



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001656/2003-80
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.196 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de novembro de 2020
Recorrente COTIA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ALTERAÇÃO (“RETIFICAÇÃO”) ANTES DA VIGÊNCIA DA IN SRF Nº 460/2004. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos contados da data da entrega da *Declaração de Compensação*, inclusive na hipótese do contribuinte, após a data desta declaração, apresentar petição para fins de retificar um dos débitos compensados, petição esta admitida pela autoridade fiscal sem que esta tenha reconhecido a capacidade do pleito de retificar a compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob, e, por conclusões distintas, os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 584/609) interposto pela contribuinte COTIA TRADING S/A em face do Acórdão n.º **1301-000.819** (fls. 496/506), o qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

O litígio decorre de *Declaração de Compensação* (fls. 3/4), datada de **15/05/2003**, por meio da qual a contribuinte buscou compensar alegados créditos de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL, referentes aos anos calendários de 2001 e 2002, com débitos tributários próprios.

Ato contínuo, a contribuinte apresentou petição, protocolizada em **07/11/2003** (fls. 7/8), requerendo a retificação (diminuição do montante) de um dos débitos compensados.

As compensações não foram homologada nos termos do *despacho decisório – Parecer SEORT/DRF/VIT n.º 723/2008* (fls. 244/254), cuja ciência ocorreu em **19/05/2008** (fls. 298), sob a justificativa de que, após revisão das apurações, não haveria direito creditório no período.

Houve apresentação de *manifestação de inconformidade* (fls. 261/281), onde a contribuinte alega, basicamente, que:

- (i) teria havido homologação tácita das compensações, uma vez que a ciência do despacho decisório ocorreu após 5 (cinco) anos da declaração de compensação;
- (ii) teria havido decadência do direito de revisão dos Saldos Negativos de 2001 e 2002;
- (iii) os ajustes promovidos nas apurações do IRPJ e CSLL não se sustentam, sendo o crédito líquido e certo.

A DRJ julgou a *manifestação de inconformidade* improcedente por meio de decisão (fls. 371/379) que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2001, 2002

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo para homologação será a data da apresentação da retificação.

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. LANÇAMENTO *VERSUS* RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir.

Após a interposição de *recurso voluntário* (fls. 388/411), a decisão *a quo* foi mantida pelo referido Acórdão n.º 1301-000.819 (fls. 496/506).

A contribuinte opôs *embargos de declaração* (fls. 515/521), sustentando existir *contradição* entre o voto e o dispositivo no tocante aos direitos creditórios referentes ao ano calendário de 2001, bem como *omissão* relativa à análise dos demonstrativos contábeis e demais documentos que comprovariam o saldo negativo de 2002.

Os embargos foram parcialmente providos pelo Acórdão n.º 1301-001.946 (fls. 544/550), que assim concluiu: “*Por todo o exposto, meu voto é no sentido de acolher parcialmente os Embargos de Declaração com relação a obscuridade/contradição apontada para os fins dos devidos esclarecimentos, mantendo, entretanto, a decisão do voto embargado que negou provimento ao recurso voluntário. Já com relação ao segundo ponto (omissão) os embargos não são acolhidos por não restar comprovada a omissão apontada*”.

Em seguida, e sob a alegação de que os vícios de contradição e omissão no julgado apontados não teriam sido sanados, outros *embargos de declaração* (fls. 559/570) foram apresentados, mas estes foram rejeitados (fls. 576/578).

Cientificada dessa decisão, a contribuinte interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF (fls. 584/609), invocando dissídio jurisprudencial acerca de 3 (três) matérias, que foram assim resumidas pelo *despacho de admissibilidade* de fls. 649/662:

I - Homologação tácita das compensações formalizadas - a recorrente alega interpretação divergente do § 5.º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, e art. 60 da IN SRF n.º 600, de 2005, e similaridade deste caso à situação decidida no Acórdão paradigma n.º 1103-000.762;

II - Decadência do direito de revisão das determinações do IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário 2001 e 2002 - a contribuinte recorrente não indica o dispositivo da legislação acerca do qual teria havido interpretação divergente, porém, neste item, a leitura atenta do REsp e do paradigma 1801-001.807 apresentado como peça em contraponto implica compreender a pretensão de se inferir pela interpretação diversa dos artigos 74, § 5.º, da Lei n.º 9.430/96, 150, § 4.º, e 173, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional — CTN); e, exorta similaridade de seu julgado com o do acórdão paradigma citado;

III - Improcedência da glosa da exclusão referente às reversões dos saldos das provisões indedutíveis - a recorrente não consigna a norma sobre a qual haveria divergência de interpretação, apenas manifesta-se pela similaridade de seu caso com o do acórdão n.º 9101-001.454;

Da análise dos argumentos e *paradigmas* trazidos pela Recorrente, entendeu o Presidente da Câmara competente existir divergência jurisprudencial em relação às matérias (I) - *homologação tácita das compensações formalizadas* e (II) - *decadência do direito de revisão das determinações do IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário 2001 e 2002*, negando seguimento em relação à matéria (III) *improcedência da glosa da exclusão referente às reversões dos saldos das provisões indedutíveis*.

Chamada a se manifestar, a *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (“PGFN”) ofereceu *contrarrazões* às fls. 686/690, sustentando que nenhum reparo cabe ao acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente

da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e visa rediscutir **(i)** se houve ou não homologação tácita das compensações, bem como **(ii)** se houve ou não decadência do direito de revisão das determinações do IRPJ e CSLL referentes aos anos base de 2001 e 2002.

I - Homologação tácita das compensações formalizadas.

De acordo com o voto condutor do acórdão ora recorrido:

A autoridade julgadora *a quo* não reconheceu a homologação tácita das compensações em análise, fundamentando seu entendimento no artigo 60 da IN RFB 600, de 2005, segundo o qual: “Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no parágrafo 2º do artigo 29 será a data da apresentação da declaração de compensação retificadora”.

A recorrente rebate tal argumentação alegando:

“tendo em vista que nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional as instruções normativas publicadas pela Receita Federal do Brasil, enquadram-se entre as normas complementares, podendo conseqüentemente, apenas dispor acerca de procedimentos a serem observados em relação à aplicabilidade do que estiver determinado em Lei, tem-se que antes de aplicar tais disposições é necessário verificar sua legalidade. O parágrafo 5º do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.833/02, assim dispõe:

“O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 05 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”.

É cediço que a retificação de declaração de tributos, nas hipóteses em que é admitida, possui a mesma natureza da declaração originalmente apresentada, substituindo-a integralmente, independentemente de autorização administrativa, conforme prevê a Medida Provisória n.º 1990-26, de 14/12/1999, e suas reedições (atual MP nr. 2189-49, de 23/08/2001, artigo 18).

No caso, como já apontado no relatório, a análise dos fatos decorreu das informações declaradas em Declaração de Compensação (DCOMP) transmitidas em 15/10/2004 (doc. de fls. 233/237) as quais retificam pedidos de compensação realizados no período entre abril a agosto de 2002. A ciência do Despacho Decisório que indeferiu as homologações deu-se em 19/05/2008 (doc. fl. 358).

Pelo até aqui exposto, ao meu ver, nas hipóteses em que tenha havido retificadora de Pedido de Compensação, o termo inicial da contagem de prazo de cinco anos para homologação será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora, portanto, no caso, não há o que se falar em homologação tácita.

O Presidente da Câmara deu seguimento ao recurso nesta matéria, entendendo demonstrada a divergência jurisprudencial necessária com base na seguinte motivação:

No interesse de demonstrar haver semelhança fática em decisão oposta à do acórdão recorrido, trouxe a recorrente o acórdão paradigma 1103-000.762. Veja-se sua ementa:

Acórdão Paradigma: n.º 1103-00.762 (13/09/2012). Recurso Voluntário.

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL. PARTICULARIDADES DO CASO CONCRETO.

*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da Declaração de Compensação, sem hipótese legal interruptiva (art. 74. §5º, da Lei nº 9.430/96). **Considerando as particularidades do caso concreto, em que o contribuinte, em menos de seis meses da entrega de tal Declaração, informou que o valor de um dos débitos compensados seria menor, não prevalece o dispositivo infralegal que desloca o termo a quo para a data do pedido de retificação.** (grifei).*

Ainda examinando o acórdão paradigma, os fragmentos do voto condutor a serem considerados são transcritos a seguir:

[...]

No caso concreto, a discussão é sobre a possibilidade de a Secretaria da Receita Federal do Brasil, no exercício de sua competência, definir, para fins de homologação tácita de compensações, marco inicial de contagem na hipótese de retificação de Declaração de Compensação, e, em caso afirmativo, se tal marco seria aplicável a Declarações anteriores à vigência da norma legal que o tenha estabelecido.

[...]

De tais instruções normativas, verifica-se que foi vedada a retificação da declaração de Compensação, quando visasse inclusão ou aumento de débito, cabendo ao contribuinte apresentar nova declaração. A contrario sensu, não havia empecilho quando a retificação buscasse apenas reduzir o débito declarado, como na hipótese dos autos. Ao tratar do assunto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil estava em conformidade, por exemplo, com a delegação conferida pelo art. 18 da MP nº 2.189-49/2001 (procedimentos de admissibilidade de retificação da declaração), como visto anteriormente.

*De acordo com o art. 59 da IN SRF nº 460/04 e art. 60 da IN SRF nº 600/05, sendo admitida a retificação, **o dies a quo do prazo de contagem para fins de homologação tácita deslocar-se-ia para a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.** No caso concreto, para a data da protocolização do requerimento de retificação.*

[...]

Cabe lembrar que a IN SRF nº 210, de 30/09/02, que precedeu à IN SRF nº 460/04, não contemplava norma semelhante, até mesmo porque, como visto acima, apenas ao final de outubro de 2003, com a MP nº 135, estabeleceu-se expressamente o prazo de homologação das compensações declaradas ao Fisco federal.

O art. 59 da IN SRF nº 460/04 e o art. 60 da IN SRF nº 600/05, na realidade, estabeleceram uma causa de interrupção do prazo decadencial, previsto na Lei nº 9.430/96, para o Fisco exercer, em cinco anos, contado da entrega da declaração, o direito de verificar a regularidade das compensações declaradas.

Nos termos do art. 156, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), cabe à lei dispor a respeito dos "efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição". Além disso, conforme art. 170 do mesmo Código, também cabe à lei estipular as condições e garantias relacionadas à autorização de compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

[...]

A simples redução de um débito declarado, antes da apreciação pela autoridade fazendária, no caso concreto não implicou em qualquer surpresa ou prejuízo à atividade da fiscalização, que desde a entrega da Declaração original já tinha conhecimento sobre os períodos de apuração dos débitos que o contribuinte, sob condição resolutória, havia compensado a partir de um determinado direito creditório.

A conclusão, portanto, é que deve prevalecer o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da Declaração de Compensação de fls. 01/02, para fins de homologação, não produzindo a protocolização do pedido de retificação o efeito previsto no art. 59 da IN SRF n.º 460/04 e no art. 60 da IN SRF n.º 600/05. A propósito, tal pedido, como visto antes, restringiu-se ao débito de CSLL, de maneira que não se constata retificação com relação à compensação do débito de IRPJ.

[...] (grifos do original).

Cumprir destacar que tal conclusão derivou das particularidades do caso concreto, particularmente no fato de o contribuinte, em menos de seis meses da entrega da Declaração de Compensação, ter informado que o valor de um dos débitos compensados seria menor, o que proporcionou à fiscalização tempo para verificar a veracidade de tal informação à luz de seus registros contábeis e fiscais, para, se fosse o caso, ter exigido a diferença. (grifei).

(...)

A comparação das razões que guiam as decisões permitem concluir que os casos demarcados pelos acórdãos recorrido e paradigma são semelhantes. O acórdão paradigma envolve assunto que diz respeito ao mesmo contribuinte ora recorrente, e em ambas as circunstâncias a declaração retificadora foi apresentada seis meses após a data da declaração original, para reduzir débito de CSLL a ser compensado. Apesar de expressamente restringir as conclusões ao caso particular, de fato, o acórdão paradigma comporta uma leitura diferente das normas aplicáveis ao mesmo contexto causal, na comparação com a interpretação das mesmas normas pelo acórdão recorrido, destacadamente quanto aos artigos 59 da IN SRF n.º 460/04, 60, da IN SRF n.º 600/05, e 74 da Lei n.º 9.430/96.

Reconhecida, então, a divergência jurisprudencial para esta matéria.

Do confronto entre o acórdão recorrido e o *paradigma*, o qual, aliás, analisou **situação idêntica do mesmo contribuinte**, realmente se faz presente a similitude fático-jurídica necessária para demonstrar a divergência jurisprudencial, fato este que enseja o conhecimento do recurso especial nessa matéria.

II – Da decadência

De acordo com a ementa do acórdão recorrido, *a verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.*

Já a ementa do *paradigma* (Acórdão n.º 1801-001.807) recebeu a seguinte redação:

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

A autoridade administrativa tributária na verificação do indébito tributário, se foi efetivamente recolhido à Fazenda Pública, pode retroagir aos anos-calendários anteriores, até os recolhimentos/compensações de valores que compuseram o crédito pleiteado. Todavia, não se admite a **alteração da base de cálculo do IRPJ apurado** espontaneamente, sem a devida formalização de lançamento tributário, com a correspondente **lavratura de Auto de Infração**, ato administrativo que resguarda as garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Extrai-se ainda, do voto vencedor do *paradigma*, a seguinte passagem:

(...) está noticiado nos autos que não foram lavrados os Autos de Infração pertinentes às glosas de reversão de provisão técnica, ato administrativo necessário para que as referidas glosas surtam efeitos tributários. Aliás, também está noticiado que a decadência fulminou os possíveis lançamentos tributários que deveriam ter sido realizados de ofício e que as supostas infrações tributárias cometidas nos anos-calendários de 1999 e 2000 foram detectadas somente em 2010.

Neste ponto, a turma concorda com a Relatora que, para alterar o valor do IRPJ devido apurado pela recorrente, faz-se necessário o lançamento de ofício devidamente formalizado. E em prazo hábil. Destarte, assiste razão à recorrente no concernente a esta contestação.

De fato, comparando o acórdão recorrido com esse *paradigma*, também vislumbro similitude fática apta a caracterizar a divergência jurisprudencial, razão pela qual também há de se conhecer do recurso nessa matéria.

Mérito

Da homologação tácita das compensações

O recurso especial em exame pretende inicialmente rediscutir a ocorrência ou não da homologação tácita das compensações que deram origem ao presente processo administrativo.

Para tanto, não se pode perder de vista que:

(i) trata-se de *Declaração de Compensação* “em papel” apresentada em **15/05/2003**;

(ii) o contribuinte buscou alterar o valor de um dos débitos contemplados no pleito originário por meio de **petição** protocolizada nos autos desse PAF em **07/11/2003**¹; e

(iii) a ciência do *despacho decisório* que não reconheceu o direito creditório ocorreu em **19/05/2008**.

A Recorrente, com apoio no Acórdão paradigma n.º 1103-000.762 (o qual foi objeto de *recurso especial* da Fazenda e que foi julgado na *Sessão de Julgamento* do mês de outubro/2020), sustenta, em síntese, que ocorreu a homologação tácita das compensações formalizadas na *Declaração de Compensação* “em papel” de **15/05/2003** com fundamento no art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430/96 e sob a premissa de que o prazo quinquenal deve ser contado a partir deste dia, e não do dia do protocolo da petição referida no item (ii) acima.

A PGFN, por sua vez, aduz que o termo inicial de contagem para o prazo da homologação tácita corresponde à data do pedido de retificação, representado, nesse caso concreto, pela petição datada de **07/11/2003**, na linha do que dispõem os artigos 59 da IN SRF n.º 460/04 e 60 da IN SRF n.º 600/05.

A dúvida, portanto, consiste em definir o *dies a quo* que deve ser considerado para a contagem do prazo de homologação tácita de 5 (cinco) anos nessa situação particular. Caso seja considerado a data do protocolo da Declaração em papel (15/05/2003), realmente operou-se a homologação tácita. Caso, porém, seja considerada a data do protocolo da referida petição, não há que se falar em homologação tácita.

Nesse contexto, cumpre observar que o prazo de 5 (cinco) anos para o fisco homologar a compensação de tributos federais foi instituído em momento posterior à data da *Declaração de Compensação* em questão (15/05/2003), de acordo com o artigo 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30/10/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, dispositivo este que alterou o parágrafo quinto e inseriu o parágrafo sexto no artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, nos seguintes termos:

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)

¹ A Declaração de Compensação (DCOMP eletrônica de fls. 239/243), transmitida em 15/10/2004, que acabou sendo reportada na decisão da DRJ e no acórdão recorrido, na verdade, diz respeito à outra compensação com parte do mesmo crédito, não devendo ser confundida com a discussão ora envolvida, que é a homologação tácita ou não da Declaração de Compensação de fls. 3/4.

(...)

§ 2º - A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído 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 protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 5º - O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 135, de 2003)

§ 6º - A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Medida Provisória n.º 135, de 2003) (grifamos).

A fim de regulamentar as novas disposições legais acerca do instituto da compensação trazidas pelo artigo 17 da Lei n.º 9.430/1996, notadamente quanto ao prazo de homologação tácita e os procedimentos para retificação de DCOMP, foi publicada a IN SRF n.º 460, de 17 de outubro de 2004, merecendo destaques as disposições abaixo transcritas:

Art. 29. A autoridade da SRF que não-homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da ciência do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 1º Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito deverá ser encaminhado à PGFN, para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no art. 48.

§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação.

(...)

RETIFICAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 55. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação **gerados a partir do Programa PER/DCOMP, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de documento retificador gerado a partir do referido Programa.**

Parágrafo único. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação apresentados em formulário (papel), nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da SRF.

Art. 56. 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. 57 e 58.

Art. 57. 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. 58.

Art. 58. 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. 59. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

(...)

Art. 70. A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF.

(...)

Art. 77. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Ressalte-se que essas disposições não constavam na IN SRF n.º 210/2002. Vale dizer, foram introduzidas apenas pela IN SRF n.º 460/2004 e mantidas pelas demais normas que passaram a regulamentar o assunto (IN n.º 600/2005, n.º 900/2008, n.º 1.300/2012 e a atual, a IN n.º 1.717/2017).

Feitas essas considerações, as questões que se colocam para enfrentar o mérito da presente controvérsia são:

1) o prazo de 5 (cinco) anos instituído pela MP n.º 135, de 30/10/2003, retroage para as compensações formalizadas antes de sua vigência?

2) a mudança do *dies a quo* do prazo de homologação, estabelecida por Instruções Normativas quando há declaração de compensação retificadora, deve produzir efeitos ou constitui ato ilegal?

3) a petição apresentada pelo contribuinte constitui uma “Declaração de Compensação Retificadora” em sentido técnico? e

4) a IN SRF n.º 460/2004 pode retroagir nesse caso concreto, onde a *Declaração de Compensação* e a petição que requereu a retificação de um dos débitos compensados foram apresentados antes da sua vigência?

Pois bem.

Quanto à aplicação do prazo quinquenal para homologar declarações de compensação apresentadas antes da MP n.º 135, de 2003, esta C. Câmara Superior já decidiu sobre sua possibilidade de retroagir, conforme atesta a ementa do Acórdão n.º 9101-004.199:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO PENDENTE DE APRECIACÃO EM 01/10/2002. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO LEGAL. DADA DE APRESENTAÇÃO DO PEDIDO.

Conforme o §4º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, introduzido pela Lei n.º 10.637/2002, os Pedidos de Compensação pendentes de apreciação em 01/10/2002 convertem-se em Declaração de Compensação para efeitos de aplicação das regras do mencionado artigo. Sob esse prisma, nos termos do §5º do dispositivo em referência, o prazo para homologação da compensação declarada é de 5 (cinco) anos contados da data da protocolização do pedido. Decorrido esse prazo sem manifestação da autoridade competente, considera-se tacitamente homologada a compensação efetuada. De acordo com as próprias Instruções Normativas da Receita Federal, IN SRF n.º 460/2004, IN SRF n.º 600/2005, IN RFB n.º 900/2008 e IN RFB n.º 1300/2012, a data de início da contagem do prazo de homologação tácita, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido.

Por concordar com o fundamento do voto condutor dessa decisão, do I. Conselheiro Rafael Vidal Araújo, adoto as razões de decidir lá expostas nesse caso concreto, destacando os seguintes excertos:

(...)

Vê-se que o acórdão paradigma reconhece que a própria Secretaria da Receita Federal admitiu o efeito retroativo do citado §5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 (introduzido pela MP n.º 135/2003) para os pedidos de compensação pendentes de apreciação, conforme os artigos 29 e 70 da IN SRF n.º 460/2004, e mesmo assim defende tese contrária (não aplicação desse efeito retroativo).

Vale registrar que a mesma regra contida na IN SRF n.º 460/2004 (acima transcrita), tratando do efeito retroativo do prazo de homologação tácita para os Pedidos de Compensação que foram convertidos em Declaração de Compensação, foi sucessivamente reproduzida nas IN SRF n.º 600/2005, IN RFB n.º 900/2008 e IN RFB n.º 1300/2012, o que corrobora a decisão manifestada pelo acórdão recorrido.

O fato é que a Lei n.º 10.637/2002, quando introduziu os §§ 2º e 4º no art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, estabeleceu que a declaração de compensação extinguiria o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, e que os pedidos de compensação pendentes de apreciação seriam considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos no referido art. 74:

(...)

O efeito de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação, não foi introduzido pela MP n.º 135/2003 (convertida na Lei n.º 10.833/2003), mas sim pela MP n.º 66/2002 (convertida na Lei n.º 10.637/2002).

Cabe destacar que a condição resolutória, nessa situação que trata de extinção de crédito tributário pelo contribuinte, não poderia ficar eternamente em aberto (vigente), o que afrontaria a própria lógica do sistema.

Nesse contexto, o que a referida MP n.º 135/2003 fez foi apenas definir um termo para a extinção da condição resolutoria, seguindo a trilha já traçada pelo próprio Código Tributário Nacional para os casos de lançamento por homologação (CTN, art. 150, §§ 1º e 4º).

A diferença é que lá a extinção se dá pelo pagamento antecipado, e aqui se dá pela apresentação de pedido/declaração de compensação.

Não há dúvida de que algum prazo, legal ou jurisprudencial, seria definido para a extinção da mencionada condição resolutória, por exigência da própria lógica do sistema.

O que é importante perceber é que a Lei n.º 10.637/2002 introduziu uma regra central e bastante inovadora para o mecanismo de compensação tributária, que apenas foi complementada pela Lei n.º 10.833/2003.

A Lei n.º 10.637/2002, ao estabelecer que a declaração de compensação extinguiria o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§2º acima transcrito), deixou bem claro no referido §4º que os pedidos de compensação pendentes de apreciação seriam considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, inclusive para o efeito previsto no §2º.

O texto introduzido pela Lei n.º 10.637/2002 determina expressamente que os pedidos de compensação pendentes de apreciação extinguem, desde o seu protocolo, o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação.

Posteriormente, a Lei n.º 10.833/2003 definiu o termo para a extinção dessa condição resolutoria (homologação tácita).

Apesar de surgirem em momentos distintos, os §§ 2º e 5º introduzidos no art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 fazem parte de um todo indissociável, e a sistemática traçada nesses dispositivos deve ser aplicada aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, desde a data de seu protocolo, por força do §4º que também integra o mesmo art. 74 da Lei n.º 9.430/1996.

Esse é o conteúdo expresso da lei, e não cabe a esse órgão administrativo segregar o §5º dos §§2º e 4º, para fins de afastar sua aplicação a casos como o presente, nem pelo fato de o §5º ser posterior aos §§ 2º e 4º do mesmo artigo, e nem por afronta ao princípio da irretroatividade das leis, ou a qualquer outra norma jurídica.

Não era necessário que o legislador dissesse novamente, na edição da Lei 10.833/2003, que o §5º também deveria ser aplicado aos pedidos de compensação pendentes, desde a data de seu protocolo, porque o §4º já estendia (e continua estendendo) a esses pedidos todos os efeitos previstos no art. 74 da Lei 9.430/1996 (que abarca o referido §5º).

Diante das considerações acima, concluo que a regra de homologação tácita é aplicável ao pedido de compensação sob exame.

As sucessivas Instruções Normativas da Receita Federal, conforme já mencionado, corroboram esse entendimento, o que reforça a conclusão de que o acórdão recorrido não merece reparo.

Superada a questão da retroatividade do prazo quinquenal, passamos a analisar a possibilidade jurídica ou não de uma Instrução Normativa “deslocar” o *dies a quo* deste prazo, da data da transmissão da *Declaração Originária* para a data da transmissão da *Declaração Retificadora*.

Segundo penso, se a declaração originária for substituída integralmente pela retificadora, de forma que esta última se sobreponha a anterior, não vislumbro nenhuma ilegalidade do “deslocamento” do termo inicial, afinal a retificação procedida em conformidade com o ato normativo que lhe deu causa teria o condão justamente de alterar o pleito inicial na sua integralidade

Não se trata, a todo rigor, de uma hipótese de interrupção de decadência – o que não se admite no ordenamento jurídico – mas sim de prevalência dos dados retificadores sobre os retificados após iniciativa do próprio contribuinte e desde que respeitado o rito processual previsto normativamente.

Nesse ponto, merece atenção que o rito próprio para retificação de *Declaração de Compensação* por meio do Programa PERDCOMP apenas foi introduzido pela IN n.º 460/2004, que criou a “Declaração de Compensação Retificadora” propriamente dita.

Antes dessa inovação não havia disposição expressa sobre a forma e efeitos de uma *DCOMP Retificadora*. Na prática, o contribuinte apresentava a “declaração de compensação em papel” e a partir daí os termos e pedidos incorporavam-se no próprio processo administrativo, como são os casos da *declaração de compensação* e *petição retificadora* ora analisadas.

Nesse caso concreto, portanto, não há que se falar em *Declaração Retificadora* em sentido técnico, mas de mera petição que buscou reduzir apenas um dos débitos compensados, sem alteração quanto ao crédito que se buscou compensar.

Nessa situação, portanto, entendo que não há que se falar em deslocamento do prazo de homologação tácita, que permanece sendo o da data do pleito originário.

Ao contrário do que quer fazer crer a PGFN, a petição apresentada pelo contribuinte para solicitar a diminuição de um dos débitos compensados no âmbito deste PAF não se confunde com uma *DCOMP Retificadora*, muito menos faz às vezes dela.

Conforme visto, na data do protocolo da petição não existia norma e nem sistema específico para o procedimento (eletrônico ou até mesmo manual) de retificação de declarações de compensação, além do que a petição não trouxe nenhuma substituição ou novação das informações originárias constantes do pedido/declaração do crédito a ser compensado.

Feitas essas considerações, entendo aplicável nessa situação a regra prescrita no § 4º, do art. 74, da Lei n.º 9.430/1996 (com redação dada pela MP n.º 135/2003), de que “o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”.

Em razão disso a minha opinião é a de que houve, sim, homologação tácita das compensações objeto deste processo administrativo, uma vez que a contribuinte foi cientificada

do despacho que não homologou o pleito em **19/05/2008**, data esta que ultrapassa o prazo de 5 (cinco) anos da *Declaração de Compensação* apresentada em **15/05/2003**.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento para fins de reconhecer a homologação tácita das compensações.

Esclareço, porém, que a maioria do Colegiado me acompanhou pelas conclusões, tendo prevalecidas as razões de decidir expostas na declaração de voto abaixo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Acompanho o I. Relator em suas conclusões porque observo, inicialmente, que a chamada Declaração de Compensação – DCOMP Retificadora não corresponde ao instrumento que veio a ser disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 460/2004, e representa petição dirigida à autoridade fiscal em 07/11/2003 comunicando erro na informação do débito originalmente compensado em 15/05/2003, à qual foi juntada outra via da DCOMP em formulário, correspondente à originalmente apresentada, mas veiculando alteração em um dos débitos compensados.

À época não havia qualquer disciplina acerca da forma de retificação de DCOMP, ou mesmo da necessidade de sua admissão para produção dos efeitos pretendidos. Neste contexto, inclusive, a autoridade fiscal que examina a compensação classifica a DCOMP original como *retificada pelo pedido às folhas 7 e 8*, sem se manifestar quanto à admissibilidade, ou não, do pedido. Mais ainda, no preâmbulo do despacho decisório, assim se refere ao documento sob análise:

A empresa apresentou declaração de compensação (fls. 1, 2 e 2133 a 237) referente ao saldo negativo de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, anos-calendário 2001 e 2002, Subsidiou seu pedido, anexando aos autos cópia da ata de

reunião do Conselho de Administração, realizada em 20 de junho de 2002 (fls. 3 a 5) e **requerimento de retificação de débitos** (fls. 7 e 8). (*destaquei*)

Em tais circunstâncias, se a própria autoridade fiscal não reconhece ao ato do Contribuinte a capacidade de retificar a compensação, mas apenas os débitos compensados, e em consequência não se manifesta acerca da admissibilidade ou rejeição de retificação de DCOMP, descabe discutir a aplicação do art. 59 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, que assim dispunha:

Art. 59. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da **Declaração de Compensação retificadora**.

Por esta razão, aliás, não posso afirmar que o prazo para homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo antes das regras de retificação previstas na referida Instrução Normativa será sempre de 5 (cinco) anos contados da data da entrega da Declaração de Compensação, como indicado pelo I. Relator na ementa indicada. Outras circunstâncias fáticas podem, eventualmente, indicar uma novação na compensação originalmente declarada e assim caracterizar hipótese legal interruptiva do prazo estipulado no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 135/2003.

Concordo, assim, com o reconhecimento da homologação tácita no presente caso, no qual o despacho decisório de não-homologação da compensação declarada em 15/05/2003, embora elaborado em 28/04/2008, somente foi cientificado à Contribuinte em 19/05/2008.

Estes os fundamentos, portanto, para também DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa