



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

Processo n° 16327.001634/2003-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.160 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2015
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente BANCO CREDIT LYONNAIS BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:

DCOMP - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA

Impõe-se reconhecer a homologação tácita da Dcomp de nº 25741.30886.250703.1.3.02-6735 (entrega em 25/7/03), nos termos do art. 74, § 2º c/c o § 5º, da Lei 9.430/96.

CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS - EFEITOS DE “MARCAÇÃO A MERCADO” - COMPROVAÇÃO - ÔNUS DA PROVA

Os pretensos créditos de PIS e de Cofins que emergem dos reajustes de “marcação a mercado” reclamam detalhada documentação demonstrativa dos créditos pretendidos. Estando em jogo pretensão da recorrente, dela é o *onus probandi*. A ela cabe não simplesmente “apresentar” provas, mas demonstrar seu direito mediante a articulação coordenada, estruturada das provas de molde a tornar plenamente compreensível a demonstração. Não foi carreada aos autos essa documentação detalhada comprobatória de sua pretensão. Juntada de meras planilhas insuficientes para a referida comprovação.

CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS - RETIFICAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL

À luz da exegese posta pelo STF no julgamento do RE nº 566.621/RS, em procedimento de repercussão geral, não há como se aplicar o prazo de 5 + 5 anos, pois a data da tentativa de entrega das Dcomps retificadoras foi 14 de outubro de 2008: posterior ao decurso da *vacatio legis* de 120 dias da Lei Complementar 118/05, *i.e.*, posterior a 8 de junho de 2005.

RETIFICAÇÃO DE DCOMP APÓS DESPACHO DECISÓRIO - DESISTÊNCIA DE DCOMP APÓS INTIMAÇÃO

As instruções normativas SRF e RFB vedam a retificação de Dcomps caso a esse tempo haja despacho decisório, e a desistência de Dcomps mesmo antes

do despacho decisório, se houver intimação para apresentação de documentos comprobatórios relativos à compensação. Diante de certos erros cometidos pelo contribuinte, tais restrições devem ser interpretadas e aplicadas *cum grano salis*: dependendo dos contornos do caso concreto, aquelas vedações impõem ser afastadas, para se dar interpretação conforme a lei, para que elas não desbordem os limites legais. No cenário posto conforme a segunda parte da ementa, não se reconhece, no caso, a possibilidade de afastar as restrições infralegais para retificação ou apresentação de novas Dcomps.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a homologação tácita da Dcomp nº 25741.30886.250703.1.3.02-6735, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DA DECISÃO DA DRF

Trata-se de declarações de compensação apresentadas pela recorrente em 9/5/2003, no montante de R\$ 4.613.877,91, tendo como crédito saldo negativo de IRPJ do ano-base de 2002.

Afirmou-se que a DIPJ/03 ratificadora, reduzindo o valor do saldo negativo de IRPJ para R\$ 1.150.304,62, foi entregue em momento posterior ao protocolo das Dcomps, e que os valores de estimativa foram compensados com saldos negativos anteriores.

Decidiu pelo reconhecimento do direito creditório da recorrente no valor de R\$ 1.150.304,62, com a homologação integral da compensação declarada nas fls. 1 e 2, e pela homologação parcial da compensação efetuada na Dcomp 25741.30886.250703.1.3.02-6735 devido à insuficiência de crédito, e, por fim, pela não homologação, por inexistência de crédito, das seguintes Dcomps:

- 37653.52602.151003.1.3.02-4606;
- 36925.01598.221003.1.3.02-0354;
- 15114.44955.291003.1.3.02-3094;
- 09435.12522.301003.1.3.02-7468.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Inconformada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade de fls. 34 e 35 (e-processo), em que aduz, em síntese, o que segue.

Registrou que, devido à legislação de MTM implementada em 2002, foram realizados os cálculos de IRPJ, CSL, PIS e Cofins em consonância com a consulta formulada por essa instituição a Secretaria da Receita Federal, sobre os efeitos tributários do mercado de futuros.

Consignou que as declarações de compensação foram efetuadas devido ao fato de que, quando ocorreu o pagamento das contribuições e a entrega da DIPJ/2003 havia saldo de IRPJ e CSL a compensar.

Apontou que, em decorrência da divulgação da Instrução Normativa pela SRF, a qual respondia a consulta retromencionada, o entendimento da recorrente foi no sentido de refazer os cálculos e entregar a DIPJ/2003 retificadora com aumento dos tributos devidos, fazendo com que as Dcomps entregues fossem alteradas para informar os pagamentos indevidos em razão da mudança dos cálculos.

Estabeleceu que, como o crédito original foi diminuído, as declarações de compensação e os pagamentos efetuados por Darf's em 8/1/2004 e 30/1/2004 tiveram que ser cancelados.

Atestou que, diante das diversas modificações supramencionadas, algumas Dcomps não foram alteradas, fazendo com que a carta de cobrança 231 e 232 e o Comunicado Deinf/SPO/DIORT 443/2008 fossem gerados.

Acentuou que a recorrente juntou ao presente processo planilhas que demonstram os valores que deixaram de constar como origem de crédito passível de compensação na época dos fatos, e que comprovam o efetivo pagamento das obrigações.

Registrou que 19 planilhas anexadas demonstram pagamentos a maior ou indevidos durante o ano de 2002 e 2003.

Entendeu que, de acordo com a legislação, a declaração de compensação retificadora não poderia ser enviada após a sua análise.

Esclareceu que, com o intuito de conferir maior clareza às planilhas apresentadas, o direito creditório que foi reconhecido na decisão da DRF foi desconsiderado.

Por fim, requereu o reconhecimento da quitação dos débitos quitados por meio dos pedidos de compensação apresentados inicialmente.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 6/2/2009, acordaram os membros da 8ª Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo I, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação, conforme o entendimento que se segue.

Afirmou que não deve prosperar a pretensão da recorrente de obter do Fisco a homologação das compensações de pagamento indevido ou a maior de CSL, PIS e Cofins, pois não foram entregues as Dcomps competentes.

Estabeleceu que os documentos juntados em 8/12/2008, às fls. 260/263, 265/268, 270/274, 277/280, 282/286, 289/293, 296/300, 303/307, 310/314, 317/321, 324/328, 331/338, 341/345, 348/352, 355/359, 362/366, 369/373, 376/380, 383/387 e 390/394, são apenas novos preenchimentos de Dcomps, sendo documentos que não correspondem a compensações declaradas pela recorrente antes da prolação e ciência do Despacho Decisório.

Apontou que o presente processo trata apenas da compensação declarada nas Dcomps, em que o crédito informado pela recorrente era o seu Saldo Negativo de IRPJ – AC/2002.

Nesse sentido, entendeu que os créditos de pagamento indevido ou a maior de CSL, PIS e Cofins não foram analisados pela RFB, pois, tendo em vista que a matéria não foi objeto do despacho decisório impugnado, se o mérito desses fossem analisados haveria a supressão de instância.

Consignou que, como a recorrente foi anteriormente cientificada do despacho decisório, a retificação da Dcomp não pode ser realizada, pois, nos termos do artigo 57 da IN

SRF 600/2003 e do artigo 77 da IN RFB 900/2008, a retificação da Dcomp só pode ser realizada se ela ainda estiver pendente de decisão.

Acentuou que deve ser confirmado o saldo negativo de IRPJ, pois a recorrente não contraditou a apuração presente no despacho decisório no tocante ao referido saldo.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 458 a 467 (e-processo), reiterando o alegado em sede de manifestação de inconformidade e o que a seguir se sintetiza.

Primeiramente, entendeu que o CARF possui competência para julgar o presente feito e que, caso haja entendimento diverso, o presente recurso deve ser remetido para a Segunda Câmara, em consonância com o princípio da fungibilidade.

Entendeu que a recorrente realizou consulta à Receita Federal devido ao fato de os normativos em vigência para o ano 2002 serem confusos com relação aos critérios de tributação dos ajustes ao valor de mercado dos ativos e instrumentos financeiros derivativos.

Apontou que, enquanto a recorrente aguardava a resposta à consulta retromencionada, houve a entrega da declaração de rendimentos – pessoa jurídica do exercício de 2003, ano base de 2002, das DCTFs e das declarações de compensação, e que esses documentos foram elaborados da forma que a recorrente entendeu ser mais coerente.

Acentuou que a declaração de IRPJ entregue trouxe um crédito fiscal de R\$ 4.314.758,63, os quais foram aproveitados para a compensação de vários pagamentos e contribuições, sendo entregues Dcomps.

Registrou que, antes de a recorrente receber a resposta à sua consulta, a Receita Federal, devido às dúvidas existentes no mercado, expediu a IN 334/2003, a qual indica o tratamento que deve ser dado aos ajustes de valor de mercado.

Nesse sentido, esclareceu que a recorrente, ao analisar a IN supracitada, entendeu que ela deveria retificar as suas declarações de rendimentos, recalculando o IRPJ, a CSL, o PIS e a Cofins de acordo com os novos critérios.

Atestou que, com a retificação das declarações, além de o saldo de IRPJ ser alterado para R\$ 1.150.304,62 e o de CSL para R\$ 221.917,46, houve diversas alterações, de acordo com o trecho do recurso voluntário, de fls. 459 e 460 (e-processo), infratranscrito:

“[...] o PIS e a Cofins foram recalculados, apresentando novos créditos fiscais, como seguem:

Imposto	Mês	Valor na DIPJ Original	Valor na DIPJ Retificadora	Crédito Fiscal
PIS	10/2002	4.523,03	0,00	4.523,03
PIS	11/2002	32.828,04	0,00	32.828,04
Cofins	10/2002	20.875,53	0,00	20.875,53
Cofins	11/2002	151.514,03	0,00	151.514,03

(Vide as DIPJ anexadas)

Alguns efeitos também ocorreram em 2003, em relação ao PIS e a Cofins já pagas com base em critério diverso dos instituídos pela Instrução Normativa 334 e que geraram outros créditos tributários, conforme seguem:

Imposto	Mês	Crédito tributário
PIS	01/2003	7.373,82
Cofins	01/2003	34.033,01
PIS	02/2003	43.745,22
Cofins	02/2003	201.901,00
PIS	03/2003	3.833,33
Cofins	03/2003	17.692,27
PIS	04/2003	29.510,92
Cofins	04/2003	136.204,23
PIS	05/2003	20.428,77
Cofins	05/2003	94.286,61
PIS	06/2003	1.022,03
Cofins	06/2003	4.717,05

De posse dessas informações, o BANCO apurou o novo saldo credor consolidado e procedeu ao cancelamento de todas as declarações de compensação que excederam o novo crédito tributário apurado após o recálculo de todos os impostos, formalizando-se com a entrega das retificações. Todas as declarações de compensação canceladas foram objeto de recolhimento do imposto pelo BANCO, com os devidos acréscimos legais.

As declarações de compensação até o limite dos créditos tributários consolidados, apurados após as retificações das declarações (DIPJ e DCTFs) foram mantidas.”

Consignou que a recorrente, ao receber a primeira carta de cobrança, em outubro de 2008, identificou que ela não tinha retificado as declarações de compensação para informar a origem correta do crédito tributário.

Nesse sentido, afirmou que foi necessária a elaboração de novas declarações de compensação com base no crédito tributário correto, mas que não foi possível a entrega dessas, pois o sistema da Receita Federal não aceita a entrega de declarações com créditos provenientes de eventos ocorridos a mais de 5 anos, mesmo que não tenha ocorrido a decadência ou prescrição para a utilização dos créditos.

Aduziu que as novas declarações de compensação supramencionadas demonstram os seguintes aspectos relevantes, de acordo com trecho do recurso voluntário, de fl. 461 (e-processo), infratranscrito:

“a) o BANCO possuía créditos fiscais efetivos na época da transmissão da declaração de compensação;

b) a compensação limitou-se ao total dos créditos tributários, já considerados os efeitos das retificações das declarações de rendimentos, sendo o excedente devidamente recolhido, acrescido dos acréscimos legais;

c) o saldo credor, que foi objeto de novo PERDOMP, entregue com a Manifestação de Inconformidade, não foi utilizado em outras compensações efetuadas pelo BANCO;

d) o BANCO possui o direito de compensar os créditos fiscais enquanto não houver decadência ou prescrição e não pode ser impedido de exercer seu direito em razão de limitações impostas por sistema da Receita Federal;

e) o BANCO comprovou em todo o processo administrativo que os saldos credores são suficientes para compensação dos débitos cobrados, não podendo ser compelido a recolher novamente os impostos;

f) o BANCO sempre atuou de boa fé.”

Entendeu que, devido à decadência, o presente processo administrativo não deve prosperar. Isso porque, como o prazo decadência para revisão da declaração de compensação é de 5 anos da entrega da PER/Dcomp, o prazo para a fiscalização se manifestar acerca do crédito tributário se expirou em 9/5/2008 para a PER/Dcomp que originou toda a alteração dos saldos credores originais.

Apontou que a recorrente foi notificada da decisão somente em 15/9/2008 e que a entrega da declaração de compensação ocorreu em 9/5/2003 e da PER/Dcomp 25741.30886.250703.1.3.02-6735 em 25/7/2003.

Acentuou que como foi mantido o saldo credor, a recorrente possui respaldo para todas as PER/Dcomp entregues referentes a carta de cobrança. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Afirmou que a declaração de compensação apresentada pela recorrente junto a sua manifestação de inconformidade deve ser recebida e processada pela fiscalização. Isso porque, além de o direito da recorrente de pleitear a compensação não estar prescrito, com a apresentação das declarações de compensação, a recorrente apenas requer o reconhecimento do seu direito de realizar a compensação dos débitos objeto da cobrança com os créditos apurados e demonstrados nesses documentos.

Acentuou que a jurisprudência dos Tribunais Superiores indica que o prazo prescricional para pleitear créditos tributários é de 5 anos do fato gerador, acrescidos da data em que houve a homologação tácita. Quanto a isso, colacionou jurisprudências.

Nesse sentido, atestou que os conceitos de decadência e prescrição que estão de acordo com as decisões dos Tribunais Superiores devem ser observados no julgamento dos processos administrativos. Com relação a isso, transcreveu doutrina e jurisprudência.

Estabeleceu que deve ser considerada a existência do crédito tributário e não apenas o erro no preenchimento do PER/Dcomp, pois a recorrente possui o direito de compensar o seu crédito tributário, independentemente de ter ocorrido algum erro no preenchimento da declaração de compensação.

Registrou que, tendo em vista que a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1976 julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da MP 699-41/98, convertida na Lei 10.522/2002 que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto 70.235/72, o arrolamento ou depósito não é mais condição para o seguimento do recurso voluntário. Isso porque a ata dessa decisão foi publicada em 10/4/2004 e ela produz eficácia contra todos e efeito vinculante para a Administração.

Processo nº 16327.001634/2003-98
Acórdão n.º **1103-001.160**

S1-C1T3
Fl. 612

Por fim, requereu o acolhimento do presente recurso, o cancelamento do débito fiscal reclamado, o acolhimento das retificações das PER/Dcomp apresentadas, ou então, o processamento de novas declarações de compensação, abrindo-se, desse modo, novo prazo para a entrega de tais documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 455 e 456, numeração do e-processo). Dele, pois, conheço.

O art. 38 da Medida Provisória 66/02, convertida no art. 35 da Lei 10.637/02, disciplinou o tratamento fiscal (IRPJ, CSL, PIS e Cofins) dos efeitos da chamada “marcação a mercado” de títulos, valores mobiliários e derivativos, introduzida ao direito contábil das instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Bacen pelas Circulares Bacen 3.068/02 e 3.082/02, e estendida a entidades supervisionadas pela Susep.

Como sugere o nome, a “marcação a mercado” (*mark to market* ou MTM) é a avaliação a valor de mercado e foi imposta, às entidades acima descritas, para títulos, valores mobiliários e derivativos (inclusive *hedges* de risco de mercado, na terminologia da Circular Bacen 3.082/02 – que são *hedges* de valor justo - e *hedges* de fluxo de caixa). Conforme os ativos sejam classificados em “para negociação”, ou em “disponíveis para venda”, a contrapartida da avaliação a mercado dos ativos é registrada, respectivamente, em conta de resultado (afetando o lucro ou prejuízo), ou diretamente no patrimônio líquido (para ser “reclassificado” para conta de resultado na realização do ativo). A contrapartida da avaliação a mercado de derivativos, em regra, é registrada em conta de resultado (a parte efetiva de *hedge* de fluxo de caixa tem contrapartida direta no patrimônio líquido).

Em síntese, o comando legal mantém a neutralidade tributária dos efeitos da “marcação a mercado” (*mark to market* ou MTM), para que os aumentos ou diminuições dos ativos ou dos passivos decorrentes da “marcação a mercado” (cujas contrapartidas contábeis são registradas em contas de resultado ou em contas de patrimônio líquido, como se disse acima) só gerem efeito fiscal na liquidação, cessão, encerramento de posições, enfim, na realização desses ativos ou passivos.

A recorrente tinha dúvidas quanto ao que representaria, para fins tributários, a parcela de “marcação a mercado”, nas hipóteses de contratos futuros, que possuem ajustes diários.

Sucede que, tecnicamente, seria discutível se todo o ajuste diário (mecanismo que permite uma antecipação de ganhos ou perdas) seria resultado do regime de competência, ou se o ajuste diário conteria uma parcela representativa de “marcação a mercado”.

Daí a recorrente ter formulado a consulta à Receita Federal. Porém, antes da resposta à consulta sobreveio a Instrução Normativa SRF 334/03, que regulamentou o art. 35 da Lei 10.637/02, deixando claro que, na perspectiva da Receita Federal, o ajuste diário nos contratos futuros não contém nenhuma parcela de “marcação a mercado” (MTM) – art. 3º, III, da Instrução Normativa SRF 334/03.

Ou seja, todos os ajustes diários continuariam com o tratamento vigente até então: a soma algébrica dos ajustes diários (sem liquidação ou cessão do contrato ou

encerramento de posição) deve ser reconhecida mensalmente para fins tributários de IRPJ, CSL, PIS e Cofins de instituições financeiras e demais entidades sujeitas ao *mark to market* (MTM).

Pode-se dizer que as regras contábeis da “marcação a mercado” (MTM) foram uma antecipação para certas instituições do que atualmente se chama de ajuste a valor justo (AVJ) a que estão sujeitos os instrumentos financeiros das pessoas jurídicas em geral, com a convergência do direito contábil doméstico às normas internacionais de contabilidade, conforme os arts. 177, *caput* e §§ 3º, 5º e 6º e 183, I, da Lei de S.A., com a redação das Lei 11.638/07 e 11.941/09 (e, nomeadamente, com o Pronunciamento Técnico CPC 38, que se correlaciona com a IAS 39).

Por conta da superveniência da Instrução Normativa SRF 334/03 que explicitou o entendimento da Receita Federal, espandando dúvidas quanto ao que representa “marcação a mercado” nas operações com derivativos (como *swap*, contratos a termo e contratos futuros), a recorrente retificou sua DIPJ/03.

Assim, a recorrente, que havia apurado e informado em sua DIPJ/03 saldo negativo de IRPJ, objeto das Dcomps em dissídio, de R\$ 4.314.758,63, reduziu esse saldo negativo para R\$ 1.150.304,62, em face da regulamentação dada pela citada IN SRF 334/03.

Por conta dessa regulamentação e do entendimento da Receita Federal sobre o que representa “marcação a mercado” (MTM) em operações com derivativos, a recorrente alega que, sobre se reduzir o saldo negativo de IRPJ, houve a apuração de créditos de PIS e de Cofins nos anos-calendário de 2002 e de 2003.

Nota-se que a declaração de compensação “mãe”, *na qual se utiliza parte do saldo negativo de IRPJ de 2002*, para compensação de débitos, é a Dcomp de fls. 1 e 2 - em papel. É a Dcomp original, em que se indica o total de direito creditório de saldo negativo de IRPJ de R\$ 4.613.877,91, para compensação de débito de R\$ 251.164,42. Essa Dcomp tem carimbo de protocolo de 9/5/03.

Com a retificação da DIPJ/03, pelos motivos expostos, reduzindo a recorrente o saldo negativo de IRPJ de 2002 de R\$ 4.613.877,91 para R\$ 1.150.304,62, a Diort da Deinf/São Paulo reconheceu esse montante de direito creditório da recorrente, com homologação da Dcomp “mãe”.

Também, procedeu-se à *homologação parcial da Dcomp 25741.30886.250703.1.3.02-6735 (até o limite daquele saldo negativo de IRPJ de 2002)* – é a primeira das Dcomps “filhas”.

Consectário foi a não homologação das demais Dcomps “filhas” (que usam o mesmo saldo negativo de IRPJ) 37653.52602.151003.1.3.02-4606, 36925.01598.221003.1.3.02-0354, 15114.44955.291003.1.3.02-3094 e 09435.12522.301003.1.3.02-7468 – todas elas, inclusive a homologada parcialmente, estão no *processo administrativo nº 16327.902580/2006-22* (processo apenso a este feito).

Informa a recorrente que, em face da retificação por ela procedida, reduzindo seu saldo negativo de IRPJ de 2002, a recorrente cancelou as Dcomps que utilizaram valor excedente ao novo saldo negativo de IRPJ de 2002, e promoveu o pagamento dos débitos indicados nas Dcomps canceladas com os acréscimos legais.

Observa a recorrente que, por engano, constatou que nem todas as Dcomps acima referidas haviam sido canceladas, o que se constatou com a não homologação de várias Dcomps (as indicadas no despacho decisório, conforme acima), e que só então (com as consequentes cartas-cobrança) tentou encaminhar novas Dcomps, sem sucesso.

Como se vê das fls. 64 a 68 e 546 a 550, a Dcomp de nº 25741.30886.250703.1.3.02-6735 (que teve sua homologação parcial – a primeira das Dcomps “filhas”), no qual se compensam débitos de PIS e de Cofins de setembro de 2002, foi entregue em 25/7/03.

Não há identificação da data de ciência do despacho decisório pela recorrente. Há somente a data do comunicado da Diort, de 8/9/08, do despacho decisório (fl. 28). A recorrente alega que fora cientificada desse despacho em 15/9/08, mas o documento anexado ao recurso só vai até o comunicado da Diort de 8/9/08 (fl. 432). Por sua vez, as manifestações de inconformidade foram protocoladas em 15/10/08 e em 14/10/08 (fls. 30 e 32).

Com base nesses dados, pode-se concluir que a ciência do despacho decisório se dera entre 14 e 15/09/08, porquanto não foram considerados intempestivos os inconformismos apreciados pelo órgão julgador de origem.

Diante disso, impõe-se reconhecer a homologação tácita da Dcomp de nº 25741.30886.250703.1.3.02-6735 (entrega em 25/7/03), nos termos do art. 74, § 2º (que comete a errônea redacional de falar em extinção do crédito tributário sob condição resolutiva de ulterior homologação: a condição resolutiva da extinção é a ulterior não homologação) c/c o § 5º, da Lei 9.430/96.

Com relação às demais Dcomps emitidas por erro (crédito postulado de PIS e de Cofins), e não canceladas, observo o seguinte.

As instruções normativas SRF e RFB vedam a retificação de Dcomps caso a esse tempo haja despacho decisório; e interditam a desistência de Dcomps mesmo antes do despacho decisório, se houver intimação para apresentação de documentos comprobatórios relativos à compensação. À época em que a recorrente pretendia retificar as Dcomps ou as cancelar para entregar novas Dcomps, vigia a Instrução Normativa SRF 600/08:

Art. 57. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 58 e 59.

Art. 58. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inoportunidade da hipótese prevista no art. 59.

Art. 59. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver

por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Art. 62. A desistência do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento ou da **compensação** poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF do Pedido de Cancelamento gerado a partir do Programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário (papel), mediante a apresentação de requerimento à SRF, o qual somente será deferido caso o Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento ou a compensação **se encontre pendente de decisão administrativa** à data da apresentação do Pedido de Cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O pedido de cancelamento da Declaração de Compensação será **indeferido quando formalizado após intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação.**

Não é diverso o que prevê atualmente a Instrução Normativa RFB 1.300/13 (arts. 87 a 90 e 93).

De per se, não vejo ilegalidade em tais preceitos das instruções normativas. Porém, entendo que tais restrições infralegais devem ser ponderadas e interpretadas em seus devidos termos, considerando-se as circunstâncias fáticas *sub judice*.

Diante de certos erros cometidos pelo contribuinte, aquelas restrições devem ser interpretadas e aplicadas *cum grano salis*. Quero dizer, *dependendo dos contornos do caso concreto*, aquelas *limitações* impõem ser *afastadas*, para se dar *interpretação conforme a lei*, para que as vedações *não desbordem* os limites legais, *in concreto*. Foi o que se deu no Acórdão nº 1103-00612, da sessão de 17/1/12, sob minha relatoria, e do qual transcrevo excertos do voto em que enfrentei essa questão:

Bem se sabe que não se julga em tese. Importa, por conseguinte, verificar se no caso sob exame a limitação da IN se mostra legal, ou, ainda, se tal limitação é aplicável ao caso sub judice, em interpretação conforme a lei.

Como se vê do despacho decisório e reiterado pelo acórdão de origem, o crédito apurado e declarado para o período de 2003 foi integralmente reconhecido pela DRF/Belo Horizonte. O valor do saldo negativo de IRPJ em 31/12/03 foi de R\$ 376.382,47, e tal valor havia sido integralmente utilizado para compensações – foram apreciadas as DCOMP's com uso desse saldo negativo apresentadas até 15/07/04.

A DCOMP retificadora alegada no presente recurso fora entregue em 18/10/06, mesma data da ciência da decisão da Turma da DRJ. Nela consta como crédito original o saldo negativo no valor de R\$ 376.382,47 (fl. 427) – tal como já havia sido reconhecido integralmente pela DRF/Belo Horizonte. Nesta

DCOMP retificadora figura somente o débito em dissídio de R\$ 261.182,48, de COFINS, vencível em 15/01/04 (fls. 427, 429 e 430).

Por que razão a recorrente apresentara DCOMP retificadora ao invés de entregar nova DCOMP incluindo o débito em questão, já que o crédito, tal como informado na retificadora, já havia sido integralmente reconhecido pela DRF/Belo Horizonte?

Provavelmente, porque uma nova DCOMP com a inclusão do débito em dissídio seria considerada não declarada.

[...]

Ora, como a recorrente poderia reparar o erro material mediante apresentação de nova DCOMP incluindo o débito em dissídio, se este débito foi objeto de compensação não homologada (ao ter sido objetivado à compensação com saldo negativo de IRPJ de 2002, ao invés de sê-lo com o saldo negativo de IRPJ de 2003)?

De outra parte, veja-se que o valor do direito creditório utilizado para a compensação do débito em discussão é o valor já reconhecido pela própria DRF/Belo Horizonte: o valor de R\$ 376.382,47 de saldo negativo de IRPJ de 2003.

Ou seja, não cabe falar em decadência em relação a esse direito creditório.

E, por outro lado, a retificação de DCOMP para inclusão de novo débito é igualmente vedada, ao teor do art. 59 da IN SRF 600/05.

Como então a recorrente pode proceder à compensação do débito com crédito inclusive já reconhecido pelo próprio órgão de origem?

Ao teor do art. 57 da IN SRF 600/05 não é possível! [...]

Noutras palavras, a IN SRF 600/05 (e assim também a atual IN RFB 900/08), no caso concreto, interdita a compensação, que constitui direito material acolhido pela lei ordinária – art. 74 da Lei 9.430/96.

[...]

Como não parece ser essa a interpretação prevalecente ao art. 26, § 3º, I, da IN SRF 600/05 (atual art. 34, § 3º, I, da IN RFB 900/08), meu entendimento é o de que, in casu, a vedação dos art. 57 e 59, da IN SRF 600/05 desborda os limites legais.

O contrário é a supressão por norma infralegal de direito conferido pela norma legal, o que é inadmissível.

Dito de outra forma, a interpretação dos arts. 57 e 59, da IN SRF 600/05 conforme a lei impõe a admissão, no caso em exame, da retificação da DCOMP relativa ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2003.

No caso vertente, os demais créditos (PIS e Cofins) que emergiram com a aplicação das normas regulamentares da Instrução Normativa SRF 334/03, e que reduziram o saldo negativo de IRPJ de 2002 informado na DIPJ/03 original, demandam documentação detalhada, para comprovação dos pretensos pagamentos a maior decorrente de reajustes de “marcação a mercado” (MTM).

E a recorrente intenta e intentou o adimplemento dos débitos declarados nas Dcomps não homologadas com os referidos créditos de PIS e de Cofins.

Por compreensível que seja o erro cometido pela recorrente, ao não retificar a tempo as Dcomps em dissídio, e em que pese a boa-fé por ela demonstrada ao retificar *sponte sua* a DIPJ/03 reduzindo o saldo negativo de IRPJ, há dois fatos a serem colocados.

Primeiro fato.

Como disse acima, os pretensos créditos de PIS e de Cofins que emergem dos reajustes de “marcação a mercado” – e que levaram à diminuição do saldo negativo de IRPJ – reclamam detalhada documentação demonstrativa dos créditos pretendidos. E, estando em jogo pretensão da recorrente, dela é o *onus probandi*.

Pois bem. A recorrente, no inconformismo, não carrou aos autos essa documentação detalhada comprobatória de sua pretensão. Juntou aos autos meras planilhas absolutamente insuficientes para a referida comprovação. Isso, acompanhadas de Dcomps não transmitidas: uma delas chega inclusive a ser de retificação da Dcomp de nº 25741.30886.250703.1.3.02-6735, que havia sido parcialmente homologada e teve reconhecida neste voto a homologação tácita, e ainda para uso de todo o saldo negativo de IRPJ de 2002; outras informam créditos de supostos pagamentos a maior de IRPJ no ano-calendário de 2002 (fls. 259 a 396).

Nesse momento caberia a ela ter feito a comprovação com demonstração documental detalhada, para que eventual diligência fosse feita somente para esclarecer ou complementar a prova apresentada e demonstrada.

Repito: como o *onus probandi* é do titular da pretensão – a recorrente – a ela cabe não simplesmente “apresentar” provas, mas demonstrar seu direito mediante a articulação coordenada, estruturada das provas de molde a tornar plenamente compreensível a demonstração (com o perdão da redundância, pois a demonstração implica compreensibilidade do que se pretende comprovar).

Nada disso fez a recorrente. Sob esse cenário, não há como se reconhecer no caso concreto a possibilidade de afastar as restrições infralegais para retificação de Dcomps ou apresentação de novas Dcomps.

Segundo fato.

Refere-se ao prazo decadencial (ou prescricional como quer o Judiciário) dos créditos pretendidos.

Alega a recorrente o prazo de 5 + 5 anos para tanto.

Sobre isso, cabem as seguintes considerações.

Inicialmente, registre-se que o STJ assentou a seguinte inteligência, por sua Corte Especial, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Infringência no Recurso Especial (AI nos EREsp) nº 644.736/PE, de 6/6/07¹. O art. 3º da Lei Complementar 118/05 só pode ter eficácia prospectiva, porquanto não se trata de norma interpretativa, de modo que seu comando só é aplicável “sobre situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência”: após 120 dias da publicação da Lei Complementar 118/05, isto é, a partir de 9/6/05. Nesses moldes, a segunda parte do art. 4º da Lei Complementar 118/05 não passa pelo teste de validade.

Ou seja, conforme a interpretação assentada pelo STJ, por sua Corte Especial, no julgamento por unanimidade da AI nos EREsp nº 644.736/PE: a) sobre pagamentos indevidos antes de 9/6/05, permanece o entendimento de que o prazo “prescricional” para repetição de indébito tributário é de cinco anos mais cinco anos, contados da data do fato gerador, limitado, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da nova lei; b) sobre pagamentos indevidos a partir de 9/6/05, o referido prazo “prescricional” é de cinco anos contados da data do pagamento indevido. E a inconstitucionalidade foi declarada pelo órgão especial do STJ, em conformidade com o art. 97 da CF², e em consonância com a Súmula Vinculante nº 10 do Supremo Tribunal Federal³.

Posteriormente, a 1ª Seção do STJ julgou, em sede de procedimento de *recurso especial repetitivo*, nos termos do art. 543-C do CPC, o REsp nº 1.002.932-SP, em 25 de novembro de 2009.

No julgamento desse REsp afetado em procedimento de recurso repetitivo, havia sido consagrado derradeiramente a interpretação dada no julgamento da AI nos EREsp nº 644.736/PE: a) sobre os pagamentos indevidos antes de 9/6/05, o prazo “prescricional” para repetição de indébito tributário é de cinco mais cinco, limitado ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da nova lei; b) sobre *pagamento indevidos a partir de 9/6/05*, o prazo “prescricional” é de cinco anos contados da data do pagamento indevido.

Entretanto, posteriormente, sobreveio decisório do STF sobre a matéria. A decisão da Corte Suprema se deu sob *repercussão geral*, nos termos do art. 543-B do CPC.

Cuida-se do julgamento do RE nº 566.621/RS, apreciado pelo Pleno do STF, tendo como Relatora a Ministra Ellen Gracie. O referido feito *transitou em julgado* em 17/11/11, conforme acesso ao *site* do STF.

Também, no acórdão do REsp nº 1.269.570/MG, sob procedimento repetitivo, o voto do Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, expressamente reconhece o trânsito em julgado do acórdão supra do STF.

¹ E isso porque o STF, em recurso extraordinário em face do “decisum” prolatado nos autos dos EREsp 644.736/PE, reconheceu a ofensa ao art. 97 da CF (princípio da reserva de plenário), com a consequente inconstitucionalidade daquele acórdão. Daí a 1ª Seção do STJ impor o processamento, perante a Corte Especial do STJ, de incidente de inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar 118/05.

² Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

³ Súmula nº 10. Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.

No julgamento do *recurso afetado sob repercussão geral*, e que se deu por maioria, o STF conferiu entendimento *diverso* ao deduzido pelo STJ em sede de repetitivo, ao consagrar que o *prazo reduzido é aplicável* em relação às *ações ajuizadas após a vacatio legis* de 120 dias da publicação da Lei Complementar (LC) 118/05, portanto, às ações ajuizadas a partir de 9/6/05. O acórdão é assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO - LEI INTERPRETATIVA - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 - DESCABIMENTO - VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA - NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS - APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido (RE nº 566.621/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 4.08.2011) grifamos

Como se vê, o acórdão do STF, em sede de repercussão geral, *deslocou o pressuposto de fato* do marco inicial para aplicação do prazo de cinco anos conforme o art. 168 do CTN e o art. 3º da LC 118/05, para a *data do ajuizamento de ação*, ao invés de se identificar o pressuposto fático do marco inicial na *data do pagamento indevido* consoante o art. 150, § 1º, do CTN, como havia reconhecido o STJ.

E, conforme o art. 62-A, *caput*, do Regimento Interno do CARF, é imperioso este órgão julgador se curvar ao entendimento chancelado em julgamento do STF e do STJ, em sede de repercussão geral e de repetitivo, nos termos dos arts. 543-B e 543-C, do CPC.

Diante disso, a meu ver, cabe interpretar o acórdão do STF no sentido de se considerar como data do ajuizamento da ação a *data do pedido* administrativo da repetição ou a *data da entrega da declaração de compensação*, para *aplicação da exegese consagrada pelo STF* aos feitos administrativos.

Nesse sentido já tive oportunidade de me manifestar em diversos julgados, como, por ex., no Acórdão nº 1103-000.964, da sessão de 7/11/13.

Ora, à luz da exegese posta pelo STF no julgamento do *RE nº 566.621/RS*, em procedimento de repercussão geral, não há como se aplicar o prazo de 5 + 5 anos, pois a data da entrega (ou tentativa de entrega) das Dcomps foi 14 de outubro de 2008 (data da apresentação de uma das manifestações de inconformidade): posterior ao decurso da *vacatio legis* de 120 dias da Lei Complementar 118/05, *i.e.*, posterior a 8 de junho de 2005.

Esse é o outro fato a derruir a pretensão da recorrente relacionada às demais Dcomps em dissídio, para a retificação ou apresentação de novas Dcomps com cancelamento daquelas.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial do recurso, para reconhecer a homologação tácita da Dcomp de nº 25741.30886.250703.1.3.02-6735.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 3 de fevereiro de 2015

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 16327.001634/2003-98
Acórdão n.º **1103-001.160**

S1-C1T3
Fl. 622

CÓPIA