



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



**Processo n°** 16327.904559/2012-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3003-000.390 – 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: 2009

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 3003-000.390 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 16327.904559/2012-18

## 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 20/10/2009, recolhido em 23/10/2009.

Após verificação fiscal, foi emitido despacho decisório (fl. 12)<sup>1</sup> 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:

*Inicialmente, importa salientar que o crédito de IOF ora pleiteado é decorrente de recolhimento indevido desse tributo, ocorrido em 23/10/2009, conforme DARF no valor de R\$ 13.378.795,19 (doc. 04), sobre situações em que o seu fato gerador não se configurou.*

*Com relação ao cliente Centro Barbacenense de Assistência Médica e Social (CNPJ n.º 19.557.487/0001-36), houve cobrança indevida de IOF pelo Manifestante, em 13/10/2009, no valor de R\$ 21.261,63.*

*Considerando o equívoco cometido pelo Manifestante, os valores retidos indevidamente foram devolvidos ao cliente, tal como se verifica no extrato bancário, que demonstra a retenção equivocada e o respectivo estorno, bem como pela carta de anuência fornecida pelo cliente, confirmando a devolução dos valores (doc. 05).*

*Com relação ao cliente Sociedade Hebraico Brasileira Renascença (CNPJ n.º 61.166.369/0001-63), houve cobrança indevida de IOF pelo Manifestante, em 15/10/2009, no valor de R\$ 6.390,53, razão pela qual os valores foram devolvidos ao cliente, conforme comprovado pela carta de anuência fornecida pelo cliente (doc. 06).*

*Por fim, com relação ao cliente Coop. Agrícola Juaz BA Resp Ltda (CNPJ n.º 00.092.978/0001), houve cobrança indevida de IOF pelo Manifestante, em 15/10/2009, no valor de R\$ 8.180,41, razão pela qual os valores foram devolvidos ao cliente, conforme comprovado pela carta de anuência fornecida pelo cliente (doc. 07).*

*Portanto, resta demonstrado que houve recolhimento indevido de IOF e que ônus financeiro foi suportado pelo Manifestante, o que lhe autoriza a pleitear a compensação do crédito tributário em tela, de acordo com o que dispõe o artigo 166, do CTN.*

*Frise-se, ainda, que o crédito ora pleiteado foi aberto na DCTF de outubro/2009 (doc. 08).*

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.*

<sup>1</sup> 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 dos seguintes clientes:

- Centro Barbacenense de Assistência Médica e Social;
- Sociedade Hebraico Brasileira Renascença;
- Cooperativa Agrícola Juaz BA Resp. 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, como no caso do cliente "Cooperativa Agrícola" que efetuou a contratação do produto "Giropré", em 15.10.2009 no valor de R\$ 500.000,00 com taxa indevida, conforme carta de anuência anexada aos autos (doc. 07 da Manifestação de Inconformidade).

7. No entanto, ainda que o Recorrente tenha demonstrado o pagamento indevido a maior do IOF relativo ao período de outubro/2009, 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\$ 13.378.795,19, por intermédio do qual é possível identificar os valores recolhidos indevidamente, no montante originário de R\$ 33.932,57 (doc. 03):

RESUMO ABERTURA DO DARF		
TOTAL DARF (R\$)	Conta tributada/Cliente	Linha que consta contribuinte
13.378.795,19	1007/12510-5 - Cooperativa Agrícola Juaz BA Resp. Ltda	319.410
(doc. 04 - Manifestação de Inconformidade)	0061/55900-1 - Sociedade Hebraico Brasileira Renascença	309.778
	1645/05479-0 - Centro Barbacenense de Assistência Médica e Social	2.354

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 Inconformidade<sup>3</sup> (doc. 05 a 07 da Manifestação de Inconformidade), as retenções efetuadas nas contas dos clientes acima identificados ocorreram de forma indevida e, por tal razão, os valores foram devolvidos aos clientes, autorizando o Recorrente a pleitear a compensação do crédito tributário aqui debatido, conforme dispõe o art. 166 do Código Tributário Nacional.

11. Deste modo, apoiado na legislação aplicável ao caso e por meio da documentação anexa, e daquela já anexada na Manifestação de Inconformidade, resta evidente que o Recorrente procedeu à retenção indevida do IOF sobre operações realizadas por seus clientes.

12. Diante deste cenário, o acórdão proferido pela DRJ/RPO deve ser reformado em sua integralidade, com a consequente homologação da compensação pleiteada.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-000.390 - 3ª Sejl/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.904559/2012-18

## 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 20/10/2009, 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 suas operações com alguns de seus clientes, daí, o alegado pagamento indevido ou a maior.

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):

(...)

*É nesse contexto que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), serve como instrumento de declaração dos débitos apurados a partir da atividade econômica dos contribuintes, além de indicação das formas de extinção de tais débitos. No mesmo sentido, o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) representa a quitação das obrigações por meio de pagamento.*

*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 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 necessário passo é a verificação de erro na apuração, sua correção, apuração do indébito e sua compensação.*

*Segundo alega a interessada, o erro teria decorrido de problema operacionais seus. Constatado e corrigido o erro, uma nova apuração teria sido levada a cabo resultando em valor menor do que recolhido, nascendo daí seu crédito.(...)*

*No caso, a interessada inverteu a lógica da compensação, uma vez que a compensação foi declarada antes que se manifestasse o crédito, ou seja, a DCTF é posterior à DCOMP. Realizada a compensação antes que exista o crédito que lhe dê suporte, resulta comprometida sua consistência. (...)*

*Já de pronto, não há qualquer justificativa a respeito da razão pela qual as operações realizadas com os três clientes citados não deveriam sofrer a incidência do tributo.*

*Nenhuma razão de fato ou de direito. Simplesmente, a alegação de que assim deveria ser e, daí, manifestado estaria o recolhimento indevido.*

*Ora, nessas condições, acatar as razões da interessada seria admitir que seu simples entendimento ou vontade fossem suficientes para gerar créditos passíveis de oposição à Fazenda Pública. Mas não o são. Todo arcabouço legal e jurisprudencial exige que existam fundamentos fáticos e legais para que se constate a correção do pleito da interessada.*

*Mesmo a comprovação do estorno da cobrança somente foi juntado extrato de um dos clientes. Em relação aos demais, contenta-se a interessada a apresentar os documentos denominados “carta de anuência”, o que limita ainda mais a possibilidade de que a pretensão ao crédito venha a ser corroborada pela Administração Tributária.*

*Da forma como posta a questão nos autos, os documentos originados nos clientes são incapazes de fornecer a necessária base probatória exigida no caso.*

*Desacompanhadas de outros elementos que a elas mesmas dessem substância, não revelam efetivamente a razão pela qual foram emitidos.*

*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.*

*A composição do valor recolhido no DARF nº 41500256524 é essencial para que se lhe possa atribuir a condição de portador de valor eventualmente recolhido indevidamente. Tal composição não consta dos autos, de modo que do total recolhido de R\$ 13.378.795,19 não é possível constatar que consta o valor de R\$ 33.932,57, tido por indevido de acordo com a Manifestação de Inconformidade.*

*Importa notar que, tendo procurado demonstrar as eventuais devoluções aos clientes, a contribuinte 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.*

*Nesse contexto, não há como reconhecer direito creditório ao qual faltem a liquidez e a certeza.*

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. 53 a 57), 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:	20/10/2009	
CNPJ:	60.701.190/0001-04	
Código da Receita:	1150	
Nº de Referência:		
Data de Vencimento:	23/10/2009	
Valor do Principal		13.378.795,19
Valor da Multa		0,00
Valor dos Juros		0,00
Valor Total do DARF		13.378.795,19
Data de Arrecadação:	23/10/2009	

Como bem pontuou o aresto recorrido, o contribuinte havia apurado débito de IOF a pagar em sua DCTF original, período de apuração 20/10/2009, tendo o recolhimento atinente ao DARF de R\$ 13.378.795,19 sido integralmente utilizado na quitação do débito confessado. Nova apuração foi, então, realizada, tendo sido transmitida DCTF retificadora (fls. 36 a 38), resultando em utilização parcial do referido DARF, surgindo daí o crédito pleiteado.

A recorrente sustenta que seu direito creditório decorre de retenção indevida a título de IOF, em operações com seus clientes Centro Barbacense de Assistência Médica e Social, Sociedade Hebraico Brasileira Renascença e Cooperativa Agrícola Juazeiro da Bahia Resp. Ltda., nas quais teria havido o estorno do IOF retido.

Para comprovar suas alegações, observa-se que a recorrente trouxe, junto à manifestação de inconformidade, cópia de extrato bancário do Centro Barbacense de Assistência Médica e Social, indicando o estorno da retenção de IOF (fls. 28/29), declarações de estorno dos clientes Centro Barbacense de Assistência Médica e Social e Sociedade Hebraico Brasileira Renascença (fls. 30 e 32), informação interna sobre o estorno da Cooperativa Agrícola Juazeiro da Bahia Resp. Ltda. (fl. 34), cópia do DARF de R\$ 13.378.795,19 (fl. 27). Já em sede recursal, a recorrente trouxe elementos adicionais: demonstrativo de composição do DARF de R\$ 13.378.795,19 (fls. 97 a 101) e registros contábeis das contas TR/IOF S/OPR. CREDITO e IOF a Compensar (fl. 102 a 105), com os lançamentos atinentes ao suposto pagamento indevido e sua baixa (compensação).

Analisando os documentos juntados, observa-se que a recorrente não logrou demonstrar a natureza e a efetividade dos estornos alegados. Como acertadamente assinalou a decisão recorrida, não há elementos, mesmo em sede recursal, aptos a provar a natureza das operações com os três clientes citados e a não incidência do IOF sobre as mesmas. Até mesmo os supostos estornos não foram devidamente demonstrados, tendo sido juntado extrato bancário de apenas um dos clientes e cartas de anuência que são insuficientes para sustentar a alegação da recorrente, uma vez que desacompanhadas de outros elementos que viessem suportá-las.

Observa-se, ainda, que a recorrente não juntou provas de que o débito de IOF, atinente ao período 20/10/2009, é menor do que aquele originalmente declarado - valor assumido no despacho decisório -, de maneira que o alegado recolhimento indevido tenha servido não apenas para cobrir débitos realmente devidos, 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 objeto de retificação: comprovados os recolhimentos e a apuração do débito a menor, estaria evidenciado o direito creditório.

Nessa linha de entendimento, verifica-se que não foi apresentada escrituração contábil e fiscal para evidenciar qual parcela da apuração do débito originalmente constituído é indevida ou para demonstrar se a alegada operação de crédito integrou (ou não) a apuração do IOF do 2º decêndio/Outubro/2009

Ainda que os valores estornados viessem a integrar o valor do DARF de R\$ 13.378.795,19, como parece indicar a relação apresentada pela recorrente (fls. 97 a 101), isso não significa que o valor recolhido de IOF atinente às operações de crédito alegadamente estornadas não tenha sido alocado para quitar débito corretamente apurado de IOF do período de 20/10/2009: 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 tributário 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 outubro de 2009. 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