



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.015062/97-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.377 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de março de 2021
Recorrente MARINGA FERRO-LIGA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1993

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DE TERCEIROS. INAPLICABILIDADE.

Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa só podem ser convertidos em declaração de compensação, desde o seu protocolo, caso sejam observadas todas as demais condições estabelecidas na Lei nº 9.430/96 e legislação correlata. Nesse sentido, os pedidos de compensação no qual se utiliza crédito para extinguir débitos de terceiros, pendentes de análise pela Receita Federal, protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria por meio da MP nº 66, de 2002 e das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não são alcançados pela nova sistemática da declaração de compensação, razão pela qual não recai sobre o Fisco a homologação tácita. Precedentes deste Colegiado (9101-002.540, 9101-002.848, 9101-003.727, 9101-004.188, 9101-004.271, 9101-004.310 e 9101-004.518).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.377 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10880.015062/97-07

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MARINGÁ S/A CIMENTO E FERRO-LIGA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-001.847, na sessão de 8 de dezembro de 2015, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1993

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PROVA. ÔNUS.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado no Pedido de Restituição é da contribuinte (artigo 333, I, do CPC). Não sendo produzida nos autos, indefere-se o pedido e não homologa-se a compensação pretendida entre crédito e débito tributários.

COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO DE TRIBUTO. COMPROVAÇÃO.

O documento hábil para comprovar a retenção de tributo sofrida pela fonte pagadora é o informe de rendimentos por esta fornecido, podendo ser suprido pela Declaração de Informação de Retenções (DIRF).

APURAÇÃO DO IRPJ. COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO. IRRF. CONDIÇÕES.

Para que as deduções a título de imposto de renda na fonte possam integrar a apuração do IRPJ e, caso se apure o saldo negativo, o crédito possa se revestir da liquidez e certeza, faz-se necessário que o contribuinte faça prova de que efetivamente ocorreram as retenções de IRRF e que os correspondentes rendimentos tenham sido oferecidos à tributação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

À luz do art. 74, *caput* e §§ 4º e 5º, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, os pedidos de compensação de créditos de terceiros não se convertem em Declaração de Compensação e nem se submetem ao regime da homologação tácita, pois tais permissivos legais somente abrangem os pedidos de compensação de débitos e créditos próprios.

O litígio decorreu do reconhecimento parcial de pedido de restituição cumulado com pedidos de compensação para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 1993, dada a comprovação parcial de retenções deduzidas no período. A autoridade julgadora de 1ª instância deferiu parcialmente a manifestação de inconformidade para: 1) anular compensações indevidamente associadas a estes autos porque vinculadas a outro direito creditório; 2) homologar tacitamente as compensações pleiteadas há mais de cinco anos da ciência do despacho decisório e convertidas em Declaração de Compensação - DCOMP, e 3) deferir os pedidos de compensação até o limite do direito creditório reconhecido no despacho decisório (e-fls. 326/336). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário, rejeitando provas de retenção distintas dos comprovantes de retenção previstos na legislação, e mantendo a decisão de 1ª instância na parte em negou homologação tácita a compensações vinculadas a créditos de terceiros (e-fls. 379/394).

Cientificada em 22/09/2016 (e-fls. 399), a Contribuinte opôs embargos de declaração arguindo contradição que não foi admitida no despacho de e-fls. 416/417, notificado à Contribuinte em 17/05/2018 (e-fl. 422), seguindo-se a interposição de recurso especial em 01/06/2018 (e-fls. 423/444) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 472/476, do qual se extrai:

(1) “documentos necessários para comprovação da retenção do imposto de renda pelas fontes pagadoras”

[...]

Com relação a essa primeira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

Por um lado, enquanto na decisão recorrida *a interessada apresenta trechos dos Livros Diário com lançamentos de valores de retenção na fonte sobre aplicações financeiras e respectiva planilha*, no primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 195-00.105, de 2008), ao contrário, *a recorrente não se desincumbiu desta tarefa, pois limitou-se a afirmar que possuía outras provas, como notas fiscais ou a própria escrituração contábil, sem nada no entanto apresentar*. Ou seja, não é possível se afirmar, com certeza, se o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 195-00.105, de 2008) admitiria, como *documentos hábeis e idôneos* ou como *elementos indiciários*, para *comprovação da retenção do imposto de renda na fonte, trechos dos Livros Diário com lançamentos de valores de retenção na fonte sobre aplicações financeiras e respectiva planilha*, como no presente caso.

Por outro lado, enquanto na decisão recorrida *a interessada não apresentou o comprovante de rendimentos e de retenção na fonte*, no segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1102-00.670, de 2012), ao contrário, *não foram apresentados todos os informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras*. Ou seja, não é possível se afirmar, com certeza, se o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1102-00.670, de 2012) acataria *o imposto de renda retido na fonte utilizado na apuração do saldo negativo do IRPJ*, se *a interessada não apresentasse nenhum comprovante de rendimentos e de retenção na fonte*, como no presente caso.

São, pois, situações fáticas distintas, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

[...]

(2) “aplicação do prazo decadencial para a homologação tácita das compensações realizadas com créditos de terceiros”

Decisão recorrida:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

À luz do art. 74, caput e §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.637/2002, os pedidos de compensação de créditos de terceiros não se convertem em Declaração de Compensação e nem se submetem ao regime da homologação tácita, pois tais permissivos legais somente abrangem os pedidos de compensação de débitos e créditos próprios.

Acórdão paradigma n.º 9101-001.832, de 2013:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIROS CONVOLAÇÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

A Instrução Normativa SRF nº 41, de 07 de abril de 2000, ao vedar a compensação com créditos de terceiros instituída pelo art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, ressaltou os pedidos formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor do referido ato normativo, os quais permaneceram com todos os seus efeitos. Assim, nos termos do § 4º do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, devem eles ser considerados declaração de compensação desde seu protocolo, aplicando-se-lhes o disposto no § 5º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei nº 10.833.

Acórdão paradigma n.º 9101-001.852, de 2014:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIROS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO REALIZADA DURANTE A VIGÊNCIA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 21/97. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. POSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação de débitos com crédito de terceiros albergados pelo artigo 15 da IN 21/97 devem ser considerados válidos, inexistindo, portanto, restrição à incidência do § 5º do artigo 74 da Lei 9.430/96, que prevê o prazo de 5 (cinco) anos para a homologação da compensação.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, à luz do art. 74, caput e §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.637/2002, os pedidos de compensação de créditos de terceiros não se convertem em Declaração de Compensação e nem se submetem ao regime da homologação tácita, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-001.852, de 2014, e 9202-002.625, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, nos termos do § 4º do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, devem eles [os pedidos de compensação com créditos de terceiros, esclareço] ser considerados declaração de compensação desde seu protocolo, aplicando-se-lhes o disposto no § 5º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei nº 10.833 (primeiro acórdão paradigma) e que os pedidos de compensação de débitos com crédito de terceiros albergados pelo artigo 15 da IN 21/97 devem ser considerados válidos, inexistindo, portanto, restrição à incidência do § 5º do artigo 74 da Lei 9.430/96, que prevê o prazo de 5 (cinco) anos para a homologação da compensação (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

A Contribuinte apresentou agravo contra essa decisão, mas o recurso foi rejeitado conforme despacho às e-fls. 506/512, a ela cientificado em 26/11/2019 (e-fl. 516).

Aduz, na parte admitida de seu recurso especial, que os pedidos de compensação com créditos de terceiros foram apresentados em 11/1998 e apenas em 05/2005 analisados. Ressalta que *no momento da formalização das compensações inexistia vedação na legislação em relação ao débito ser próprio ou de terceiro, sendo certo que todos os pedidos foram protocolados na mesma época e aguardavam a mesma decisão, que somente foi proferida após transcorridos cinco anos da data do protocolo.*

Entende que no art. 74 da Lei nº 9.430/96 foi previsto que: (i) o direito à compensação somente abarcaria débitos e créditos próprios; (ii) os pedidos de compensação já emitidos seriam considerados declaração de compensação, sem quaisquer exceções, para os efeitos previstos no artigo; e (iii) o prazo para análise da declaração de compensação realizada pelo contribuinte é de cinco anos. Discorda da limitação que estaria presente no caput de referido artigo, expressa no voto condutor do acórdão recorrido, porque o caput do artigo não trata da questão das compensações com créditos e débitos de terceiros, pois tal forma de compensação foi proibida por este diploma legal. Logo, não foi indicado no caput essa hipótese de compensação. E prossegue:

36. Contudo, o §4º da art. 74, que se equipara uma norma de natureza processual¹, prevê que **todos** os pedidos de compensação pendentes, **independente de sua natureza** (ou seja, inclusive os pedidos de compensação de créditos e/ou débitos de terceiros), serão considerados declaração de compensação.

37. Da leitura dos §§4º e 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 em momento algum é mencionado que os pedidos de compensação envolvendo débito de terceiro não seriam convertidos em declaração de compensação, ou que nesta hipótese não correria o prazo para o Fisco analisá-los, do que se conclui que o fundamento do acórdão no tocante aos débitos de terceiros, além de violar o princípio da segurança jurídica, é desprovido de fundamentação legal.

38. Sobre essa questão, vale destacar que a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Egrégio CARF já decidiu em diversas ocasiões que inexistente restrição para aplicação da homologação tácita em relação aos pedidos de compensação com débitos de terceiro, conforme se verifica nos acórdãos abaixo destacados:

[...]

39. Verifica-se que, tal como restou decidido nos precedentes citados, nos termos do §4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, todos os pedidos de compensação foram convertidos em declaração de compensação, razão pela qual não se pode admitir afastar a homologação tácita prevista no §5º sob o simples argumento de os débitos serem de terceiros.

40. Dessa forma, deverá ser reformado o acórdão recorrido para que seja reconhecida a homologação tácita das compensações relativas aos processos n.ºs 13804.001297/98-68, 13804.003200/98-05 e 13804.003001/98-71.

Os autos foram remetidos à PGFN em 16/01/2020 (e-fls. 518), e retornaram em 20/01/2020 com contrarrazões (e-fls. 519/529) nas quais a PGFN defende o não conhecimento do recurso especial da Contribuinte porque não demonstrado o dissídio jurisprudencial, vez que *o entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas peculiares a cada feito, bem como porque o ora recorrente não indicou a legislação cuja interpretação entende ser controvertida.*

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido porque *o Colegiado a quo fez uma leitura bastante precisa do quadro fático e jurídico ora em debate, dado que os referidos pedidos de compensação não foram convertidos em Declarações de Compensação — DCOMP, na medida em que tal somente se deu em relação aos pedidos de compensação que, pendentes de apreciação na data de início da vigência da Medida Provisória nº 66/2002 (01/10/2002, conforme seu art. 63, inciso I), apresentavam os contornos da compensação definidos no caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a partir da redação a ele dada por aquela Medida Provisória, convertida na Lei nº 10.637/2002.*

Em seu entendimento, *será declaração de compensação a atividade regida pelo artigo 74 supra, e seus parágrafos, logo, como o pedido original do contribuinte trata de compensação de débitos próprios e débitos de terceiros, a compensação pleiteada desse último débito que constam do seu requerimento inicial não pode ser transformado em declaração de compensação na forma prevista no §4º do art. 74, porque não atende às exigências que caracterizam o instituto da declaração de compensação instituído pela Lei nº 10.637, de 2002, novo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, dentre elas, se tratar de compensação de crédito com débitos próprios.* E acrescenta:

Inclusive, com relação aos pedidos de compensação com débitos próprios, a autoridade fiscal reconheceu a ocorrência da homologação tácita. No entanto, com relação a compensação com débitos de terceiros, apesar de pendentes de decisão administrativa, não foram convertidos em declaração de compensação por falta de previsão legal, conforme explicitado acima, não suscetível, portanto, à homologação tácita.

Da leitura do artigo acima citado tem-se claro que a compensação somente pode versar acerca da compensação de débitos próprios, não havendo que se falar, pois, em possibilidade de compensação de créditos com débitos de terceiro.

O nosso ordenamento jurídico não permite a compensação de crédito de um contribuinte com débitos de outro, nos termos do disposto no art. 170 do CTN, vejamos:

[...]

Portanto, cuidando-se de pretensão de compensação com créditos ou débitos de terceiro, o certo é que não caberia a conversão do pedido de compensação em declaração de compensação.

Logo, o pedido de compensação que pretende utilizar direito creditório de terceiros não se converteu em Declaração de Compensação. E se não se transformou em Declaração de Compensação, não se pode falar nem em homologação tácita nem em confissão de dívida.

Pede, assim, que seja *mantido o acórdão atacado no ponto em que foi objeto do recurso especial ora em análise, negando-se provimento ao recurso do contribuinte.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Diversamente do que aponta a PGFN, a Contribuinte validamente demonstra o dissídio jurisprudencial acerca do alcance do art. 74, §§ 4º e 5º da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Em seu recurso especial está evidenciado que, enquanto a decisão recorrida afasta a aplicação destes dispositivos em relação a pedidos de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros, os paradigmas admitem tal aplicação na hipótese de pedidos de compensação formalizados na vigência do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21/97. Na medida em que nestes autos os pedidos de compensação em debate foram apresentados antes da revogação da permissão de utilização de créditos de terceiros, veiculada na Instrução Normativa SRF nº 41/2000, não há óbices ao seguimento do recurso especial.

Assim, o recurso especial da Contribuinte, na parte admitida, deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Como dito, a Contribuinte demonstrou o dissídio jurisprudencial a partir de julgados desta 1ª Turma que, em 2013 e 2014, admitiram a conversão em DCOMP de pedidos de compensação com créditos de terceiros formalizados antes da Instrução Normativa SRF nº 41/2000, e assim reconheceram sua homologação tácita nos casos em que a objeção fiscal foi formalizada depois de 5 (cinco) anos da apresentação do pedido. Contudo, este entendimento foi revertido na sessão de 20 de janeiro de 2017, quando editado o Acórdão nº 9101-002.540¹, cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura é aqui adotado como razões de decidir:

Debate-se se poderia se falar em homologação tácita de pedido de compensação de crédito com débitos de terceiros. Isso porque os pedidos de compensação teriam sido

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

convertidos em declarações de compensação. E, para as declarações de compensação, o Fisco passou a ter um prazo definido em lei para a sua apreciação, sob pena da homologação tácita.

A princípio, vale verificar a amplitude das alterações no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. A redação do artigo foi alterada no seguinte sentido:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 4º 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.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.(NR) (grifei)

Observa-se que a nova redação do artigo vedou as compensações de débito de terceiros.

Por outro lado, dispôs no § 4º que os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa seriam considerados declaração de compensação, para os efeitos previstos no artigo.

Restou consolidada dúvida, ou seja, seriam todos os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela Receita Federal convertidos em declaração de compensação e regidos de acordo com as disposições do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ou apenas os pedidos de compensação referentes à compensação de débitos e créditos próprios de um mesmo contribuinte, conforme predica o *caput* do dispositivo legal?

A relevância do questionamento aplica-se quando vai se analisar se ocorreu a homologação tácita. Isso porque a Lei nº 10.833, de 2003, alterou a redação do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. (...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Assim, para os pedidos de compensação convertidos em declaração de compensação, aplica-se o disposto mencionado no § 5º do art. 74, enquanto que, **os outros pedidos não convertidos em declaração de compensação não se submeteriam à homologação tácita.**

Sobre a situação, manifestou-se a Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 1499, de 2005²:

c.1) os pedidos 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;

² No link <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/14992005>. Consulta em 3/2/2017.

c.2) assim, os pedidos de compensação, fundados em créditos de terceiro, pendentes de análise pela RFB, protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria (Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), não são alcançados pela nova sistemática da declaração de compensação. Ou seja, não se aplicam a conversão do “pedido de compensação” em “declaração de compensação” (com a extinção automática do crédito tributário), e nem mesmo, por consequência, o prazo previsto no § 5º, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96 para homologação da compensação (cinco anos);

Posteriormente, as IN RFB n.º 900, de 2008, e 1.300, de 2012, expressamente dispuseram, por meio do parágrafo único dos artigos 86 e 97, respectivamente, que não foram convertidos em Declaração de Compensação os pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002 (data em que entrou em vigor a MP n.º 66, de 2002) que têm por objeto créditos de terceiros, "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 1969, título público, crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos administrados pela RFB.

Não se pode olvidar, contudo, que a matéria não encontra jurisprudência pacificada no Conselho de Contribuintes e do CARF. Podem ser encontradas decisões no sentido de que o pedido de compensação com créditos de terceiros estaria amparado pela redação do art. 74 dada pela MP n.º 66, de 2002. Por outro lado, encontram-se várias decisões que corroboram a tese de que os apenas os pedidos de compensação referentes à compensação de débitos e créditos próprios de um mesmo contribuinte foram transformados em declarações de compensação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIROS. AUSÊNCIA DE CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. À luz do art. 74, caput e §§ 4º e 5º, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, os pedidos de compensação de créditos de terceiros não se convertem em Declaração de Compensação e nem se submetem ao regime da homologação tácita, pois tais permissivos legais somente abrangem os pedidos de compensação de débitos e créditos próprios. (Acórdão n.º 2102-002336, sessão de 17 de outubro de 2012, relatora Conselheira Núbia Matos Moura)

PRELIMINAR DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DE TERCEIROS. DESCABIMENTO. Não se equiparando os pedidos de compensação com débitos de terceiros a Declarações de Compensação, não se lhes aplica o prazo para homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo. (Acórdão n.º 1803-001.511, sessão de 02 de outubro de 2012, relatora Conselheira Selene Ferreira de Moraes)

COMPENSAÇÃO – PEDIDOS PENDENTES DE APRECIAÇÃO: Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pelas autoridades administrativa serão considerados declaração de compensação desde o seu protocolo, quando se refiram a créditos e débitos próprios, não se aplicando no caso de débitos de terceiros que tem tratamento específico. (Art. 74 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei 10.637/2002/c IN SRF 21/97 art. 15 § 1º). (Acórdão n.º 1402-00335, sessão de 14 de dezembro de 2010, relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Entendo que a redação dada ao *caput* do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela MP n.º 66, de 2002, deve nortear a interpretação de todos os dispositivos a ele relacionados, dentre os quais o § 4º que trata da conversão dos pedidos de compensação em declarações de compensação, em consonância com as melhores práticas da hermenêutica.

Nesse contexto, apenas os pedidos de compensação referentes a crédito do sujeito passivo para compensar débitos próprios, conforme delimita o *caput* do art. 74 do mencionado dispositivo legal, encontram-se aptos a se converterem em declarações de compensação. Quanto aos demais pedidos, não se aplicam as alterações implementadas pela MP n.º 66, de 2002, e Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dentre as quais, a

que dispõe sobre o prazo do Fisco para a homologação da compensação de cinco anos contado da entrega da declaração.

Portanto, não há que se falar em homologação tácita. (*destaques do original*)

Este posicionamento foi renovado nos Acórdãos n.º 9101-002.848, 9101-003.727, e 9101-003.856³, sendo que neste último julgado o ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, que votara nos anteriores em favor da tese dos sujeitos passivos, alterou seu posicionamento nos seguintes termos:

Desta forma, passa-se à análise da “conversão de pedidos de compensação em declaração de compensação quando veiculem compensações de débitos de terceiro”.

Inicialmente, importante ressaltar que, na redação original, o *caput* do art. 74, da Lei n.º 9430/96 dava à Receita Federal a possibilidade de autorizar, mediante requerimento, a utilização de créditos de contribuinte para a quitação de tributos. Veja-se:

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

Com base nesse permissivo, foi editada a IN SRF 21/97 que, em seu art. 15, permitia a compensação de créditos de um contribuinte com débitos de outro:

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.

Assim, nos termos desse permissivo, o contribuinte apresentou o pedido de restituição de créditos próprios, combinado com pedido de compensação com débitos de terceiros, objetos deste processo administrativo junto à Receita Federal (fl. 5/7, p. 264/267).

O art. 15, acima transcrito, foi revogado pela IN SRF 41, de 07 de abril de 2000.

Desta forma, não se questiona a legitimidade do pedido de restituição/compensação em si, pois, na data do protocolo – 15.02.2000, estava amparado na legislação então vigente.

O art. 74, da Lei n.º 9.430/96, foi alterado em 2002 pela Lei 10.637/2002, que incluiu os §§ 1º ao 5º e, na sequência, pela Lei 10.833/2003, que além de alterar a redação dos §§ 3º e 5º, acrescentou os parágrafos 6º ao 12, interessando, para a solução do caso concreto, transcrever o *caput* do art. 74 e os parágrafos 1º, 4º e 5º:

Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício) e divergiram na matéria os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra.

protocolo, **para os efeitos previstos neste artigo.** (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifamos)

Conforme se denota nos dispositivos legais acima transcritos, quando da instituição do modelo de compensação tributária baseado na entrega de uma declaração de compensação, não há a possibilidade de utilização de créditos de um contribuinte para quitar débitos de outro. O *caput* do art. 74 é expresso: **sujeito passivo que apurar crédito, passível de restituição/ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débito próprio.**

Mais adiante, no § 4º do art. 74, há previsão de que pedidos de compensação pendentes de apreciação serão considerados declaração de compensação. Até este ponto, não há qualquer restrição à conversão geral e irrestrita. Contudo, prossegue a redação: para os efeitos previstos neste artigo. Ou seja, a interpretação do teor do § 4º do art. 74 não pode dissociar-se da redação do *caput* do mesmo artigo que limita a compensação entre crédito e débito do mesmo contribuinte.

Para não pairar dúvidas sobre a interpretação, com a edição da Lei nº 11.051/2004, novamente foi alterada a redação do citado art. 74, da Lei nº 9.430/96, acrescentando-se o § 12, que tem a seguinte redação:

Art. 74 (...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II – em que o crédito:

a) Seja de terceiros.

(...) (grifamos)

E, consolidando a interpretação em questão, foram editadas as IN RFB nº 900/2008, 1.300/2012 e 1.717/2017, que assim dispuseram, respectivamente:

Art. 86. (...)

Parágrafo único. Não foram convertidos em Declaração de Compensação os pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002 que têm por objeto 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 administrados pela RFB.

Art. 97. Os pedidos de compensação que, em 1º de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da RFB serão considerados Declaração de Compensação, para efeitos do previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica aos pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002 que têm por objeto 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 administrados pela RFB.

Art. 152. Os pedidos de compensação que, em 1º de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da RFB serão considerados declaração de compensação para efeitos do previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observado o disposto no art. 115.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002 que têm por objeto 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 administrados pela RFB.

Nesse contexto, pedido de compensação de créditos de um contribuinte, com débitos de outro, não foram convertidos em declaração de compensação com a edição das alterações trazidas ao art. 74, da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 10.637/2002.

Consequentemente, o disposto no § 5º, do citado art. 74, incluído pela Lei nº 10.833/2003 ao disposto na Lei 9.430/96, não se aplica no presente caso, prejudicando a análise de mérito do segundo ponto trazido para análise deste Colegiado.

Neste mesmo sentido, aliás, decidiu esta Turma no Acórdão n. 9101-003.725, de agosto de 2018. Nesta ocasião, votei favoravelmente à tese do contribuinte, contudo, ao analisar mais detidamente o presente caso, me convenci do contrário.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, reformando o v. acórdão recorrido para afastar a conversão do pedido de compensação de crédito próprio com débito de terceiro objeto deste processo administrativo em declaração de compensação. Consequentemente, afasto a reconhecimento da homologação tácita, por não se aplicar ao caso concreto, nos termos da fundamentação.

Esta 1ª Turma manteve o entendimento contrário à pretensão da Contribuinte nos Acórdãos nº 9101-004.188, 9101-004.271 e 9101-004.310, bem como na última manifestação acerca do tema, no Acórdão nº 9101-004.518⁴, cujo voto condutor da Conselheira Andréa Duek Simantob, aqui também adotado, é transcrito na sequência:

Quanto ao mérito, vale dizer que o tema em questão já foi objeto de diversas análises nesta CSRF.

Qualquer dúvida acerca da possibilidade de compensação de créditos de terceiros deve ter por referência a previsão contida no artigo 170 do CTN:

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

A simples leitura do comando evidencia que a compensação de créditos tributários exige **identidade entre os sujeitos** da relação jurídico-tributária, que devem ser simultaneamente e entre si, credores e devedores, de sorte que o instituto sempre cuida de **créditos recíprocos**.

Com a autorização do CTN, o artigo 74 da Lei n. 9.430/1996 passou a estabelecer que o sujeito passivo que apurar crédito passível de restituição/ressarcimento poderá utilizá-lo para a compensação de débitos próprios:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

(...)

§ 4º 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

A interpretação assente neste Colegiado é no sentido de que os créditos mencionados no artigo 74, acima reproduzido, só podem ser próprios e compensados com débitos do mesmo sujeito passivo, como passaremos a demonstrar.

No caso dos autos, o pedido de compensação foi protocolizado em 11 de fevereiro de 2000. Não obstante o fato de a matéria “homologação tácita de pedido de compensação” não ter sido suscitada pelo contribuinte na impugnação ou no recurso voluntário, o acórdão recorrido, apesar de ter reconhecido a falta de prequestionamento, decidiu enfrentá-la, por considerá-la de ordem pública, passível de reconhecimento de ofício.

Assim, discute-se nos autos o fato de o pedido de compensação ter sido apresentado em fevereiro de 2000 e a ciência do despacho decisório que o denegou ter sido efetuada em 24 de maio de 2007.

Num primeiro momento poder-se-ia imaginar que efetivamente houve o transcurso do prazo de cinco anos - o que permitiria a homologação tácita -, desde que aceita a tese ora em debate, qual seja, da suposta conversão em Dcomp dos pedidos de compensação envolvendo créditos de terceiros.

Ocorre que o pedido foi formulado antes da vigência da MP 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, de sorte que não há como aplicar ao caso o previsto no § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, pelo simples fato de que não se pode opor à Receita Federal um prazo que simplesmente não existia ao tempo da entrega do pedido, senão vejamos a legislação pertinente:

Art. 74. Omissis.

§ 5º. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Aqui, nem se cogita da inexistência de prazo para a homologação, mas do fato de que a partir da introdução do § 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 (promovida pela MP 66/2002, posteriormente convertida na Lei 10.637/2002), fixou-se a possibilidade de converter os pedidos de compensação protocolizados antes de sua vigência (01/10/2002), em declaração de compensação:

§ 4º 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.

Assim, podemos concluir que, como regra geral, os pedidos protocolizados antes de 1º de janeiro de 2002 foram convertidos em declaração de compensação, com o consequente prazo para homologação de cinco anos, **desde que atendidos os demais pressupostos** previstos na legislação.

E é exatamente essa ressalva que fulmina a pretensão da Recorrente, pois a compensação de créditos **envolvendo terceiros**, embora permitida por norma infralegal, qual seja, o artigo 15 da IN 21/97 (revogada pela IN 41/2000), **não foi contemplada** pelo artigo 74 da Lei n. 9.430/94, com a redação vigente a partir da Lei n. 10.637/2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo

na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Conquanto se possa considerar legítimo o pedido de compensação formulado pelo contribuinte em fevereiro de 2000 (dois meses antes de ter sido revogada a IN 21/97), por força do artigo 15 daquele ato normativo, que permitia, à época, a compensação de créditos com débitos de outro contribuinte, as alterações promovidas em 2002 ao artigo 74 da Lei n. 9.430/96, já apresentadas neste voto, nos levam à conclusão de que, no momento em que foi criada a sistemática de compensação de tributos via Dcomp, simplesmente não havia possibilidade de utilização de créditos de terceiro.

Isso porque o § 4º do artigo 74, embora expressamente preveja a conversão dos pedidos em declaração de compensação, condiciona tal situação aos limites propostos pelo próprio dispositivo, entre eles a obrigatória vinculação entre créditos e débitos do **mesmo sujeito passivo**.

Nesse sentido, é evidente que as compensações que envolvam créditos de terceiros não foram convertidas em declaração de compensação (Dcomp), por expressa vedação legal, hipótese que se aplica ao caso dos autos.

O presente entendimento é claro, tanto assim que com a edição da Lei nº 11.051/2004, novamente foi alterada a redação do citado artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com o acréscimo do §12, que assim dispõe (grifei):

*§ 12. Será considerada **não declarada** a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

***II - em que o crédito:** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

a) seja de terceiros; (...)

Em suma, os pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002, cujo objeto eram créditos de terceiros, **não foram convertidos** em declaração de compensação (Dcomp), conforme manifestação expressa das Instruções Normativas da Receita Federal que apreciaram a matéria, posteriormente à alteração legal; no mesmo sentido é a jurisprudência deste CARF, de sorte que não assiste razão à Recorrente.

Frise-se que na forma da nova redação atribuída pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação passa a ter caráter extintivo e por esta razão foi condicionada à apresentação de DCOMP e à indicação de crédito com os contornos do novo *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Logo, quando o legislador traz a conversão de pedidos de compensação em DCOMP em parágrafo deste novo art. 74, ele claramente condiciona esta conversão aos requisitos do *caput*. Assim, se o pedido de compensação tinha por objeto crédito de terceiros, não é possível a sua conversão em DCOMP e, em consequência, não se lhe aplicam os efeitos da homologação tácita decorrente do decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da apresentação do pedido.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-005.377 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10880.015062/97-07