ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10410.002613/2001-01

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

Processo nº	10410.002613/2001-01
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-004.263 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de maio de 2017
Matéria	COFINS/PIS - COMPENSAÇÃO
Recorrente	EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2001 a 30/11/2002

CRÉDITO DE TERCEIRO. DECISÃO JUDICIAL SEM TRÂNSITO JULGADO. APROVEITAMENTO EM PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Há vedação expressa de aproveitamento de crédito em discussão judicial (art. 170-A do CTN). No caso concreto os créditos adquiridos de terceiros foram reconhecidos por força de provimento judicial concedido em antecipação de tutela, medida revertida posteriormente, solicitado com arrimo no art. 15 da Instrução Normativa SRF n° 21, de 1997, expressamente revogado pelo Instrução Normativa SRF nº 41, de 2000, que antecedeu o protocolo dos pedidos de compensação objeto dos presentes autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2001 a 30/11/2002

CRÉDITO DE TERCEIRO. DECISÃO JUDICIAL SEM TRÂNSITO JULGADO. APROVEITAMENTO EM PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Há vedação expressa de aproveitamento de crédito em discussão judicial (art. 170-A do CTN). No caso concreto os créditos adquiridos de terceiros foram reconhecidos por força de provimento judicial concedido em antecipação de tutela, medida revertida posteriormente, solicitado com arrimo no art. 15 da Instrução Normativa SRF n° 21, de 1997, expressamente revogado pelo Instrução Normativa SRF nº 41, de 2000, que antecedeu o protocolo dos pedidos de compensação objeto dos presentes autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2001 a 30/11/2002

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DE TERCEIRO. CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Não foram convertidos em declaração de compensação os pedidos de compensação com créditos de terceiros, por conseguinte, os correspondentes pedidos de compensação não convertidos em Declaração de Compensação não estão sujeitos à homologação tácita e devem ser deferidos ou indeferidos pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de homologação tácita da compensação e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo e Ricardo Paulo Rosa e as Conselheiras Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza votaram pelas conclusões em relação à preliminar. O Conselheiro José Fernandes do Nascimento fez declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

O assunto devolvido no voluntário se refere utilização de crédito cedido por terceiro e decadência operada por força dos §§ 1º e 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Com o indeferimento do ressarcimento e compensação dos créditos obtidos de terceiros com débito próprio da Recorrente, e, ameaça de cobrança, obteve provimento judicial com o objetivo de suspender a exigência aviada por meio de execução fiscal, sendo o efeito extinto.

Debate a Recorrente que a cobrança deve ser dirigida a cedente do crédito tributário, in casu, CIA. AÇUCAREIRA NORTE DE ALAGOAS, por ter sido transferido à cessionária, Recorrente, por meio do procedimento administrativo – Processo 10410.001403/2001-97, cujo exame ter acontecido perante a Delegacia da Receitas Federal em Maceió ao abrigo da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

Afirma que os débitos declarados foram extinto não por pagamento em dinheiro, mas por compensação com créditos obtidos juntos a Cia Açucareira do Norte de Alagoas, cujos pedidos de compensação (PCCs) foram emitidos entre junho de 2001 e maio de 2002, anterior a alteração do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e da Instrução Normativa SRF nº 21/97, forma de extinção de crédito tributário preconizado pelo artigo 156, II, do CTN.

Transcrevo o relatório da decisão recorrida por expressa com riqueza os detalhes dos autos:

> *"RELATÓRIO. 1. O Processo – em conjunto com o de nº 10410.001078/2002-43, a ele juntado por apensação (fls. 430) – reúne diversos Pedidos de Compensação de Crédito com Débitos de Terceiros, tendo como cessionária a empresa EMBRASIL – EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA LTDA., CNPJ 19.166.917/001-99, com sede em Ribeirão das Neves – MG, na jurisdição da DRF/Sete Lagoas, e como cedente dos supostos créditos a CIA AÇUCAREIRA NORTE DE ALAGOAS, CNPJ 12.268.181/0001-10, sediada em Porto Calvo– AL, e jurisdicionada pela DRF/Maceió.*
>
> *2. O crédito foi utilizado para a compensação de débitos da Cofins, Código 2172, e da Contribuição para o PIS, Código 8109, relativos a diversos meses de 2001 e 2002, e que montam, no global, em não menos que **R$ 5,7 milhões**.*
>
> *3. Os Documentos de Crédito à Compensação – DCC foram emitidos pela DRF/Maceió por força de tutela antecipada concedida na Ação Ordinária nº 2001.80.00.001403-3, 4ª Vara/AL, na qual se discutia, na época da inicial, o direito, nos últimos 10 anos da propositura da ação (22/03/2001), à apropriação de um suposto crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no valor de **R$ 13.644.469,33**.*
>
> *4. Pelo que pude depreender das decisões prolatadas no juízo de 1º instância e do TRF da 5ª Região, buscava a autora o seguinte:*
>
> *1) Fundamentalmente, o direito aos chamados "créditos-fictos" na aquisição de insumos desonerados do imposto (isentos, tributados à alíquota zero, não-tributados ou imunes), seja na etapa agrícola, do cultivo da cana-de-açúcar, seja para utilização no processo industrial, incluída aí a própria cana-de-acúcar (que é "NT"), ainda que adquirida de pessoas físicas e cooperativas;*
>
> *2) Com representatividade bem menor, a retroatividade, para antes de 1999, do art. 11 da Lei nº 9.779/99, regulamentado pela IN/SRF nº 33/99, que concedeu o direito à manutenção e à utilização dos créditos relativos às aquisições de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) tributados à alíquota positiva utilizados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, aí intentando-se também incluir os insumos da etapa agrícola;*

3) Em caráter residual, o creditamento na entrada de itens tributados positivamente mas que não se enquadram na conceituação de produto intermediário da legislação do IPI;

4) Tudo isto considerando a prescrição decenal e fazendo incidir a correção monetária e os juros de mora.

5. Conforme já dito, foi deferida a tutela antecipada requestada pela CIA AÇUCAREIRA, mas em sede de Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda foram obstados seus efeitos, consoante ementa transcrita a seguir (o inteiro teor está às fls. 435 a 444):

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO IPI. INSUMOS, MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, UTILIZADOS EM PRODUTOS FINAIS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO COMPENSAÇÃO.

ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 212 DO STJ.

1. Trata-se Agravo de Instrumento da FAZENDA NACIONAL, em face da Decisão do Exmo. Juiz Federal da 4ª Vara/AL, Dr.

Sebastião José Vasques de Moraes (fls. 39/41), que deferiu, a título de antecipação de tutela, a compensação de créditos de IPI, ressalvada a prescrição decenal, com débitos da mesma exação, em face de indébito verificado, decorrente das aquisições de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sob o regime de isenção, tributados à alíquota zero, imunes ou sujeitos a não incidência.

2. Decisão da Exma. Desembargadora Federal Margarida Cantarelli (fls. 80/81) denegando o efeito suspensivo ao agravo, concluindo que: a) não pode haver o creditamento do IPI se não houve a incidência do tributo em nenhuma das fases da cadeia produtiva; b) a Agravante não logrou êxito em comprovar que esta seja a hipótese dos autos; c) a decisão agravada não teve alcance de conceder creditamento à agravada.

3. A ação principal versa sobre o pedido de creditamento extemporâneo do IPI, respeitado o período prescricional de 10 anos, no valor de R$ 13.644.469,33, e aproveitamento dos referidos créditos, com o lançamento em conta gráfica da Agravada, para compensá-los com as saídas (débitos) tributários do IPI ou outros tributos administrados pela SRF, sem qualquer restrição não prevista na Constituição Federal (fls. 45/64);

O reconhecimento do direito de compensar créditos de IPI pagos na aquisição de insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados em produtos finais isentos, imunes, não-tributados ou tributados à alíquota zero, com o IPI devido na saída de outros produtos ou quaisquer outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pode ser determinado por meio de liminar, nem de antecipação dos efeitos da tutela, a teor da Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça. (Precedentes: STJ:

RESP933973 Processo: 200700586271/AL: 1ªT Data da decisão:

06/11/2007 Rel. Min. José Delgado. Decisão: unânime.

Votantes: Falcão, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda;

TRF5: AGIAG46211 Processo: 200205000286253/PE: 1ªTurma. Data da decisão: 06/02/2003 Rel. Desembargador Federal Castro Meira. Decisão unânime; AC315094 Processo:

200280000007914/AL: 2ª Turma Data da decisão: 13/03/2007 Rel. Desembargador Federal Francisco Cavalcanti. Decisão unânime).

5. Agravo regimental prejudicado. Agravo de Instrumento provido.

(AGTR nº 35.824/AL, Rel. Des. Federal Hélio Silvio Ourem Campos, DJU 14/05/2008)

6. Com fulcro nesta decisão e ponderando que ainda não havia o trânsito em julgado, a DRF/Maceió emitiu Despachos Decisórios "proclamando não-declaradas as compensações" e determinou por conseguinte, que se desse prosseguimento à cobrança dos débitos, ressalvando ainda que não cabia Manifestação de Inconformidade contra o decisum.

7. A DRF/Sete Lagoas, por meio da ARF/Pedro Leopoldo, encaminhou os Despachos Decisórios à EMBRASIL, intimando-a a recolher os débitos indevidamente compensados, ressaltando que o não pagamento implicaria o encaminhamento à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva.

8. Irresignada, a EMBRASIL apresentou, em 05/08/2008, Manifestações de Inconformidade contra os Despachos Decisórios, dirigidas à DRF/Maceió, informando o fato à

DRF/Sete Lagoas, requerendo a suspensão das cobranças enquanto não definitivamente julgados os recursos.

9. O SEORT/DRF/Sete Lagoas comunicou, em ofício, à EMBRASIL, que a cobrança dos débitos iria prosseguir, pois, conforme consignado nos Despachos Decisórios da DRF/Maceió, não cabia Manifestação de Inconformidade nestes casos e os débitos foram inscritos na Dívida Ativa da União.

10. Inconformada, a EMBRASIL impetrou o Mandado de Segurança (nº 2008.38.12.001269-3 – Subseção Judiciária e Vara Única de Sete Lagoas/MG), pleiteando a suspensão da cobrança, obtendo decisão liminar favorável, publicada em 24/10/2008, contra a qual a União interpôs Agravo Retido.

10.1. A sentença concedendo a segurança na parte que interessava à suspensão dos débitos (fls. 408 a 411) foi publicada em 18/05/2009, tendo o Dispositivo o seguinte teor:

Ante o exposto, não conheço da questão referente à decadência, mas CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA VINDICADA e confirmo a liminar deferida nestes autos, apenas para determinar que a autoridade coatora suspenda a cobrança dos valores constantes nas Notificações ARF/PLO/067/2008 e AFR/PLO/068/2008, até que os recursos apresentados à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió/AL (Processos 10410.001078/2002-43 e 10410.002613/2001-01) sejam devidamente julgados.

10.2. Considerando a decisão judicial, os processos (juntados) foram encaminhados a esta DRJ para julgamento

11. Nas Manifestações de Inconformidade, em síntese, centra a reclamante a sua defesa na alegação de que os débitos estariam extintos porque teria se operado a decadência, à vista do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN. Nas suas palavras:

"Os débitos da requerente/cessionária foram extintos por compensação com créditos a ela cedidos pela Cia. Açucareira Norte de Alagoas ao abrigo da legislação da época, ou seja, artigo 74 da Lei n° 9.430, de 1996, e Instrução Normativa SRF n° 21/97. Os pedidos são antecedentes às alterações na legislação de regência posto que datados de junho de 2001 com emissão dos DCCs entre junho de 2001 e maio de 2002, momento em que ocorreu a homologação da transferência dos créditos, não se podendo falar em "não homologação" agora em junho de 2008. Portanto, se no dizer expresso da lei, o pagamento antecipado do tributo, em dinheiro ou mediante compensação extingue o crédito tributário sob "condição resolutória de ulterior homologação" – art. 150, § 1º, do CTN, cujo prazo é de cinco anos para a homologação desse pagamento – artigo 150, § 4º, do CTN, sendo que entre a emissão dos DCCs e o ato de não homologação expresso no despacho decisório de junho de 2008 já transcorreram seis anos e meses, portanto, tendo ocorrido a homologação tácita em face do lapso qüinqüenal, segundo o CTN e a Súmula 108 do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) – hoje, Superior Tribunal de Justiça (STJ). Desse modo, evidente que houve a homologação tácita, decaindo a Fazenda Pública do direito de lançar e exigir o crédito tributário.

Poder-se-á alegar que a emissão dos DCCs se deu por autorização judicial de cuja relação processual a cessionária, ora requerente, não participou e nem teve mínima responsabilidade, não se podendo dizer ter havido dolo, fraude ou simulação, já que os DCCs foram emitidos pela cedente amparada em [1] Nas referências que faço às folhas do processo que foram digitalizadas utilizo a numeração eletrônica, que difere da original.

legislação própria, sem qualquer participação ou interferência da cessionária. O processo judicial em que são partes a cedente e a Fazenda Nacional não impede o curso da decadência em relação à cessionária.

Neste particular, cumpre destacar, ainda, que os valores compensados pela Recorrente a partir do direito creditório

pleiteado pela Cia. Açucareira Norte de Alagoas nos autos do Processo n° 10410.001403/2001-97, encontram-se extintos por ter implementada a condição resolutória pelo decurso de prazo conferido ao fisco a homologação do pagamento."

11.1. Estriba-se em citações doutrinárias para defender que a decadência fulmina o direito do Fisco lançar o tributo e, "se o crédito tributário encontra-se extinto para a recorrente em virtude do não exercício pelo fisco do direito de lançamento pela "não homologação" do pagamento dentro do prazo de lei, não poderá a autoridade administrativa falar em não homologação de pedido de compensação e, mais razão ainda estará ela impedida de cobrá-lo daquela, podendo, entretanto, em nosso modesto entendimento, fazê-lo em relação à cedente, haja vista, existir uma relação judicial entre esta e o fisco".

11.2. Acresce ainda que, "além da ocorrência da decadência, milita em favor da recorrente o fato de que os efeitos da decisão no AGTR 35.824-AL não a atingem posto que ela não é e nem foi parte na ação principal. Demais, quando referida decisão foi proferida 22/04/2008 e publicada em 14/05/2008, ou seja, muito além dos cinco anos contados do protocolo dos PCCs e emissão das DCCs, mormente considerando a inexistência de qualquer impedimento legal ou judicial para a autoridade homologar ou não as compensações em relação à pessoa da cessionária/recorrente" e, por estas razões, "torna-se imperioso reconhecer que os créditos tributários recolhidos por compensação tributária pela recorrente ante o fato de que os mesmos estão extintos pela compensação – artigo 156, II, do CTN, e homologados tacitamente em virtude do não exercício do direito pelo fisco da faculdade de não homologação dentro dos cinco anos que a lei lhe confere – artigo 150, § 4º, do CTN".

11.3. Ao final requer:

a) que o recurso seja recebido como Manifestação de Inconformidade, nos termos dos §§ 7º e 9º do art. 74 da Lei n.° 9.430/96;

b) que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários "recolhidos por compensação tributária enquanto não definitivamente julgado o presente recurso de manifestação de inconformidade, nos termos do Decreto n° 70.235, de 1972";

c) que seja o recurso julgado procedente para reformar os Despachos Decisórios da DRF/Maceió."

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual tomo conhecimento e passo a examinar as questões postas.

A preliminar arguida se refere homologação por força do disposto no inciso 1º e 4º do art. 150 do CTN. Afirma, também, que o direito de utilizar o crédito de terceiros em processo de compensação aconteceu antes da alteração do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, e, ao abrigo da IN nº 21/97, consubstanciado na emissão dos pedidos de compensação (PCCs) em junho de 2001 e maio de 2002.

Em primeiro momento pela sustentação de que os pedidos foram expedidos anteriores as vedações introduzidas ordenamento jurídico pertinente causa inicialmente falsa certeza do direito buscado pela Interessada.

Constata-se, que os créditos foram utilizados para a compensação de débitos da COFINS e PIS relativos diversos meses de 2001 e 2002, e, os Documentos de Créditos à Compensação – DCC foram emitidos por força de tutela antecipada em ação ordinária de nº 2001.80.00.001403-3, Quarta Vara Federa de Alagoas.

O provimento judicial obtido, esclareça-se, pela Cia Açucareira de Alagoas, e, cedido a Recorrente, sofreu reverso perante o Tribunal Regional Federal, ao reconhecer a impossibilidade de antecipação de tutela seguindo norte da Súmula nº 212 do Colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

O marco a ser considerado na definição das normas a serem aplicadas ao recurso de inconformidade é a data em que foi protocolado o pedido de compensação de crédito com o débito de terceiro, de acordo com jurisprudência esse limite é 30 de dezembro de 1999 e não a data do protocolo do recurso, sendo assim, há de se verificar quando ocorreram os pedidos de compensação.

Como é de conhecimento geral, a Lei Complementar nº 104/2001, vigente desde a sua publicação em 11 de janeiro de 2001, vedou a compensação de tributo que seja objeto de contenda judicial antes do trânsito em julgado, art. 170-A, do CTN.

Verificado que os pedidos foram protocolizados em 28 de junho de 2001 e 26 de fevereiro de 2002, foram alcançados pela vedação da novel legislação que veda o aproveitamento de indébito antes do transito em julgado da decisão que reconheceu a existência do direito.

Além do que, estava vigendo a Instrução da Secretária da Receita Federal – IN/SRF nº 41/2000, que vedava compensação de débito do sujeito passivo com créditos de terceiros.

Não pode prevalecer o argumento de que o crédito adquirido de terceiro restou reconhecido por meio de processo administrativo com a expedição dos Documentos Certificados de Compensação, haja vista, o dever da Autoridade Administrativa em rever suas decisões.

Também, não pode preponderar alegação de que os efeitos da decisão no Agravo de Instrumento de nº 35.824-AL alcancem o negócio relativo aquisição do crédito por não ser parte na ação principal. Como se sabe os pactos caráter privado não pode predominar sobre a relação tributária, no caso concreto negado a utilização do crédito em compensação

com débito próprio, o beneficiado é a Recorrente, motivo pelo qual cabe ela sofrer as conseqüências da decisão judicial que reverteu antecipação de tutela concedida, inexistindo mais o provimento judicial, a revogação por parte da Administração se fazia obrigatória sob pena de responsabilidade legal, uma vez, que vedação decorre de Lei.

Da Decadência.

Pelos mesmos fundamentos acima mencionados não ocorreu decadência, os certificados foram expedidos por força de provimento judicial, enquanto vigente a Administração Tributária nada podia fazer, nesse caso não importa o tempo, pois depende da definitividade do assunto perante o judiciário.

Portanto, o prazo de cinco anos para homologação não depende da Administração, essa encontrava suspensa até o desfecho judicial quanto ao crédito cedido, o Recorrente sabia da precariedade quando da aquisição, disse bem o julgador de piso, em todos os certificados havia o registro de que foram expedidos por determinação judicial.

Razão pela qual afasto alegação de homologação tácita diante do silencio da Administração, que estava até o desfecho da questão junto ao Poder Judiciário impedida de indeferir o pleito.

Concluo no sentido de que não ocorreu à alegada decadência, bem como, a impossibilidade de utilizar crédito em discussão judicial, vedação trazida pelo artigo 170-A do CTN.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho

Declaração de Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

A presente declaração de voto cinge-se a questão preliminar, prejudicial de mérito, atinente a decadência do direito de lançar ante a ocorrência da homologação tácita da compensação realizada pela recorrente com créditos terceiros no período de junho de 2001 a maio de 2002.

A recorrente a alegou que, nos termos do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, a autoridade administrativa tinha o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da formação do pedido, para homologar as compensações em apreço, porém, como a decisão não

homologatória fora proferida em 10/6/2008, após 6 (seis) anos e meses, estaria consumada a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Equivoca-se a recorrente. O art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN trata da homologação tácita do lançamento em que há pagamento antecipado do tributo. No caso, além de não ter havido pagamento, mas compensação, não há que se falar homologação tácita do lançamento, haja vista que, por iniciativa própria, a recorrente procedeu a constituição dos débitos tributários compensados, por meio da DCTF. Assim, se os débitos foram devidamente constituídos, obviamente, a etapa de lançamento ou constituição do crédito está superada, portanto, a decadência suscitada pela recorrente é matéria superada e, portanto, estranha aos autos

Dessa forma, resta saber se no caso em tela, de fato, houve a alegada homologação tácita das compensações em referência. Nesse sentido, previamente, cabe consignar que, até 01/10/2002, quando entrou em vigor a sistemática de compensação por declaração, introduzida pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não havia previsão legal para a homologação tácita da compensação.

No período em que vigeu a redação originária do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, alterada pelos citados preceitos legais, e regulamentada pela da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, não havia prazo para homologação dos pedidos de compensação formulados pelos contribuinte. Tal previsão somente passou a existir com a novel alteração supra mencionada.

A propósito do assunto em comento, é oportuno enfatizar que, no âmbito dos tributos administrados pela RFB, a compensação do crédito de terceiro não tinha (e continua não tendo) amparo legal. Nesse sentido, atualmente há determinação legal expressa (art. 74, § 12, II, "a", da Lei nº 9.430, de 1996, acrescido pela Lei nº 11.051, de 2004) atribuindo o efeito de compensação não declarada a utilização de crédito de terceiro e tipificando tal conduta como infração sancionada com a multa fixada no § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações posteriores.

A despeito da falta de previsão legal, o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, em total afronta ao princípio da estrita legalidade, da supremacia do interesse público e da hierarquia das normas, num curto período de tempo, autorizou a compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro, com a seguinte dicção:

> *Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados,* ***poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte****, inclusive se parcelado.*
>
> *(...).* (grifos não originais).

Analisando o teor do referido comando normativo, verifica-se que, a despeito de denominar a quitação do débito de outro contribuinte de "compensação", na verdade, de compensação não se trata, pois, sabidamente, a forma de extinção dos débitos de terceiro, estabelecida no citado comando normativo, caracteriza-se como uma **novação do tipo subjetiva ativa**, prevista no inciso III do art. 360[1] do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de

[1] "Art. 360. Dá-se a novação:
I - quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior;
II - quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor;

janeiro de 2002), que consiste na substituição do credor originário por um novo credor, libertando-se o devedor em face do antigo credor. Essa forma de extinção de obrigação, embora prevista no direito privado, não tem previsão no âmbito do direito tributário, pois não integra o rol taxativo do art. 156 do CTN.

O instituto da compensação tem característica própria que o diferencia da novação. Aquela pressupõe a existência de obrigações recíprocas. Dito de outra forma, a existência de duas pessoas, simultaneamente, credoras e devedoras uma da outra. Neste sentido, dispõe o art. 368 do Código Civil, a seguir transcrito: "Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

Ainda que desprovido de suporte legal, o referido art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, vigeu até 10/4/2000, data em que foi expressamente revogado pelo art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 041 de 07 de abril de 2000. Em consonância com as disposições legais vigentes, este ato normativo também proibiu a compensação de débitos de um sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela RFB, com créditos de terceiros (art. 1º).

Logo, diferentemente do alegado pela recorrente, na data em que ela formalizou as compensações em apreço, o referido art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, que, sem fundamento legal, autorizara a compensação com crédito de terceiros, já se encontrava expressamente revogado e, ao contrário do disposto no citado preceito normativo, o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 041, de 2000[2], passou expressamente a proibir essa modalidade de compensação, com os seguintes termos, *in verbis*:

> *Art. 1º É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros.*
>
> *Parágrafo único.* ***A vedação referida neste artigo não se aplica*** *aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal REFIS e do parcelamento alternativo instituídos pela Medida Provisória no 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000,* ***bem assim em relação aos pedidos de compensação formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor desta Instrução Normativa***. (grifos não originais)

Cabe esclarecer ainda que, além dos pedidos de compensação de crédito com débitos próprios pendentes de análise em 1/10/2002, ainda existiam, em fase de análise, pedidos de compensação de crédito com débitos de terceiros formalizados até 9/4/2000, data do término da vigência do art. 15 da da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, aos quais foram assegurados, pela própria Administração Tributária, o direito de compensação até então vigente.

III - quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este".

[2] É oportuno esclarecer que a referida regra de transição encontra-se reproduzida nas demais Instruções Normativas que passaram a dispor sobre compensação tributária, referente aos tributos administrados pela RFB.

De qualquer modo, não se pode desconhecer que o art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 2002, estabeleceu um regramento de transição para os pedidos de compensação pendentes de apreciação até 1/10/2002, nos termos do § 4º acrescido ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito: "Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo".

Em face das regras de transição anteriormente apresentadas, as questões a serem respondidas são as seguintes: os pedidos de compensação de crédito com débitos de terceiros, pendentes de análise em 9/4/2000, estão sujeitos a qual regramento? Ao que vigeu até 30/9/2002 ou ao vigente a partir de 1/10/2002, que introduziu o novel regime de compensação por declaração?

Afirmativamente, tais pedidos ficaram submetidos à disciplina legal sobre compensação vigente em 9/4/2000 e que vigeu até 30/9/2002, pelos seguintes motivos:

a) o novo regime de compensação aplica-se apenas à "compensação de débitos próprios", nos termos do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002;

b) a declaração de compensação, prevista na nova sistemática, deve ser entregue pelo próprio sujeito passivo detentor do crédito e do débito a serem compensados, nos termos do § 1º do art. da Lei nº 9.430, de 1996, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002; e

c) há previsão expressa no § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, acrescido pela Lei nº 11.051, de 2004, no sentido de que a compensação de crédito de terceiros não se submete ao novel regime jurídico de compensação por declaração.

Dessa forma, os pedidos de compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro, formulados até 9/4/2000, pendentes de apreciação na data de início do regime de compensação declarada, por não atender a tais condições, obviamente, não se converteram em declaração de compensação.

Assim, com muito mais razão, os pedidos de compensações com crédito de terceiro, formulados a partir de 10/4/2000, como no caso em tela, protocolados após a referida data, quando já não expressa vedação, inclusive, em atos normativos da Receita Federal, induvidosamente, inequivocamente, também não se converteram em declaração de compensação.

Assim, os débitos compensados por meio dos citados pedidos não estão sujeitos ao regime de extinção sob condução resolutória da sua ulterior homologação, nem tampouco ao prazo de 5 (cinco) determinado para efetivação da homologação expressa, previstos no art. 74, §§ 2ºe 5º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Além disso, por se trata de um direito subjetivo de natureza material, o regime jurídico da compensação realizada pelo contribuinte é aquele previsto na norma legal vigente na data do exercício desse direito (a data da compensação), logo, havendo mudança de regime jurídico, os novos preceitos legais somente se aplicam aos fatos e situações futuras (a partir da vigência). Trata-se de aplicação da regra geral de direito intertemporal, prevista no art.

101 do CTN, combinado com o disposto no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil. Nesse sentido, a doutrina de Hugo de Brito Machado[3], explicitada no excerto a seguir reproduzido:

> *(...). Em princípio, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. Essa é a regra geral do chamado* ***direito intertemporal****. A lei incide sobre o fato que, concretizando sua hipótese de incidência, acontece durante o tempo em que é vigente. Surgindo uma lei* ***nova*** *para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram por ela qualificados juridicamente e a eles, portanto, aplica-se a lei antiga.* (grifos do original)

Não se pode olvidar que a norma jurídica, apenas em caráter excepcional, retroage para qualificar juridicamente os fatos ocorridos antes do início de sua vigência. No âmbito tributário, as hipóteses de retroatividade da norma são aquelas taxativamente enumeradas no art. 106 do CTN, em que não se incluem as situações ou fatos extintivos do crédito tributário por meio da compensação.

Em relação ao procedimento de compensação, evidentemente, não pode ser diferente, uma vez que o regime de compensação a que tem direito sujeito passivo é aquele previsto na lei vigente na data da realização da compensação tributária, o que, no âmbito dos tributos administrados pela RFB, corresponde a data da entrega do pedido ou da declaração de compensação.

No mesmo sentido, manifestou-se a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/2005, em que concluiu pela inexistência de conversão em declaração de compensação dos pedidos de compensação fundados em créditos de terceiros, "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, título público, crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos excertos relevantes transcreve-se a seguir:

> *V – COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIRO – PEDIDOS PENDENTES DE APRECIAÇÃO NÃO SÃO CONVERTIDOS EM DCOMPS*
>
> *38. Partindo do disposto no tópico anterior, é de se perquirir: e os pedidos de compensação com créditos de terceiro que, quando da entrada em vigor da Lei nº 10.637/02 (que incluiu o § 4º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96), encontravam-se pendentes de análise pela SRF, estão sujeitos à nova disciplina da "declaração de compensação"?*
>
> *39. Ora, partindo do pressuposto de que a compensação com créditos de terceiro afigura-se como exceção, vedada expressamente pela legislação em vigor, e do fato de o sujeito passivo apenas poder contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, é de se entender que os pedidos*

[3] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 127.

de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa só podem ser considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, se observadas todas as demais condições estabelecidas na lei nº 9.430/96 e legislação correlata.

40. Assim, os pedidos administrativos de compensação, fundados em créditos de terceiro, pendentes de análise pela SRF (RFB), protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), não são alcançados pela nova sistemática da declaração de compensação.

41. Com efeito, o precitado art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02, ao instituir a ***"declaração de compensação"****, expressamente previu que a mesma* ***só poderia ser prestada pelo próprio detentor do crédito contra o Fisco****, ou seja, para que a "declaração de compensação" feita à Secretaria da Receita Federal extinga o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96), mister se faz que o contribuinte utilize-se de créditos próprios.*

42. Se não existe "declaração de compensação" com créditos de terceiro, por óbvio, os pedidos de compensação com créditos que não pertençam ao próprio contribuinte, mesmo que pendentes de análise por parte da RFB, não podem transmudar-se naquela.

43.E mais, permanecendo como pedidos de compensação, não estão sujeitos à nova sistemática instituída para a compensação.

44. Tal entendimento decorre, inclusive, de uma interpretação sistemática das regras jurídicas encartadas na Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, do confronto entre as regras contidas nesse diploma legal, bem como entre essas regras e as demais que tratam do instituto da compensação.

45. ***Dito isso, conclui-se, desde já, que o novel regime da compensação, que é realizada por meio de declaração (DCOMP) prestada à SRF (hoje RFB), não alcança, sob hipótese alguma, os casos de compensação com créditos de terceira pessoa****.*

46. Não podendo o novo regime instituído para a compensação ser desmembrado, de maneira que apenas alguns de seus postulados sejam cumpridos, em detrimento de outros, é evidente a inaplicabilidade das novas disposições sobre a compensação aos encontros de contas daquela natureza.

47. Resumindo, ***o encontro de contas pleiteado deve ser analisado de acordo com as normas anteriores, que previam a utilização de créditos de terceiro, não se aplicando, inclusive, a conversão do "pedido de compensação" em "declaração de compensação" (com a extinção automática do crédito tributário), e nem mesmo, por conseqüência, o prazo previsto no § 5º, do art. 74, da lei nº 9.430/96 para homologação da compensação (cinco anos)****.*

> *48. Não se afigura correto, pois, a conversão dos pedidos de compensação desse jaez (com créditos de terceiros) em declarações de compensação, por total ausência de previsão legal para tanto.*
>
> *49. E mais, por também não observarem as condições estabelecidas no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela MP nº 66/02), resta claro que não podem ser convertidos em declaração de compensação os pedidos de compensação pendentes de apreciação, quando fundados em créditos que se refiram a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969; ou que se refiram a títulos públicos; ou sejam decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado; ou não se refiram a tributos ou contribuições administrados pela SRF. Aplica-se, pois, o entendimento retro exposto.*
>
> *50. Por fim, cumpre chamar a atenção para o fato de que, com a entrada em vigor do art. 4º da Lei nº 11.051/04, as compensações, pretendidas a partir desta data, em que os créditos sejam de terceiros (assim como aqueles que se encontrem nas situações elencadas no parágrafo anterior), serão consideradas não declaradas (vide, a respeito, os recém incluídos §§ 12 e 13 da Lei nº 9.430/96, que disciplinam esta situação e que ainda serão objeto de análise no presente Parecer).* (os últimos grifos não constam do original).

No mesmo sentido, o entendimento esposado na Solução de Consulta Cosit nº 1, de 4 de janeiro de 2006, de onde se extrai os trechos dos enunciados da sua ementa a seguir reproduzidos:

> ***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***
>
> *Homologação tácita de compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação.*
>
> *PEDIDO DE COMPENSAÇÃO CONVERTIDO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PARA PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO NÃO CONVERTIDOS EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE EXAME DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CABIMENTO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE CONTRA O NÃO-RECONHECIMENTO DO CRÉDITO OBJETO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.*
>
> *O prazo para a homologação de compensação requerida à Secretaria da Receita Federal tem sua contagem iniciada na data do protocolo do pedido de compensação convertido em declaração de compensação.*
>
> *Será considerada tacitamente homologada, mediante despacho proferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto*

> *de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito.*
>
> ***Não foram convertidos em declaração de compensação os pedidos de compensação de créditos de terceiros**, "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, título público, crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*
>
> ***Os pedidos de compensação não convertidos em Declaração de Compensação não estão sujeitos à homologação tácita e devem ser deferidos ou indeferidos pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal**.*
>
> *[...]* (grifos não originais).

Em suma, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por falta de amparo legal, o novo regime de compensação declarada não se aplica aos pedidos de compensação de crédito com débitos de terceiros, apresentados na ou após a vigência do art. 15 da Instrução Normativa nº 21, de 1997, e pendentes de análise em 1/10/2002, data que entrou em vigor a nova sistemática de compensação por declaração.

Com base nesses fundamentos, assim como nobre Relator, rejeita-se a preliminar de decadência por homologação tácita, suscitada pela recorrente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento