



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.920926/2017-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.965 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de julho de 2023  
**Recorrente** CLARO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 09/09/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. SUFICIÊNCIA. SUFICIÊNCIA. REANÁLISE DO CRÉDITO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade e no recurso voluntário devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Sendo apresentada documentação hábil que indica indébito do contribuinte, torna-se necessária nova análise do direito creditório, mediante prolação de despacho decisório complementar pela unidade fiscal de origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte, nos termos do voto da relatora, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

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

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (Acórdão n.º 107-008.309 - 12ª Turma da DRJ07), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem apresentar os detalhes dos fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de dcomp n.º 17477.42216.260215.1.3.04-7198, na qual o contribuinte pleiteia crédito no valor de R\$ 854.709,86, relativo a pagamento indevido do período de apuração de 09/09/2010, código de receita: 0473 (IRRF - Rendimentos do Trabalho e de Qualquer Natureza, como os Provenientes de Pensão, Aposentadoria, Prêmios em Concursos e Comissões - Residentes no Exterior), valor total do DARF: R\$ 1.874.686,78, recolhido em 09/09/2010. Segundo o Despacho Decisório, N.º de Rastreamento 122331625 (fl. 105) o direito creditório não foi reconhecido nos seguintes termos:

(...)

O contribuinte foi cientificado por via postal em 12/05/2017 (fl 107) e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 13/32) em 13/06/2017, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 10, alegando em síntese que:

- Houve erro de preenchimento da DCTF.
- A Manifestante apurou e pagou IRRF, considerando-se a alíquota de 25%, sobre pagamento realizado a beneficiário não residente em contrapartida à prestação de serviço de roaming internacional.
- Detectado o equívoco cometido, a Manifestante reapurou o débito de IRRF sobre tal remessa, considerando-se a alíquota de 15%, o que se justifica em razão da natureza de serviço técnico ostentada pelos serviços de roaming contratados pela Manifestante, tendo em vista o disposto no art 2º do Ato Declaratório Interpretativo n.º 25/2004.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no citado Acórdão n. 107-008.309 - 12ª Turma da DRJ07, o qual entendeu como não comprovado o indébito alegado pelo contribuinte. A DRJ entendeu por bem manter o despacho decisório que não homologou a compensação, haja vista que, apesar de a Recorrente ter juntado aos autos os contratos de prestação de serviço, contratos de câmbio e as faturas emitidas pelas empresas estrangeiras (invoices), (i) os contratos e as faturas estariam redigidos em inglês e, portanto, para terem efeitos legais no Brasil, deveriam ser objeto de tradução juramentada para o português, além do registro no Registro de Títulos e Documentos; e (ii) que a Recorrente não teria trazido aos autos livros fiscais e contábeis que comprovassem o valor total das remessas para o exterior no dia 09/09/2010 expressas no contrato de câmbio juntado.

Irresignada com a decisão, a Contribuinte recorre a este Conselho reprisando sua defesa em sede de manifestação de inconformidade quanto à natureza do indébito. Traz aos autos ainda (i) tradução juramentada da documentação já acostada quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, bem como (ii) planilha com evidências do registro contábil da operação, tudo no sentido de suprir o lapso probatório sinalizado pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

A contribuinte tomou ciência da decisão da DRJ em 22/06/2021, conforme Termo de Ciência de Abertura de Mensagem de fls 124. O recurso voluntário apresentado contra essa decisão é de 22/07/2021 (cf. Termo de Solicitação de Juntada de fls. 125). Dessa forma, o recurso ao CARF é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a lide resume-se à comprovação da existência e suficiência do crédito objeto da compensação, decorrente de pagamento indevido/indébito (recolhimento de IRRF calculado à alíquota de 25% sobre remessa realizada a beneficiário não residente, quando, na verdade, o referido tributo deveria ter sido apurado e recolhido considerando-se a alíquota de 15%).

Segundo narra a Recorrente, ao apresentar sua DCTF, declarou equivocadamente o valor devido a título de IRRF, efetuando o recolhimento de IRRF de R\$ 1.874.686,78 a alíquota de 25% referente à remessa para o exterior no valor de R\$ 5.607.441,36, na data da remessa dia 09/09/2010.

Pois bem. A Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), em seu art. 165, assegura o direito à restituição de tributos por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior que o devido e estabelece os casos que configuram tal recolhimento ou pagamento, como a Recorrente afirma possuir, nos seguintes termos:

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

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

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória

Por sua vez, o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (...)

Com o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação passou a ser tratada especificamente em seu artigo 74, tendo a citada Lei disciplinado a compensação de débitos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB).

Ainda, o §1º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (incluído pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02)<sup>1</sup> determina que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (PER/DCOMP), como pretende a Recorrente *in casu*.

<sup>1</sup> A referida legislação recebeu ainda algumas alterações promovidas pelas Leis nºs 10.833/2003 e 11.051/2004. Atualmente, os procedimentos respectivos encontram-se regidos pela IN RFB nº 1.300/2012 e alterações posteriores

Quanto à DCTF, este Conselho possui pacífica jurisprudência, tanto nas turmas ordinárias (e.g. Acórdãos 3801-004.289, 3801-004.079, 3803-003.964) como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 9303-005.519), no sentido de que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do crédito quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original. Atualmente inclusive o tema é objeto da Súmula 164: “a retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.”

Tal entendimento funda-se na letra do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º **A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde**, e antes de notificado o lançamento.

Portanto, a DCTF retificadora apresentada após a ciência do Despacho Decisório não é suficiente para a demonstração do crédito pleiteado em PER/DCOMP, sendo imprescindível que a Contribuinte faça prova do erro em que se fundou a retificação. ***No presente caso, saliente, não consta nos autos a DCTF e, ao que tudo indica, não houve qualquer retificação.***

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que caberia à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

No caso em análise, no sentido de embasar suas alegações, em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente apresentou extensa documentação composta por: **a)** suas planilhas de cálculo do IRRF, em que constam a apuração do referido imposto e a composição da remessa realizada ao exterior; **b)** o DARF do recolhimento de IRRF a alíquota de 25% sobre a base de cálculo reajustada (remessa com *gross up*); **c)** os contratos de prestação de serviços de telecomunicações firmados entre a Recorrente e as operadoras com sede no exterior que lhe prestam os serviços de roaming internacional que deram causa à remessa em análise.

Ademais, a Contribuinte, atenta à sinalização do julgamento *a quo* no sentido da insuficiência de prova para comprovar o crédito em discussão, apresentou conjuntamente com seu recurso voluntário: *(i)* tradução juramentada da documentação já acostada quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, bem como *(ii)* planilha com evidências do registro contábil da operação.

Como se sabe, é amplamente aceita por este Conselho a apresentação de provas em sede recursal no contexto da comprovação de créditos que, na origem, foram indeferidos por despacho eletrônico, como ocorre no presente caso. Isto porque é somente com a decisão proferida pela DRJ que o particular passa a ter pleno conhecimento das razões do indeferimento, podendo apresentar as provas pertinentes em seu favor. Ou seja, trata-se de situação em que o direito ao contraditório e ampla defesa fica postergado, tornando-se imperioso o aceite de apresentação de provas quando da apresentação de recurso voluntário. Tudo isso no contexto do princípio da verdade material e do formalismo moderado, os quais prevalecem no contencioso administrativo, além da estar no sentido da prescrição contida no art. 29 da Lei n. 9.784/99: “as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.”

Isso posto, conforme dito acima, uma vez colacionados aos autos elementos probatórios convergentes no sentido da certeza e liquidez do indébito tributário, o direito creditório vindicado deve ser reanalisado pela Receita Federal à luz desses documentos, conforme entendimento que vem sendo adotado por este Colegiado (e.g. Acórdão 1201-004.856).

### **Dispositivo**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à Receita Federal para reanálise do direito creditório pleiteado à luz dos documentos comprobatórios colacionados aos autos; prolatar Despacho Decisório complementar; sem óbice de a DRF intimar o contribuinte a apresentar provas complementares; após, retome-se o rito processual.

*(documento assinado digitalmente)*

Thais De Laurentiis Galkowicz

Fl. 6 do Acórdão n.º 1201-005.965 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.920926/2017-65