir para o debate acadêmico ao seu respeito.

Palavras-chave: legitimidade ativa, restituição, IRRF, rendimentos remetidos ao exterior.

Abstract

This paper aims to analyze the legal controversy of the right to request withholding tax reimbursements, whether through administrative or judicial procedures. Firstly, we will examine the legal relationship wherein the Tax Authorities hold the obligation to refund undue collected taxes. Secondly, we will explore the right to request for undue taxes by the taxpayers. Thirdly, we will address the legal nature of Brazilian withholding tax (“IRRF”) on overseas remittances. Finally, we will present and criticize administrative and judicial jurisprudence on the subject. Thus, the objective of this paper, without intending to exhaust the topic, is to contribute to the legal literature about this specific matter, sponsoring future academic studies.

Keywords: right to request, tax refund, Withholding Income Tax, income remitted abroad.

Introdução

A controvérsia que será abordada no presente trabalho possui dois pontos centrais a serem enfrentados: (i) a legitimidade ativa para os pedidos de restituição e (ii) a natureza jurídica da retenção do imposto sobre a renda no caso de remessas para o exterior.

O direito subjetivo do sujeito passivo de exigir do sujeito ativo a restituição da prestação pecuniária indevida é regulamentado pelos arts. 165 e 166 da Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), segundo os quais: (i) independentemente de prévio protesto, o sujeito passivo tem direito à restituição da parcela do tributo pago espontaneamente a título de tributo indevido ou a maior, seja em razão de circunstância material do fato gerador, seja em razão do cálculo do montante do débito, seja em razão de reforma ou anulação de eventual decisão condenatória; e (ii) para os casos de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do encargo financeiro, a restituição apenas poderá ser feita por quem provar haver assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar expressamente autorizado a recebê-la.

Assim, a figura da legitimidade ativa para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente a maior, a depender da natureza jurídica atribuída ao tributo – direto ou indireto –, poderá tornar necessária a comprovação de assunção do encargo financeiro ou de autorização de seu recebimento por aquele que suportou o encargo, consoante a limitação do art. 166 do Código Tributário Nacional. O presente artigo pretende analisar se essa limitação ao direito de restituição poderia ser aplicada ao caso do IRRF sobre as remessas ao exterior, bem como se essa limitação está sendo interpretada pelo Tribunais judiciais e administrativos.

Desde já, vale destacar que a retenção na fonte de imposto de renda, por sua natureza jurídica, torna complexa a discussão sobre quem seria o detentor do direito subjetivo de exigir do sujeito ativo a restituição da prestação pecuniária indevida. Com efeito, a figura do retentor da fonte, a depender da natureza jurídica que lhe for atribuída, de sujeição passiva por substituição ou de simples dever instrumental, poderá alterar a conclusão sobre a legitimidade ativa do pedido de restituição¹.

¹ Sobre o tema, Rodrigo Dalla Pria adverte que “a grande dúvida que paira sobre a figura da retenção está relacionada ao fato de ser a pessoa jurídica retentora do valor a ser repassado aos cofres públicos a título de tributo o sujeito passivo, por substituição, da obrigação tributária ou, diferentemente, mero titular de dever instrumental, mantendo-se o contribuinte realizador do fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação” (PRIA, Rodrigo Dalla. *Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário*. Doutorado em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 111).

Como se as dificuldades até então narradas não fossem suficientes, em atenção ao ordenamento jurídico vigente, é possível verificar a existência de mais de uma espécie de IRRF: (i) o IRRF sobre o produto do capital ou do trabalho do contribuinte recebido por qualquer forma (§ 4º do art. 3º da Lei n. 7.713/1988); (ii) o IRRF sobre os pagamentos sem causa ou a benefícios não identificados (§ 1º do art. 61 da Lei n. 8.981/1995); e (iii) o IRRF sobre as remessas realizadas ao exterior (alínea “a”, *caput*, do art. 97 do Decreto-lei n. 5.844/1943).

Ao contrário do IRRF sobre o produto do capital ou do trabalho do contribuinte, o IRRF sobre as remessas realizadas ao exterior não poderia ser cobrado diretamente do beneficiário dos rendimentos (contribuinte) pelo Fisco brasileiro, justamente por estar estabelecido no exterior.

A despeito da existência de outras particularidades que não serão objeto do presente artigo, raciocínio similar poderia ser aplicado ao IRRF sobre os pagamentos sem causa ou a benefícios não identificados, o qual, em razão de sua própria materialidade, pressupõe exatamente a ausência de identificação do beneficiário dos rendimentos (contribuinte).

Para os casos em que o Fisco não poderia cobrar o valor do imposto sobre a renda diretamente do contribuinte, o IRRF incide de forma isolada e definitiva, e não como mera antecipação do imposto sobre a renda do contribuinte. Ou seja, a figura da retenção na fonte do imposto de renda apresenta hipóteses em que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não é possível (ou é muito difícil) de ser identificado pelo Fisco, o que é justamente o caso da incidência sobre rendimentos pagos a pessoa física ou jurídica no exterior.

Vale ressaltar que são muitas as particularidades dos casos concretos de remessa de valores ao exterior que podem ser avaliadas e podem impactar as conclusões aqui retratadas sobre o tema. De toda forma, o presente artigo não tem a pretensão de esgotar ou de abordar todas as possíveis particularidades. Pretende-se, na verdade, abarcar as situações em que a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não possui qualquer vínculo formal com o Brasil, o que impossibilitaria a restituição do tributo, pela regra do art. 20, inciso I, da Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021².

A regra do § 1º do mesmo diploma infralegal³, a qual autoriza a restituição do IRRF sobre remessas ao exterior pela fonte pagadora brasileira, determina

² Os pedidos de restituição de IRRF sobre rendimentos pagos por fonte pagadora brasileira a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior poderão ser formalizadas (i) pela parte beneficiária residente ou domiciliada no exterior, desde que tenha aderido ao domicílio tributário eletrônico (“DTE”) e esteja inscrita no cadastro nacional da pessoa jurídica (“CNPJ”) ou no cadastrado de pessoas físicas (“CPF”), ou por seu representante legalmente constituído no Brasil; ou (ii) pela fonte pagadora, caso ela tenha assumido o ônus do imposto sobre a renda devido pela beneficiária.

³ “§ 1º A fonte pagadora, no momento em que solicitar a restituição, deverá comprovar a existência do direito creditório e a assunção do ônus do tributo indevido ou recolhido a maior.”

expressamente a comprovação da assunção do ônus do tributo indevido ou recolhido a maior. Tal regra parece decorrente da limitação da legitimidade ativa prevista no art. 166 do CTN, o que torna oportuna a presente avaliação sobre a compatibilidade da regulamentação administrativa com a legislação tributária vigente.

A despeito da existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”) sobre a legitimidade da fonte pagadora do IRRF para pleitear a restituição do indébito, como será visto, são poucos os precedentes que analisaram efetivamente a controvérsia da legitimidade ativa para a situação específica do IRRF sobre as remessas ao exterior, e, caso tenham analisado, não foram satisfatoriamente apreciadas as particularidades que serão abordadas no presente artigo, o que ratifica a necessidade de fomentarmos o debate sobre o tema.

1. Premissas necessárias

1.1. O pagamento indevido na relação jurídico-tributária

O cumprimento do dever jurídico de adimplir a prestação pecuniária (débito) por parte do sujeito passivo pode ser realizado por qualquer uma das hipóteses extintivas da relação jurídico-tributária⁴. A Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) prevê 11 causas extintivas da obrigação objeto da relação jurídico-tributária no rol do art. 156, dentre elas, destaca-se o pagamento.

O pagamento pode ser conceituado como a execução voluntária da obrigação jurídica por parte do devedor, o qual normalmente é realizado por prestação em dinheiro ou pecúnia⁵. Para Paulo de Barros Carvalho, “o pagamento é a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo”⁶.

A rigor, o “pagamento” é um possível evento do contexto social cuja qualificação jurídica o definirá como devido ou indevido. O “pagamento indevido” pode ser definido como aquela prestação feita “a maior erroneamente, ou seja, em montante excedente ao tributo devido pelo contribuinte, ou ainda poderá ser o pagamento referente a crédito tributário desconstituído, tendo em vista a sua desconformidade com a ordem jurídica”⁷.

⁴ Para Paulo de Barros Carvalho, o desaparecimento da figura obrigacional da relação jurídico tributária pode ocorrer (i) pelo desaparecimento do sujeito ativo, (ii) pelo desaparecimento do sujeito passivo, (iii) pelo desaparecimento do objeto, (iv) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale ao desaparecimento do crédito, e (v) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale ao desaparecimento do débito (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva. 2016, p. 418).

⁵ SANTOS, Washington dos. *Dicionário jurídico brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 178.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva. 2016, p. 420.

⁷ LAURENTIIS, Thais De. *Restituição de tributo inconstitucional*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 71.

Nesse sentido, a qualificação do pagamento como indevido consubstancia nova relação jurídico-tributária em que o sujeito passivo detém o direito subjetivo de exigir do sujeito ativo a restituição da prestação pecuniária adimplida indevidamente (crédito), ao passo em que o sujeito ativo detém o dever jurídico de restituir ao sujeito passivo essa mesma obrigação (débito).

Em atenção ao objetivo deste trabalho, não serão analisadas as diversas hipóteses que ensejam a qualificação do pagamento como indevido, tais como o pagamento em excesso ou o pagamento de tributo posteriormente tido por inconstitucional. Para o presente propósito, basta fixar a premissa de que o pagamento (evento do contexto social) qualificado juridicamente como indevido é fato jurídico que consubstanciará nova relação jurídico-tributária: relação jurídica de indébito tributário.

1.2. Legitimidade ativa para pleitear a restituição

A relação jurídica de indébito tributário é vínculo abstrato que enseja (i) o direito subjetivo do sujeito passivo de exigir do sujeito ativo a restituição da prestação pecuniária indevida (crédito) e, ao mesmo tempo, (ii) o dever jurídico do sujeito ativo de restituir essa mesma prestação (débito). Para tanto, o sujeito passivo poderá optar pela via judicial ou pela via administrativa.

A despeito de tratar do direito subjetivo à restituição, os arts. 165 e 166 do Código Tributário Nacional são tidos pela doutrina como verdadeiros critérios para aferição da legitimidade *ad causam* da restituição de tributos.

Com o advento da Lei n. 13.105/2015, a expressão “condições da ação”, bem como a figura da “possibilidade jurídica do pedido”, ambas previstas no Código de Processo Civil anterior (Lei n. 5.869/1973) foram extirpadas. Todavia, a legitimidade das partes e o interesse de agir, que eram figuras exatamente vinculadas às “condições da ação”, foram mantidos incólumes notadamente no art. 17⁸, o qual enuncia que “para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade”.

Ou seja, em que pese a categoria “condições da ação” (gênero) não mais existir, as figuras processuais da “legitimidade *ad causam*” e o “interesse de agir” (espécies) continuam a ser regulamentados pelo Código de Processo Civil vigente⁹.

A legitimidade *ad causam* e o interesse de agir são figuras processuais exigidas para qualquer postulação em juízo. Depreende-se da doutrina de Fredie Didier Jr.¹⁰ que “a legitimidade para agir (*ad causam petendi* ou *ad agendum*) é requisito de admissibilidade que se precisa investigar no elemento subjetivo da deman-

⁸ BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 66.

⁹ DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 342.

¹⁰ DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 343.

da: os sujeitos”. É dizer: a composição do litígio (mérito) depende da satisfação ou cumprimento de condições jurídicas mínimas¹¹.

A legitimidade das partes e o interesse de agir são requisitos materiais mínimos para a apreciação do mérito de demanda judicial, os quais, caso ausentes ou deficientes, ensejarão extinção do processo sem julgamento de mérito, nos termos do art. 485, inciso VI, do Código de Processo Civil¹².

Como regra geral, “as demandas tributárias podem ser promovidas por um dos sujeitos que compõem a relação jurídico tributária, ou seja, ou pelo Fisco ou pelo contribuinte (legitimação ordinária)”¹³. Assim, em regra, o sujeito passivo detentor do direito subjetivo de crédito em face do Fisco será a parte legítima para pleitear a restituição do indébito, em estrita consonância com o art. 165 do Código Tributário Nacional.

Contudo, o art. 166 do Código Tributário Nacional enuncia que 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.

A remissão da legislação tributária ao tributo que comporte, por sua natureza, a transferência do encargo financeiro trata da clássica (ou mais divulgada) classificação dos tributos em diretos e indiretos. 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 direito¹⁴.

Cabe um parêntese: antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF) editou o enunciado da Súmula n. 71, segundo o qual “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. O enunciado da súmula nos mostra: (i) a antiguidade da classificação dos tributos em direto e indiretos; e (ii) o entendimento inicial de qualquer tributo classificado como indireto não poderia ser restituído.

O entendimento subjacente ao enunciado da Súmula n. 71 do STF é no sentido de assumir que o ônus financeiro dos tributos classificados como indiretos

¹¹ THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil – teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. 56. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. v. I, p. 1.022.

¹² PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2015, p 22-23.

¹³ VERGUEIRO, Camila Campos. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. v. III, p. 198-199.

¹⁴ LAURENTIIS, Thais De. *Restituição de tributo inconstitucional*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 113-114.

sempre seria repassado ao consumidor final (contribuinte de fato), de modo que nunca seria legítima ao contribuinte de direito a restituição do tributo indevido.

Posteriormente, mas ainda antes da promulgação da Constituição Federal, o STF editou a Súmula n. 546, segundo o qual “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”. Esse segundo enunciado sumular é o mais parecido com o que está disposto no art. 166 do CTN, o qual admite a possibilidade de apresentação de provas de assunção do encargo financeiro para legitimar o exercício do direito de restituição de tributos indiretos.

Por oportuno, vale apontar que a doutrina clássica especializada não poupa críticas ao art. 166 do CTN¹⁵. Alfredo Augusto Becker considera a classificação dos tributos em diretos e indiretos como falsa e impraticável, eis que fatores decisivos para averiguação da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social¹⁶.

Com efeito, o citado doutrinador refuta a utilização do critério da repercussão econômica para aferição da natureza dos tributos, pois é impossível conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo. Para tanto, delimita assertivamente que: (i) não há fundamento científico, (ii) todos os tributos repercutem economicamente, (iii) o acréscimo do tributo ao preço do produto (mercadoria ou serviço) é o irrelevante para repercussão econômica, (iv) não é possível aferir na escrita comercial do produtor ou do comerciante a repercussão econômica, e (v) a intenção do legislador não é prova de repercussão econômica de tributo.

O julgamento do REsp n. 1.131.476/RS¹⁷, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil/1973 (atual art. 1.036 do Código de Processo Civil/2015),

¹⁵ Consoante Thais De Laurentiis: “[...] em artigo que com clareza sintetiza as problemáticas relativas ao tema, Hugo de Brito de Machado aponta que quatro correntes doutrinárias tomaram corpo ao analisar o artigo 166. A primeira delas, cujos expoentes são Gabriel Lacerda Troianelli, Ives Gandra Martins e Marcelo Fontes de Cerqueira, consideram o dispositivo inconstitucional. Em seguida, observa-se a posição daqueles que, como José Mochbacher, entendem que o artigo 166 aplicar-se-ia tão somente aos ditos impostos indiretos, que são aqueles em que se pode visualizar o fenômeno da repercussão econômica. Em terceiro lugar, há juristas que defendem que o artigo 166 só se aplicaria para os casos de repercussão jurídica do tributo, sendo que para alguns este fenômeno, seria traduzido na substituição tributária, enquanto para outros tal situação seria vislumbrada nos tributos que não integram o preço dos bens ou serviços, de modo que são destacados no documento fiscal. Por último, é realçada a manifestação de autores como Ricardo Mariz de Oliveria, que não chegam a se posicionar sobre a questão, se limitando a repetir os dizeres do artigo 166. (Apresentação e análise crítica. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário, 1999. p. 12-14).” (LAURENTIIS, Thais De. *Restituição de tributo inconstitucional*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 122)

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 569-573.

¹⁷ STJ, Recurso Especial REsp n. 1.131.476/RS, Rel. Luiz Fux, Primeira Seção, Data da Decisão: 09.12.2009, Data de Publicação: 01.02.2010.

corroborar os argumentos no sentido da imprestabilidade do critério da repercussão econômica dos tributos.

Ali a Primeira Seção do STJ exarou entendimento no sentido de que o ISS permitiria sua dicotomização como tributo direto ou indireto, a depender do caso concreto. Para a Corte Superior, portanto, o caso concreto da incidência tributária poderia modificar a natureza jurídica do tributo.

Acredita-se que a natureza jurídica dos tributos não é deveras maleável, de modo que a aplicação da exceção do art. 166 do CTN para tributo direto, regra geral, sob o fundamento de que o caso concreto poderia alterar a natureza jurídica, apenas reforça a imprestabilidade do critério da repercussão econômica dos tributos.

Se dogmaticamente a necessidade de aferição da repercussão econômica dos tributos é criticável, sob o viés pragmático, o critério da repercussão econômica pode ensejar enriquecimento ilícito do fisco no específico contexto da restituição de tributos.

Explica-se: por um lado, o “contribuinte de direito” deverá providenciar prova de que não repassou o encargo financeiro ou de ter autorização de quem assumiu tal encargo – a qual ou será impossível ou será muito difícil de ser obtida –; por outro lado, o “contribuinte de fato” nunca terá o direito de restituir do indébito, pois não participa efetivamente da relação jurídico tributária¹⁸.

Há muitos anos, o critério da repercussão econômica para a classificação dos tributos em diretos e indiretos tem cerceado o direito dos contribuintes de serem restituídos de pagamentos indevidos, bem como tem desincentivado os contribuintes de questionar, especialmente na esfera judicial, a constitucionalidade ou legalidade dos tributos classificados como indiretos – como é o caso do ICMS e do IPI¹⁹ –, pois a eventual dissonância da incidência desses tributos com a legislação tributária não ensejará necessariamente a restituição de valores.

De toda forma, o art. 166 do CTN é enunciado prescritivo dotado de validade, vigência e eficácia²⁰, de modo que, como não poderia ser diferente, seu conteúdo sempre foi e ainda é aplicado pelos Tribunais, especialmente pelo Superior Tribunal de Justiça. Em recente julgamento, a Segunda Turma afirmou que: “a

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra. *Repetição do indébito*. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 8. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1983, p. 161.

¹⁹ “Segundo jurisprudência assente nesta Corte, em se tratando de tributo indireto, como é o caso do IPI e do ICMS, é necessário que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito.” (STJ, Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no AgRg no REsp n. 752.367/SC, Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Data da Decisão: 06.10.2009, Data de Publicação: 15.10.2009)

²⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 232-237.

jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que, para a obtenção de restituição compensação do tributo, faz-se necessária a prova de que não houve repasse do encargo financeiro para terceiro”²¹.

É dizer: em que pese todas as fundamentadas críticas ao dispositivo legal, tratando-se de tributo classificado como indireto, o contribuinte deve observar os ditames do art. 166 do CTN, sob pena de não ser reconhecido seu direito subjetivo a restituição do indébito.

Voltando-se ao escopo deste trabalho, firma-se o entendimento de que o art. 166 do CTN, interpretado em conjunto com o art. 165 do mesmo *Codex*, trata de exceção ao direito subjetivo de restituição. Logo, os tributos classificados como diretos não necessitam de comprovação da ausência de repercussão econômica do tributo. Neste sentido, vem se solidificando a jurisprudência do STJ. A título de exemplo, cita-se o AgInt no REsp n. 1.774.837/MG²², o EREsp n. 775.761/RJ²³ e o REsp n. 457.155/SE²⁴.

2. IRRF sobre as remessas ao exterior

2.1. Natureza jurídica do IRRF – remessas

A Constituição Federal de 1988 outorga competência para a União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III), observando os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (§ 2º do art. 153). Considerando-se a “multiplicidade de significados e a imprecisão intrínseca dos termos renda e proventos de qualquer natureza”²⁵, o CTN, em seu art. 43, enunciou como critério material da regra-matriz de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do traba-

²¹ STJ, Agravo Interno no Recurso Especial AgInt no REsp n. 2.065.805/DF, Rel. Herman Benjamin, Segunda Turma, Data da Decisão: 11.09.2023, Data de Publicação: 21.09.2023.

²² “A exigência da condição estabelecida no art. 166 do CTN somente se aplica ao pedido de repetição de tributo que, pela sua natureza, permite a transferência do respectivo ônus econômico para pessoa diversa do contribuinte de direito, também conhecida como tributação indireta.” (STJ, Agravo Interno no Recurso Especial AgInt no REsp n. 1.774.837/MG, Rel. Gurgel de Faria, Primeira Turma, Data da Decisão: 16.11.2020, Data de Publicação: 27.11.2020)

²³ “O art. 166 do Código Tributário Nacional, não tem aplicabilidade aos tributos diretos, como via de regra, são o IPTU e as taxas incidentes sobre o imóvel, vez que referidas exações não podem ser enquadradas no rol de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do referido encargo.” (STJ, Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp n. 775.761/RJ, Rel. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, Data da Decisão: 23.09.2015, Data de Publicação: 30.09.2015)

²⁴ “Pacíficou-se nesta Corte o entendimento segundo o qual, por tratar-se de tributo de natureza direta, não há necessidade de comprovação da não repercussão financeira das contribuições previdenciárias. Precedentes.” (STJ, Recurso Especial REsp n. 457.155/SE, Rel. Castro Meira, Segunda Turma, Data da Decisão: 04.11.2004, Data de Publicação: 07.03.2005)

²⁵ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. Prefácio Elizabeth Nazar Carrazza. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 201.

lho, ou da combinação de ambos), bem como de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I do art. 43 do CTN).

Consoante o art. 45 do CTN, o contribuinte do imposto sobre a renda é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43. Ainda, segundo o parágrafo único do mesmo dispositivo legal, 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.

Na mesma linha, o art. 121 do CTN enuncia que o contribuinte do tributo é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto o responsável é aquele que, sem se revestir da condição de contribuinte, detém obrigação que decorre de lei.

Desse modo, tem-se que (i) o contribuinte do imposto sobre a renda é a pessoa física ou jurídica que aufera renda ou proventos de qualquer natureza; e (ii) a lei pode atribuir a responsabilidade do recolhimento do imposto à fonte pagadora. E é justamente a natureza jurídica da atribuição de responsabilidade a terceiro, o qual é incumbido de recolher os valores a título de imposto sobre a renda, que é controvertida.

Por um lado, parte da doutrina especializada entende que a fonte pagadora seria o sujeito passivo, por substituição, da relação jurídico tributária. Para Ricardo Mariz de Oliveira²⁶, o legislador teria atribuído à fonte pagadora a condição de responsável tributário pelo imposto, especificamente substituto. Alberto Xavier²⁷, influenciado pelo direito comparado, afirma que a retenção na fonte é figura jurídica própria da substituição tributária. Por fim, Heleno Tôrres²⁸ afirma que a fonte pagadora seria parte intermediária no sistema de arrecadação, em razão de sua privilegiada situação em relação ao fato gerador, caracterizando-se como substituta tributária.

Por outro lado, parte da doutrina afirma que a fonte pagadora é mero agente arrecadador do imposto sobre a renda, detentor de dever administrativo ou de obrigação de fazer. Para Luís Eduardo Schoueri²⁹ e Brandão Machado³⁰, por exemplo, a fonte pagadora exerce uma função auxiliar da administração fazendária, recolhendo os tributos que incidem sobre rendimentos que pagará a terceiros,

²⁶ SANTOS, Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos. A natureza jurídica da fonte pagadora no Imposto de Renda na Fonte e seu regime jurídico. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2023, p. 73-104, p. 83.

²⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 533.

²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 134.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 558/559.

³⁰ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 19, set. 1989, p. 293.

tratando-se de pessoa de direito privado exercendo uma tarefa administrativa. Por sua vez, Sacha Calmon³¹ afirma que a fonte pagadora não é sujeito passivo da obrigação tributária, mas, sim, pessoa incumbida de realizar uma obrigação de fazer (recolher imposto de terceiro).

Contudo, parece que a investigação da natureza jurídica deve considerar a existência de mais de uma espécie de retenção na fonte do imposto sobre a renda. Nessa toada, Sergio André Rocha³² coloca que, “a figura da retenção é utilizada pela legislação tributária com vistas à realização de mais de uma finalidade, a depender da sua caracterização como antecipação ou como tributação definitiva”. Ou seja, em atenção ao ordenamento jurídico, é possível verificar a existência de mais de uma espécie de IRRF, de modo que, a depender de suas particularidades, a tributação poderá ocorrer como verdadeira antecipação do imposto sobre a renda ou como tributação isolada e definitiva.

Pois bem. No ordenamento jurídico vigente, pode-se encontrar: (i) o IRRF sobre o produto do capital ou do trabalho do contribuinte recebido por qualquer forma (§ 4º do art. 3º da Lei n. 7.713/1988); (ii) o IRRF sobre os pagamentos sem causa ou a benefícios não identificados (§ 1º do art. 61 da Lei n. 8.981/1995); e (iii) o IRRF sobre as remessas realizadas ao exterior (alínea “a”, *caput*, do art. 97 do Decreto-lei n. 5.844/1943).

No que toca ao IRRF sobre o produto do capital ou do trabalho do contribuinte recebido por qualquer forma, a fonte pagadora é mero agente arrecadador do imposto sobre a renda. A fonte pagadora antecipa o recolhimento do imposto de titularidade do contribuinte, o qual utilizará justamente esse valor (já quitado ou antecipado) para realizar apuração do imposto devido no final do exercício. Ou seja, ao final do ano-calendário, o contribuinte realizará a apuração do imposto de renda devido no período, o que considerará a antecipação dos valores pagos a título de imposto de renda pela fonte pagadora.

A rigor, o Fisco poderia exigir o imposto diretamente do contribuinte, apenas não o faz por questão de praticabilidade tributária, ou seja: de opção política de modelo de arrecadação³³. Observando as particularidades narradas, Sergio André Rocha³⁴ classifica essa figura como “retenção por antecipação”, pois o re-

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 613.

³² ROCHA, Sergio André. Análise estrutural do IRRF de não residentes: fato gerador, sujeição passiva, base de cálculo e alíquota. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 20, n. 155. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2022, p. 4.

³³ DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Praticabilidade tributária e o ICMS-ST: a crítica técnica de Teori Zavascki*. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem do Ministro Teori Zavascki*. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. v. 1, p. 139-160.

³⁴ ROCHA, Sergio André. Análise estrutural do IRRF de não residentes: fato gerador, sujeição

colhimento do imposto pela fonte pagadora seria mero instrumento de praticabilidade da administração tributária.

O mesmo raciocínio não pode ser simplesmente reiterado para o caso do imposto de renda sobre as remessas ao exterior. Ao contrário do IRRF sobre o produto do capital ou do trabalho do contribuinte, o imposto de renda sobre as remessas realizadas ao exterior não poderia ser cobrado diretamente pelo Fisco brasileiro do beneficiário dos rendimentos (contribuinte), justamente por estar estabelecido no exterior.

Em outras palavras, o tributo não poderia ser exigido diretamente do contribuinte do imposto, seja pela impossibilidade de cobrar imposto sobre rendimentos de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, seja pela grande dificuldade de realizar essa tributação.

A despeito da existência de outras particularidades que não serão objeto do presente artigo, raciocínio similar poderia ser aplicado ao IRRF sobre os pagamentos sem causa ou a benefícios não identificados. Nesse caso, em razão de sua própria materialidade, esse IRRF pressupõe exatamente a ausência de identificação do beneficiário dos rendimentos (contribuinte), conforme art. 61 da Lei n. 8.981/1995. Também nesta hipótese, a figura da retenção do imposto de renda aparece para solucionar o caso em que o sujeito passivo da relação jurídico tributária não é possível (ou é muito difícil) de ser identificado pelo Fisco.

Mas não é só. A rigor, a relação jurídico material tributária do IRRF sobre as remessas ao exterior se estabelece, desde o momento da ocorrência do fato gerador, entre a União e a fonte pagadora, com ênfase no fato de que o beneficiário de rendimentos (contribuinte) não está sediado ou domiciliado no Brasil.

Logo, não se trata de mera antecipação do dever instrumental ou administrativo de realizar o pagamento do imposto de renda no lugar de terceiro (contribuinte). Para os casos de IRRF em que o Fisco não poderia cobrar diretamente do contribuinte o valor do imposto sobre a renda, e o contribuinte não apurará ao final do ano-calendário imposto sobre a renda, como é o caso do imposto sobre os rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro (Decreto-lei n. 5.488, de 23 de setembro de 1943), o IRRF incide de forma isolada e definitiva.

Para as hipóteses em que o IRRF incide de forma isolada e definitiva, Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos Santos³⁵ afirma que a fonte pagadora seria o sujeito passivo, por substituição, da relação jurídico tributária. Isso porque “neste

passiva, base de cálculo e alíquota. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 20, n. 155. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2022, p. 4-5.

³⁵ SANTOS, Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos. A natureza jurídica da fonte pagadora no Imposto de Renda na Fonte e seu regime jurídico. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2023, p. 73-104, p. 84.

caso, a responsabilidade tributária recairá sobre a fonte pagadora desde o momento do fato gerador e exclusivamente sobre ela. Assim, nessa hipótese, a dívida é da fonte pagadora e o impacto patrimonial, isto é, a responsabilidade, também o é”.

Por sua vez, Luís Cesar Souza de Queiroz³⁶ considera como excepcionais as circunstâncias em que a tributação do imposto sobre a renda ocorre de forma isolada e definitiva, pois não é possível apurar se a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior teve ou não acréscimo patrimonial no período de apuração do imposto (ano-calendário).

Em que pese a sua posterior revogação pelo Ato Declaratório Executivo RFB n. 4, de 5 de agosto de 2014, no Parecer Normativo CST n. 258, de 30 de dezembro de 1974, a Receita Federal do Brasil reconhecia que a arrecadação no regime de fonte comporta duas subespécies: (i) aquela em que o imposto constitui, nas palavras da lei, uma antecipação do que for devido na declaração, cabendo a devolução do excesso, caso a importância descontada lhe seja superior (como no caso dos arts. 112 e 126 do RIR); e (ii) aquela em que o tributo é definitivo, porque resultante de incidência exclusiva na fonte (como no caso do art. 301, § 3º, do RIR, e no do art. 1º combinado com o § 1º do art. 4º do Decreto-lei n. 403, de 1968).

Na mesma linha, a Solução de Consulta Cosit n. 255, de 26 de maio de 2017, externou o entendimento de que 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”.

Sendo assim, em regra, por incidir de forma isolada e definitiva, e por se tratar de relação jurídico tributária que se estabelece entre a União e a fonte pagadora, para a figura do IRRF sobre as remessas ao exterior, a fonte pagadora seria o sujeito passivo, por substituição, da relação jurídico tributária.

Logo, em atenção ao ordenamento jurídico, identifica-se mais de uma espécie de IRRF, de modo que, a depender de suas particularidades, a tributação poderá ocorrer como verdadeira antecipação do imposto sobre a renda (hipótese em que a natureza jurídica do IRRF será de simples dever instrumental), ou como tributação isolada e definitiva (hipótese em que a natureza jurídica do IRRF será de substituição tributária). Entende-se que o IRRF sobre as remessas ao exterior, por se tratar de tributação isolada e definitiva, apresenta natureza jurídica de substituição tributária.

³⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Imposto sobre a renda*. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 253-254.

2.2. *Legitimidade ativa para a restituição do indébito*

Delimitada a natureza jurídica do IRRF sobre remessas ao exterior, adentra-se no específico objeto de investigação do presente trabalho, qual seja, a legitimidade ativa para o pedido de restituição de valores pagos indevidamente pelo remetente no Brasil (fonte pagadora).

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que o art. 166 do CTN é inaplicável para o caso do imposto de renda retido na fonte. Como muito bem lembrado por Sergio André Rocha³⁷, de modo algum pode-se esquecer que o IRRF é imposto de renda.

De fato, partindo-se da premissa da classificação de tributos como diretos e indiretos³⁸, não há plausibilidade na argumentação jurídica de que o imposto sobre a renda, mesmo na hipótese de retenção pela fonte pagadora, poderia ser classificado como tributo “indireto”. Em outras palavras: a atribuição de responsabilidade de retenção e recolhimento do tributo para terceiro, que não o sujeito passivo da relação jurídico tributária, não altera a natureza do tributo, o qual não passa a comportar transferência do respectivo encargo financeiro.

É dizer: a atribuição de responsabilidade de retenção e recolhimento do tributo (responsabilidade tributária por substituição, no caso da retenção na fonte sobre remessas ao exterior), com fundamento no parágrafo único do art. 45 do CTN, não altera a natureza do tributo sobre a renda.

Ou seja, a retenção na fonte funciona como verdadeira atribuição de responsabilidade de recolhimento a terceiro, que não é o contribuinte – o qual está no exterior, aufera a renda em questão e detém a capacidade contributiva relativamente ao evento tributável –, de modo que inexistente qualquer alteração da natureza jurídica do tributo que justifique a aplicação da regra do art. 166 do CTN, criado para o contexto de aplicação de tributos sobre o consumo.

Não por outro motivo, ao julgar os Embargos de Divergência n. 1.318.163/PR³⁹, em 2017, a Primeira Seção do STJ expressamente consignou 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”.

Todavia, é possível encontrar precedente da Segunda Turma do STJ, posterior ao julgamento acima mencionado, no qual restou consignado que o IRRF é

³⁷ ROCHA, Sergio André. Análise estrutural do IRRF de não residentes: fato gerador, sujeição passiva, base de cálculo e alíquota. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 20, n. 155. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2022.

³⁸ Que, como visto acima, apesar de todas as críticas trazidas pela doutrina, segue sendo a classificação predominante na jurisprudência.

³⁹ STJ, Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp n. 1.318.163/PR, Rel. Og Fernandes, Primeira Seção, Data da Decisão: 14.06.2017, Data de Publicação: 15.12.2017.

tributo que, por sua constituição jurídica, “comporta a repercussão do encargo financeiro (tributo indireto), razão pela qual sua restituição ao ‘contribuinte de direito’ reclama a comprovação da ausência de repasse do ônus tributário ao ‘contribuinte de fato’” (AgInt no AREsp n. 974.997/SP)⁴⁰.

Em que pese a clara inobservância da Segunda Turma ao precedente proferido em sede de embargos de divergência pela Primeira Seção, cuja função é exatamente uniformizar a jurisprudência dos órgãos fracionários do Superior Tribunal de Justiça acerca de questões de direito, a Primeira Seção acertadamente reconheceu que a discussão sobre o direito à restituição do IRRF pela fonte pagadora não está adstrita ao art. 166 do CTN.

Eventual ilegitimidade das fontes pagadoras pleitearem a restituição do IRRF não deve ser justificada ou motivada no art. 166 do Código Tributário Nacional, eis que inaplicável ao imposto sobre a renda.

Partindo para a jurisprudência administrativa, vê-se que o tema é controverso no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

De um lado, identificam-se decisões que, ao apreciarem pedidos administrativos de restituição de IRRF, utilizaram a restrição prevista no art. 166 do CTN para indeferir os pedidos⁴¹. De outro lado, há decisões recentes que, ao apreciarem pedidos administrativos de restituição de IRRF sobre remessas ao exterior, reconheceram a legitimidade ativa da fonte pagadora, destacando a inaplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional⁴².

⁴⁰ STJ, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial AgInt no AREsp n. 974.997/SP, Rel. Francisco Falcão, Segunda Turma, Data da Decisão: 08.02.2018, Data de Publicação: 14.02.2018.

⁴¹ Cita-se a título de exemplo: “O art. 166 do CTN dispõe que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser 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. Não há nos autos comprovação da devolução dos montantes retidos aos beneficiários dos rendimentos (fundos) ou que o interessado tenha autorização expressa daqueles para pleitear a restituição do valor indevidamente retido.” (Carf, Acórdão n. 1201-005.452, Rel. Wilson Kazumi Nakayama, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 16.11.2021, Data de Publicação: 13.12.2021). Na mesma linha: Acórdão n. 1201-005.145, Rel. Wilson Kazumi Nakayama, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 13.09.2021; Data de Publicação: 06.10.2021, Acórdão n. 1301-005.523, Rel. Lucas Esteves Borges, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 16.08.2021, Data de Publicação: 23.09.2021, Acórdão n. 1401-005.629, Rel. Carlos André Soares Nogueira, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 17.06.2021, Data de Publicação: 02.07.2021; e Acórdão n. 1003-001.150, Rel. Mauritania Elvira de Sousa Mendonça, Terceira Turma Extraordinária da Primeira Seção, Data da Decisão: 07.11.2019, Data de Publicação: 19.11.2019.

⁴² Cita-se a título de exemplo: “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.” (Carf, Acórdão n. 1201-005.988, Rel. Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Pri-

Por sua vez, a Receita Federal do Brasil foi instada a se manifestar sobre o caso de retenção e recolhimento de imposto de renda pela fonte pagadora em pagamentos feitos a pessoas jurídicas inscritas no Simples Nacional, as quais não se sujeitam à retenção na fonte, consoante o art. 12 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Foi expedida assim a Solução de Consulta Cosit/RFB n. 22, de 6 de novembro de 2013, a qual orienta que “na hipótese de retenção indevida na fonte, o direito de reclamar a restituição, em princípio, cabe ao beneficiário do rendimento (pagamento), o contribuinte que suportou o encargo financeiro do tributo”.

A interpretação da RFB sobre a legislação tributária traz dois pontos relevantes para o presente estudo: (i) primeiro, o reconhecimento de que o art. 166 do Código Tributário Nacional é originalmente inaplicável ao IRRF, caso contrário, o órgão governamental não teria assumido que sua aplicação foi realizada por analogia; e (ii) segundo, o reconhecimento de que é possível a existência de situação na qual o direito de reclamar a restituição cabe a pessoa diferente do contribuinte.

Esses pontos⁴³ são importantes pois, nos casos em que a figura da retenção é utilizada pela legislação tributária como tributação isolada e definitiva, como é

meira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 20.07.2023, Data de Publicação: 09.08.2023). Na mesma linha: Acórdão n. 1402-006.061, Rel. Jandir José Dalle Lucca, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 20.09.2022, Data de Publicação: 16.11.2022; Acórdão n. 1402-006.062, Rel. Jandir José Dalle Lucca, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 20.09.2022, Data de Publicação: 16.11.2022; Acórdão n. 1402-006.063, Rel. Jandir José Dalle Lucca, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 20.09.2022, Data de Publicação: 16.11.2022; Acórdão n. 1302-004.820, Rel. Flávio Machado Vilhena Dias, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 16.09.2020, Data de Publicação: 26.11.2020; Acórdão n. 1302-004.821, Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 16.09.2020, Data de Publicação: 24.11.2020; Acórdão n. 1302-004.822, Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 16.09.2020; Data de Publicação: 24.11.2020; e Acórdão n. 1302-004.823, Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Data da Decisão: 16.09.2020, Data de Publicação: 24.11.2020.

⁴³ “O sujeito passivo a que se refere esse dispositivo, de acordo com o art. 121, parágrafo único, do CTN, pode ser o contribuinte (aquele que diretamente se enquadra na situação descrita como fato gerador do tributo) ou o responsável – pessoa obrigada a satisfazer a obrigação tributária, mas cuja relação com o fato gerador é apenas indireta, a exemplo da fonte pagadora obrigada à retenção na fonte de tributos.

Na hipótese de retenção indevida na fonte, o direito de reclamar a restituição, *em princípio*, cabe ao beneficiário do rendimento (pagamento), o contribuinte que suportou o encargo financeiro do tributo, consoante reiterados pronunciamentos da Administração Tributária, a exemplo do Parecer Normativo CST n. 313, de 6 de maio de 1971 (publicado no Diário Oficial da União – DOU de 01.07.1971), e do Parecer Normativo CST n. 258, de 30 de dezembro de 1974 (publicado no DOU de 24.01.1975).

A par disso, a Administração desde há muito admite, *por analogia com o art. 166 do CTN*, que o responsável pela retenção na fonte (fonte pagadora) venha postular a restituição do indébito,

exatamente o caso da IRRF sobre remessas ao exterior, é válido concluir que a fonte pagadora tem verdadeira legitimidade para pleitear a restituição do tributo pago a maior.

Como já visto, a relação *jurídico-material tributária* ora analisada estabeleceu-se, desde o momento da ocorrência do fato gerador, entre a União e a fonte pagadora, com ênfase no fato de o beneficiário de rendimentos não ser sediado ou domiciliado no Brasil⁴⁴. A rigor, o enquadramento do beneficiário de rendimentos na relação jurídico-tributária é apenas econômico (e não jurídico)⁴⁵.

O beneficiário dos rendimentos localizado no exterior, em verdade, nada poderia requerer à administração tributária brasileira em termos de repetição de indébito. A pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não apura imposto de renda devido ao Brasil, tampouco realiza, diretamente, o pagamento dos débitos tributários supostamente devidos ao Fisco brasileiro em seu país de origem.

Toda incidência tributária, ora analisada, ocorre em território nacional. Não por outro motivo, como visto alhures, fixou-se a premissa de que para esses casos a natureza jurídica é de substituição tributária.

Sobre o tema, a Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021 determina que a restituição do IRRF pago indevidamente sobre remessas ao exterior pela fonte pagadora brasileira depende da comprovação da assunção do ônus do tributo indevido ou recolhido a maior.

Tal entendimento da Receita Federal do Brasil, dentro do contexto da inexistência de qualquer representação formal da empresa estrangeira no Brasil, limita o pedido administrativo de restituição do IRRF sobre remessas ao exterior de forma muito semelhante ao art. 166 do Código Tributário Nacional.

Como já visto, discorda-se da aplicação do citado art. 166 ao IRRF, razão pela qual a regra posta na Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021 parece equivocada, além de propiciar o enriquecimento do erário público sem causa.

Sobre o princípio da vedação ao enriquecimento do erário público sem causa, Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁶ afirma que se trata de princípio geral do

desde que *prove haver assumido o ônus do tributo*, o que se dá, usualmente, *mediante a exibição de comprovante de reembolso da quantia retida ao beneficiário do pagamento ou crédito* (destaques nossos).”

⁴⁴ Em atenção à regra-matriz constitucional de incidência tributária do imposto sobre a renda, é questionável a tributação da renda do não residente no Brasil que não realiza qualquer atividade ou serviços em território nacional.

⁴⁵ Em atenção à regra-matriz constitucional de incidência tributária do imposto sobre a renda, é questionável a possibilidade de o Fisco brasileiro tributar pelo IRRF fatos econômicos transfronteiriços. Sobre o tema já se manifestou Sergio André Rocha (ROCHA, Sergio André. Análise estrutural do IRRF de não residentes: fato gerador, sujeição passiva, base de cálculo e alíquota. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 20, n. 155. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2022, p. 7).

⁴⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, out./dez. 1997.

Direito, que não admite que a Administração se locuplete à custa alheia, ainda que relação jurídica de origem tenha sido travada irregularmente ou mesmo ao arrepio de qualquer formalidade.

Deveras, a vedação ao enriquecimento sem causa pode ser encontrada no Direito Civil, especificamente nos arts. 884 e 866 do Código Civil, o qual a conceitua como o acréscimo patrimonial de uma parte à custa de uma segunda parte⁴⁷. Numa síntese, o enriquecimento sem causa deve ser investigado na relação entre o aumento do patrimônio de uma parte e a diminuição do patrimônio da outra parte, em atenção à licitude da relação jurídica. Uma vez verificado que uma das partes enriqueceu sem razão ou justificativa, fica ela obrigada a restituir o que indevidamente houver recebido.

Aplicando-se o princípio para o presente tema, a vedação ao enriquecimento sem causa do Fisco justifica o direito de restituição da fonte pagadora que realizou o pagamento de IRRF sobre remessas ao exterior indevidamente ou a maior. Afinal, como a entidade situada no exterior sem representação no Brasil nunca terá condições de reaver montante indevidamente levados aos Cofres da União a título de IRRF, negar o direito da fonte pagadora a reaver o indébito significa conferir o aumento do patrimônio da União às custas de um tributo sabidamente indevido do ponto de vista material. Vale dizer, significa o enriquecimento sem causa jurídica válida da União.

Dessarte, partindo-se da hipótese de inexistência de qualquer representação da pessoa estrangeira em território nacional, sendo então faticamente impossível que o contribuinte estrangeiro requeira a devolução de valores indevidamente recolhidos ao Erário, todos os argumentos acima convergem para o entendimento de que, para o caso do IRRF incidente sobre as remessas realizadas ao exterior, a fonte pagadora detém legitimidade ativa para pleitear sua restituição, caso o pagamento seja reconhecido como indevido, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco brasileiro⁴⁸.

Delineadas essas conclusões parciais, na sequência será analisada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

⁴⁷ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil, v. II. Teoria Geral das Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 275-280.

⁴⁸ A previsão do art. 835 do Código de Processo Civil de 1973, atualmente vigente no art. 83 do Código de Processo Civil de 2015, no sentido de que a parte autora não residente no Brasil deverá oferecer caução para garantir o futuro pagamento de despesas processuais, não altera o cenário narrado, especialmente no que toca aos pedidos administrativos de restituição. Para esses, regulamentados pelas normativas da Receita Federal do Brasil, com vistas aos procedimentos de domicílio fiscal e lidando, entre outras, com as dificuldades *específicas do direito material tributário* enfrentadas nesse artigo (art. 166 do CTN), em nada interferem as regras a serem utilizadas em ações judiciais. Nesse ponto vale lembrar que o direito processual é instrumento a cargo da efetivação do direito material. Por consequência, as dificuldades narradas do plano do direito material tributário não são superadas por previsão do CPC a respeito de o autor estrangeiro oferecer o valor das despesas processuais como caução.

Em 2012, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.041.032/ES⁴⁹, a Primeira Turma do STJ, a despeito de ter sido provocada, não analisou a questão da diferença das espécies de retenção na fonte. Naquela oportunidade, foi fixado o entendimento de que a figura da retenção seria “responsabilidade tributária por substituição” e, por consequência, que o responsável pela retenção do imposto de renda devido em razão da remuneração paga a empresa estrangeira deteria legitimidade ativa *ad causam*.

Posteriormente, em 2018, ao julgar o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 974.997/SP⁵⁰, a Segunda Turma do STJ afastou a legitimidade da empresa brasileira que reteve imposto de renda incidente sobre as remessas de lucros às sócias domiciliadas no exterior, sob o fundamento de que o IRRF seria “tributo indireto”, aplicando o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, em dissonância do entendimento fixado no julgamento do EREsp n. 1.318.163/PR.

Sendo assim, até o presente momento, o Superior Tribunal de Justiça não se debruçou satisfatoriamente sobre o tema.

Deveras, a maior parte dos acórdãos encontrados sobre o tema, julgados pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, apreciou casos fáticos em que a retenção é utilizada pela legislação tributária como verdadeira figura de antecipação do imposto sobre a renda⁵¹.

Em oportunidades recentes, o Carf reconheceu a legitimidade da empresa brasileira, que remeteu valores a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas ou sediadas no exterior, para pleitear a restituição do imposto sobre a renda indevidamente pago.

Deveras, ao apreciar pedido de restituição de IRRF sobre a remessa de valores ao exterior, o Carf, embora não de forma pacífica⁵², tem se pronunciado reco-

⁴⁹ STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp n. 1.041.032/ES, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, Data da Decisão: 06.03.2012, Data de Publicação: 12.03.2012.

⁵⁰ STJ, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial AgInt no AREsp n. 974.997/SP, Rel. Francisco Falcão, Segunda Turma, Data da Decisão: 08.02.2018, Data de Publicação: 14.02.2018.

⁵¹ A título de exemplo, cita-se: REsp n. 1.018.028/MG (STJ, Recurso Especial REsp n. 1.018.028/MG, Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Data da Decisão: 17.08.2010, Data de Publicação: 20.09.2010); AgRg no REsp n. 981.997/SP (STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp n. 981.997/SP, Rel. Denise Arruda, Primeira Turma, Data da Decisão: 02.04.2009, Data de Publicação: 04.05.2009). STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp n. 981.997/SP, Rel. Denise Arruda, Primeira Turma, Data da Decisão: 02.04.2009, Data de Publicação: 04.05.2009); EREsp n. 417.459/SP (STJ, Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp n. 417.459/SP, Rel. Franciulli Netto, Primeira Seção, Data da Decisão: 09.06.2004; Data de Publicação: 11.10.2004); AgRg no REsp n. 263.653/SC (STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp n. 263.653/SC, Rel. Eliana Calmon, Segunda Turma, Data da Decisão: 28.05.2002, Data de Publicação: 11.11.2002); e EREsp n. 152.044/SP (STJ, Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp n. 152.044/SP, Rel. Eliana Calmon, Primeira Seção, Data da Decisão: 07.04.2000, Data de Publicação: 12.06.2000).

⁵² Vide Acórdãos citados em notas de rodapé n. 41 e 42, demonstrando a divergência de entendimento.

nhecendo a legitimidade ativa da fonte pagadora brasileira, com fundamento em dois preceitos: (i) a inaplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional e (ii) a incidência do IRRF de forma isolada e definitiva da tributação.

Tal entendimento é escorreito, haja vista que o contrário ensejaria enriquecimento sem causa da Fazenda Pública e afronta ao art. 165 do CTN, eis que a pessoa física ou jurídica, não possuindo qualquer representação formal no Brasil, que recebe os valores no exterior, jamais teria legitimidade para requerer a restituição de valores pagos indevidamente ao Fisco brasileiro.

Como já adiantado, são muitas as particularidades dos casos concretos de remessa de valores ao exterior que podem ser avaliadas e, eventualmente, impactar as conclusões aqui retratadas sobre o tema (*e.g. tax credit*)⁵³. Todavia, o presente artigo não tem a pretensão de esgotar ou de abordar todas essas possíveis particularidades. Pretende-se, na verdade, abarcar as situações em que a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não possui qualquer vínculo formal com o Brasil, o que impossibilitaria a restituição do tributo, pela regra do art. 20, inciso I, da Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021.

Conclusão

O presente artigo, dentre as inúmeras controvérsias a respeito do direito à restituição e indébito no contexto do art. 166 do CTN, dá ênfase àquela relativa ao IRRF pelas remessas feitas ao exterior.

Como conclusão parcial, apontou-se que não poderia ser passível de controvérsia o *direito material* à restituição de tributos pagos indevidamente, o qual não deve ser amesquinhado com fundamento (explícito ou implícito) no art. 166 do Código Tributário Nacional, em linha com o entendimento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, exarado no julgamento dos Embargos de Divergência n. 1.318.163/PR. Assim, a legitimidade ativa *processual* para o pedido de restituição não deve redundar numa ingerência do Direito Tributário na esfera negocial, a qual permite que os particulares resolvam entre si os haveres relacionados às suas transações, ainda mais em nível internacional, em que a territorialidade apresenta limites jurídicos e técnicos à atuação da administração tributária.

Dito isso, foi possível constatar que o beneficiário dos rendimentos localizado no exterior – afora das hipóteses previstas no art. 20, I, da IN RFB n. 2055/2021 –, em verdade, nada pode requerer à Administração Tributária brasileira em termos

⁵³ Como é o caso da possibilidade de o IRRF gerar crédito a ser compensado no exterior (*tax credit*), consoante previsão do art. 23-B da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. De toda forma, partindo-se da premissa de que no Brasil temos o exemplo de condição para o aproveitamento do *tax credit* da pessoa física que o imposto pago no exterior não seja passível de restituição ao beneficiário no exterior (§ 3º do art. 4º da Lei n. 14.754/2023); e que os outros países têm condições de adotar soluções equivalentes, acredita-se que, a princípio, essa particularidade não impacta as conclusões do presente artigo.

de repetição de indébito. Com efeito, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não apura imposto de renda devido ao Brasil, tampouco realiza, diretamente, o pagamento dos débitos tributários supostamente devidos ao Fisco brasileiro em seu país de origem.

Desse modo, a relação jurídico-material tributária, ora analisada, desde o momento da ocorrência do fato gerador, estabelece-se entre a União e a fonte pagadora brasileira. E, por conseguinte, o eventual afastamento da legitimidade da fonte pagadora para pleitear a restituição de indébitos atrelados à própria remessa de valores ao exterior ensejaria enriquecimento sem causa da Fazenda Pública Nacional.

Apesar de o tema ser controverso no Carf, há decisões recentes sobre a legitimidade em pedidos de restituição para o caso do IRRF sobre as remessas ao exterior, que afastaram a aplicação do art. 166 do CTN e reconheceram, em atenção à incidência isolada e definitiva, a legitimidade ativa da fonte pagadora para tanto. Já no âmbito do Poder Judiciário, a despeito da existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a legitimidade da fonte pagadora do IRRF para pleitear a restituição do indébito, os precedentes que analisaram efetivamente a controvérsia específica da legitimidade para o caso do IRRF sobre as remessas ao exterior não apreciaram satisfatoriamente as peculiaridades vistas no presente estudo sobre o tema. Espera-se que, oportunamente, a matéria venha ser melhor enfrentada pelos Tribunais Judiciais e que essa contribuição acadêmica possa gerar ainda mais estudos sobre as diversas particularidades que orbitam o tema posto em discussão.

Bibliografia

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. Praticabilidade tributária e o ICMS-ST: a crítica técnica de Teori Zavascki. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem do Ministro Teori Zavascki*. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. v. 1.
- DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

- JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. Prefácio Elizabeth Nazar Carrazza. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- LAURENTIIS, Thais De. *Restituição de tributo inconstitucional*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra. *Repetição do indébito*. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 8. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1983.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, out./dez. 1997.
- PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil, v. II. Teoria Geral das Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- PRIA, Rodrigo Dalla. *Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário*. Doutorado em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.
- PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2015.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Imposto sobre a renda*. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.
- ROCHA, Sérgio André. Análise estrutural do IRRF de não residentes: fato gerador, sujeição passiva, base de cálculo e alíquota. *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 20, n. 155. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2022.
- SANTOS, Washington dos. *Dicionário jurídico brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil – teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. 56. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. v. I.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- VERGUEIRO, Camila Campos. Código de Processo Civil de 2015, as ações anti-exacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. v. III.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.