



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.904558/2012-65
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3003-000.388 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente ITAU UNIBANCO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A simples retificação de DCTF, para alterar valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação contábil-fiscal suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-000.388 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 16327.904558/2012-65

Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, através da qual o sujeito passivo pleiteia a compensação de débito próprio com créditos decorrentes de alegado pagamento indevido ou a maior a título de IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF, período de apuração 20/07/2010, recolhido em 23/07/2010.

Após verificação fiscal, foi emitido despacho decisório (fl. 12)¹ que não homologou a compensação declarada, uma vez que o crédito indicado na compensação havia sido integralmente utilizado para quitar débito do sujeito passivo.

O sujeito passivo apresentou, então, manifestação de inconformidade, na qual alegou, em síntese, que:

Cumprе salientar que o crédito ora guerreado decorre de valor recolhido indevidamente no montante de R\$ 7.613,00 (valor original), que compôs o DARF de R\$ 16.049.021,03 (Doc. 04), utilizado para pagamento do IOF (1150), período de apuração de 20/07/2010.

Registre-se que a DCTF pertinente contempla o crédito controvertido (Doc. 05). Pontualmente, o crédito em questão decorre de um equívoco cometido pelo Manifestante.

A saber, o cliente Rafael Ananias & Cia Ltda, CNPJ 38.923.454/0001-07 (Doc. 06) mantinha, à época dos fatos, contrato do produto Giropré com o Manifestante, no valor de R\$ 1.000.000,00 (Operação n.º 120492921 — Doc. 07).

Posteriormente à contratação inicial, o cliente em questão solicitou, no dia 16/07/2010, uma prorrogação do produto Giropré (Doc. 08).

Todavia, o Manifestante, por um equívoco, acabou registrando em seus sistemas uma nova contratação do produto Giropré (Operação n.º 564225274 - Doc. 09) quando, na realidade, deveria apenas efetuar o aditamento do contrato já existente.

E, em razão de tal equívoco, o Manifestante acabou recolhendo e retendo o IOF sobre a contratação/operação inexistente (Doc. 09), no valor de R\$ 7.813,00 (R\$ 7.613,00 + R\$ 200,00 de tarifa bancária — Doc. 10).

Com efeito, ao constatar o equívoco, o Manifestante, se cercando de todas as medidas administrativas e legais cabíveis (Doc. 11), estornou (devolveu) o IOF retido ao cliente, conforme comprova a documentação anexada aos autos e o extrato da conta da empresa Rafael Ananias & Cia Ltda (Doc. 12).

Outrossim, face a clareza da situação, o cliente encaminhou ao Manifestante Carta de Anuência, em observância ao artigo 166 do CTN (Doc. 13).

Com efeito, resta plenamente demonstrado que o Manifestante assumiu o encargo financeiro, condição para fazer jus à restituição do valor recolhido indevidamente a título de IOF, nos termos do já citado artigo 166 do CTN.

Apreciando a manifestação, a 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu decisão, negando provimento à impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Data do fato gerador: 23/07/2010

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e apresenta novos documentos. Aduz, ainda, que:

5. *No caso em tela, o crédito não confirmado pela d. Autoridade Julgadora tem como origem o estorno do IOF do cliente Rafael Ananias & CIA Ltda.*
6. *O Recorrente, na qualidade de substituto tributário, efetuou a retenção e o respectivo recolhimento IOF sobre diversas operações praticadas pelos seus clientes, as quais não configuram fato gerador do referido tributo.*
7. *No entanto, ainda que o Recorrente tenha demonstrado o pagamento indevido a maior do IOF relativo ao período de julho/2010, o indeferimento pela DRJ foi pautado na suposta ausência de juntada da composição do DARF objeto do crédito aqui debatido.*
8. *Assim, o Recorrente junta aos autos a amostragem do relatório analítico da composição do DARF de R\$ 16.049.021,03, por intermédio do qual é possível identificar os valores recolhidos indevidamente, no montante originário de R\$ 7.613,00 (doc. 03 — linha 14.495).*
9. *Nesta ocasião, o Recorrente acosta a estes autos, também, o razão contábil com a baixa da compensação realizada e a baixa dos valores recolhidos por meio do DARF que originou o crédito aqui discutido, devidamente escriturado nas contas 4801.352.000 — "TR/IOF S/Operação Crédito" e 1914.351.000 — "TR/IOF a Compensar" (doc. 04 e 05).*
10. *Assim, tal como demonstrado por meio da documentação anexada na Manifestação de Inconformidade² (doc. 04 a 10 da Manifestação de Inconformidade), as retenções efetuadas na conta do cliente acima identificado ocorreram de forma indevida, haja vista o equívoco do Recorrente no cadastro do contrato de empréstimo firmado com o cliente em seus sistemas como uma nova contratação, quando na verdade apenas deveria ter registrado um aditamento deste instrumento particular.*
11. *Por este motivo, o Recorrente acabou recolhendo e retendo o IOF sobre a contratação/operação inexistente (doc. 09 da Manifestação de Inconformidade), no valor de R\$ 7.813,00 (R\$ 7.613,00 + R\$ 200,00 de tarifa bancária — doc. 10 da Manifestação de Inconformidade)*
(...)

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento desta Turma.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu o PER/DCOMP descrito no relatório acima, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IOF, período de apuração 20/07/2010, a ser compensado com débito próprio.

Em verificação fiscal do PER/DCOMP, apurou-se que o crédito indicado já havia sido integralmente utilizado na quitação de outro débito do sujeito passivo. Foi, então, emitido Despacho Decisório cuja decisão não homologou a compensação declarada.

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou, como relatado acima, manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em síntese, que houve equívoco na retenção e recolhimento do IOF atinente a contrato de empréstimo firmado com seu cliente Rafael Ananias & Cia Ltda.: teria havido equívoco no "cadastro do contrato de empréstimo firmado com o cliente em seus sistemas como uma nova contratação, quando na verdade apenas deveria ter registrado um aditamento deste instrumento particular".

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, nos termos do voto condutor, transcrito, em parte, a seguir (grifei partes):

(...)O ato combatido aponta como causa da não homologação o fato de que, embora localizado o pagamento apontado na DCOMP como origem do crédito, o valor correspondente fora utilizado para a extinção anterior de outros débitos, não existindo, portanto, crédito em favor da interessada suficiente para suportar nova extinção.

De fato, tal constatação decorre diretamente do exame de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF apresentada originalmente pelo próprio contribuinte e na qual o pagamento apontado na DCOMP é utilizado integralmente para a quitação do débito ali também declarado.

(...)No caso, o contribuinte apurou um valor de IOF a pagar, manifestou sua existência em DCTF e indicou um recolhimento que extinguiu a obrigação declarada. Essa é a situação original, a mesma que serviu de base para a emissão do despacho decisório que não homologou a compensação, precisamente pela inexistência de saldo disponível.

De acordo com a lógica da compensação esboçada acima, o próximo e necessário passo é a verificação de erro na apuração, sua correção, apuração do indébito e sua compensação.(...)

São exatamente as razões apresentadas na Manifestação de Inconformidade que serão agora objeto de exame, sempre mantendo como oriente a relação processual do ônus da prova.

Examinados os documentos referentes à existência do contrato e da sua renovação, operação esta que teria provocado o recolhimento indevido, deles somente se extrai que o cliente da interessada possuía dois contratos de empréstimo, não sobressaindo que a nova contratação teria sido erroneamente considerada no lugar de uma renovação.

A possibilidade do erro somente se apresenta a partir das correspondências internas da contribuinte e da Carta de Anuência em que o cliente declara que teria recebido crédito em sua conta corrente por IOF cobrado indevidamente. No mesmo sentido, foi juntado extrato que demonstraria a operação e a devolução.

De todos esses documentos somente se pode concluir que existiram duas operações de crédito, mas nada há que demonstre ter sido a segunda indevida, ou seja, que sobre ela não deveria incidir o imposto correspondente. Diante desse fato, os extratos e declarações perdem força probatória, já que não suprem a lacuna referente à demonstração de que o segundo empréstimo teria a natureza de renovação do primeiro. É dizer, não se chega à conclusão de que o tributo eventualmente devolvido ao cliente decorreria de cobrança indevida, de mera liberalidade ou de operação comercial visando excluir a tributação.

Por fim, ainda que se admita os argumentos da defesa, o conjunto probatório peca por não demonstrar que o tributo eventualmente recolhido indevidamente comporia efetivamente o valor constante no Documento de Arrecadação colocado como fonte do direito creditório.

Importa salientar, ainda nesse sentido, que a DCTF retificadora pretendeu demonstrar um crédito de R\$ 12.475,54, enquanto que a Manifestação de Inconformidade alega que o recolhimento indevido teria o montante de R\$ 7.613,00, o que torna a demonstração do crédito ainda mais incerta, ainda mais em um DARF de R\$ 16.049.021,03.

Assim, a composição do valor recolhido no DARF nº 49015490427 é essencial para que se lhe possa atribuir a condição de portador de valor eventualmente recolhido indevidamente. Tal composição, no entanto, não consta dos autos.

Note-se que a contribuinte, tendo procurado demonstrar as eventuais devoluções aos clientes, não comprovou que tenha regularmente efetuado o recolhimento dos valores que alega terem sido indevidamente cobrados daqueles mesmos clientes.

Nesse contexto, conclui-se que a contribuinte não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe é atribuído pelo Processo Administrativo Fiscal, cujo início é a própria prova de que os valores requeridos foram efetivamente recolhidos. Depois, vencida a primeira barreira, passar-se-ia ao exame das razões pelas quais seriam eventualmente indevidos. Mas, como visto, a contribuinte não supera nem mesmo o primeiro critério.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que o aresto recorrido negou provimento à manifestação de inconformidade, tendo concluído, em síntese, que a manifestante não comprovou o direito creditório alegado.

Compulsando a declaração de compensação transmitida (fls. 54 a 58), observa-se que o sujeito passivo indicou **débito de IOF, período de apuração 2º. decêndio de novembro de 2010**, a ser compensado com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior realizado por meio do documento de arrecadação (DARF) com as seguintes características:

Darf IOF

01.Período de Apuração: 20/07/2010	
CNPJ: 60.701.190/0001-04	
Código da Receita: 1150	
Nº de Referência:	
Data de Vencimento: 23/07/2010	
Valor do Principal	16.049.021,03
Valor da Multa	0,00
Valor dos Juros	0,00
Valor Total do DARF	16.049.021,03
Data de Arrecadação: 23/07/2010	

Como bem pontuou o aresto recorrido, o contribuinte havia apurado débito de IOF a pagar em sua DCTF original, período de apuração 20/07/2010, tendo o recolhimento atinente ao DARF de R\$ 16.049.021,03 sido integralmente utilizado na quitação do débito confessado. Nova apuração foi, então, realizada, tendo sido transmitida DCTF retificadora (fls. 21 a 23), após a transmissão do PER/DCOMP, informando utilização parcial do referido DARF, decorrendo daí o crédito pleiteado.

A recorrente sustenta que seu direito creditório advém de retenção indevida a título de IOF, em operação de crédito com seu cliente Rafael Ananias & Cia Ltda., tendo havido o estorno do IOF retido: ao invés de renovação do empréstimo firmado com seu cliente, teria sido considerado, por equívoco, nova contratação, resultando a retenção e recolhimento indevidos de IOF.

Para comprovar suas alegações, observa-se que a recorrente trouxe, junto à manifestação de inconformidade, cópia de extratos, fichas e documentos internos (fls. 28 a 38), a fim de demonstrar as operações com seu cliente Rafael Ananias & Cia Ltda., carta de anuência do cliente (fl.39), cópia do DARF de R\$ 16.049.021,03 (fl. 20). Já em sede recursal, a recorrente trouxe elementos adicionais: demonstrativo de composição do DARF de R\$ 16.049.021,03 (fls. 98 a 100) e registros contábeis da conta TR/IOF S/OPR. CREDITO, a fim de comprovar o pagamento do DARF de R\$ 16.049.021,03.

Analisando os documentos juntados até a presente data, observa-se que não há elementos para afirmar que além da suposta renovação de empréstimo não tenha havido um novo empréstimo ou que sobre a referida operação não deva incidir o IOF. Como assinalou, de forma precisa, a decisão recorrida, dos elementos juntados, depreende-se que duas operações de crédito ocorreram, mas não há como concluir que a segunda operação tenha sido indevida, de maneira tal que não deveria incidir sobre ela o IOF: "*não se chega à conclusão de que o tributo eventualmente devolvido ao cliente decorreria de cobrança indevida, de mera liberalidade ou de operação comercial visando excluir a tributação*".

De fato, os extratos e declarações não demonstram que a segunda operação seja indevida.

Compulsando o documento à fl. 28 (operação n.º 120492921), observa-se que a primeira operação ocorreu em 14/12/2009, no valor de R\$ 1.000.000,00, com vencimento em 13/10/2010. Analisando o documento à fl. 29, com o título "Repactuação da Taxa de Juros/Prorrogação", há direta referência à operação n.º 120492921, coincidindo a data e valor daquela operação.

Não obstante, analisando o documento à fl. 30 (operação n.º 564225274), verifica-se que a operação ali descrita ocorre em 12/07/2010, no valor R\$ 1.000.000,00, sem qualquer referência à operação ocorrida em 14/12/2009. Sublinhe-se, ainda, que não há como vincular o documento à fl. 30 ao extrato que mostra a retenção de IOF à fl. 31, uma vez que as datas das operações são distintas: a operação de crédito se dá em 12/07/2010, enquanto que a retenção, em 13/07/2010. Lembre-se, ainda, que não foi juntado extrato de estorno ao cliente.

Observa-se, ademais, que a recorrente não juntou provas de que o débito de IOF, atinente ao período 20/07/2010, é menor do que aquele **originalmente declarado** - valor que foi assumido no despacho decisório -, de maneira que o alegado recolhimento indevido tenha servido não apenas para cobrir tributo corretamente apurado, mas, ainda, débitos indevidos do referido período.

Ressalte-se que, em casos em que o reconhecimento do direito creditório pleiteado **decorre da redução de débito originalmente declarado** - como é o caso dos autos -, cabe ao contribuinte a demonstração, por escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem, não apenas do suposto recolhimento indevido, mas, sobretudo, do **valor correto do débito que foi objeto de retificação**: comprovados os recolhimentos e a apuração do débito a menor, evidenciar-se-ia o direito creditório.

Nessa linha de entendimento, verifica-se que não foi apresentada escrituração contábil e fiscal para comprovar qual parcela da apuração do débito originalmente constituído é indevida ou para demonstrar se a suposta operação de crédito indevida integrou (ou não) a apuração do IOF do 2º decêndio/Julho/2010.

Ainda que os valores estornados viessem a integrar o valor do DARF de R\$ 16.049.021,03, como parece indicar a relação apresentada pela recorrente (fls. 98 a 100), isso não significa que o valor recolhido de IOF atinente à operação de crédito alegadamente indevida não tenha sido alocado para quitar débito corretamente apurado de IOF do período de 20/07/2010: daí a necessidade de comprovação do valor apurado de IOF no referido período, uma vez que, segundo o despacho decisório, o crédito indicado no PER/DCOMP foi utilizado para a extinção de débito regularmente constituído.

Importa sublinhar, a propósito, que a escrituração contábil apresentada pela recorrente, com os lançamentos do suposto pagamento indevido e a baixa da compensação declarada, não serve para demonstrar que o alegado pagamento indevido tenha efetivamente servido para quitar tributo indevido, uma vez **que tal escrituração não demonstra qual o valor de IOF para o 2º. decêndio de julho de 2010**. Não havendo provas para infirmar o débito originalmente declarado, levado em consideração no despacho decisório, não há como reconhecer o direito creditório pleiteado.

Lembre-se que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela como pressuposto fundamental para a concreção da compensação.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

*Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)(...)
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)
b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)*

Ainda assim, analisei as provas juntadas após a manifestação de inconformidade, tendo concluído, como visto acima, que não foram apresentados documentos suficientes para comprovar o direito creditório alegado.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães