



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

Processo nº 11610.004906/2003-92
Recurso nº 887.560
Acórdão nº **3802-00.617 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 10 de agosto de 2011
Matéria IPI - COMPENSAÇÃO
Recorrente BRAMPAC S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/04/2003 a 30/04/2003

IPI. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIROS. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. DATA DO ENCONTRO DE CONTAS. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O processamento da compensação subordina-se à legislação vigente no momento do encontro de contas, data em que a declaração ou o pedido é protocolizado. Precedentes do Carf e do STJ.

No regime previsto nas Instruções Normativas SRF nº 210/2002 e nº 226/2002 e no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, na redação da Lei nº 10.637/2002, não havia previsão legal para se considerar não declarada a compensação com créditos de terceiros. Esta surgiu apenas com a alteração do § 12 do art. 74 pela Medida Provisória nº 219/2004, convertida na Lei nº 11.051/2004.

A legislação vigente limitava-se a prever o indeferimento liminar do pedido de compensação (IN SRF nº 226/2002, revogada pela IN SRF nº 460/2004). A Lei nº 11.051/2004 aplica-se apenas às compensações pretendidas após o início da vigência da nova legislação. Parecer Pgf/CDA/CAD nº 1.499/2005 (itens 88, 90 e “c.4”).

O protocolo de declaração em 10/04/2003. Intimação do despacho decisório em 14/04/2008. Homologação tácita reconhecida.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 13/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Francisco José Barroso Rios, Tatiana Midori Migiyama, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que – por maioria – julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 364):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/04/2003 a 30/04/2003

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE COLIGADA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA. TÍTULO JUDICIAL. INAPLICABILIDADE.

1. Não ocorre a homologação tácita em compensações baseadas em créditos de terceiros na vigência da Lei nº 10.637, de 2002. 2. Não há previsão legal na legislação tributária que atribua As pessoas jurídicas o direito de compensar créditos de coligada como próprios. 3. As compensações declaradas a partir de 12 de outubro de 2002, de débitos do sujeito passivo com crédito de terceiros, esbarram em inequívoca disposição legal - MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002 - impeditiva de compensações da espécie. É descabida a pretensão de legitimar compensações de débitos da requerente com crédito de terceiros, declaradas após 12 de outubro de 2002, pretensão essa fundada em decisão judicial proferida anteriormente. Aquela data, que afastou a vedação, outrora existente, em instrução normativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/04/2003 a 30/04/2003

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, da não-cumulatividade

ou da irretroatividade de lei competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3. A jurisprudência administrativa e judicial colacionadas não possuem legalmente eficácia normativa, não se constituindo em normas gerais de direito tributário.

A decisão recorrida manteve despacho decisório da Delegacia da Receita Federal de Nova Iguaçu/RJ. Este, assentado em parecer prévio da Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 23), entendeu que a declaração de compensação apresentada pelo Recorrente – protocolizada em 10/04/2003 – estaria sujeita à nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, decorrente da Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002), que veda a compensação com crédito de terceiros. O ato normativo seria aplicável porque a coisa julgada decorrente dos autos nº 98.0016658-0 e nº 2001.5110001025-0, de Mandado de Segurança, alcançaria apenas os pedidos apresentados até 29/08/2002, sem compreender os fatos ocorridos à luz da nova legislação. O crédito, ademais, não teria sido devidamente habilitado (fls. 21-26).

O acórdão da DRJ, embora tenha afastado a necessidade de habilitação do crédito, manteve essa interpretação, aduzindo que não teria havido demonstração de que o saldo de crédito reconhecido em favor da titular originária (Nitriflex S.A. Indústria e Comércio) ainda estaria disponível para compensação.

Também foi objeto de apreciação a ocorrência de homologação tácita da compensação. Nesse particular, prevaleceu – por maioria – o entendimento de que, apesar de decorridos cinco anos da protocolização do formulário “Declaração de Compensação” (fls. 01), não teria havido homologação. Isso porque, de acordo com o Parecer PGFN/CDA/CAD nº 1.499/2005, “[...] 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 alcançadas pela nova sistemática da declaração de compensação” (fls. 369). A compensação, assim, foi considerada não declarada, nos termos da Lei nº 11.051/2004, afastando-se a ocorrência de homologação tácita.

Em suas razões recursais (fls. 375-411), o contribuinte, após descrever o histórico do andamento processual, reitera a preliminar de homologação. No mérito, alega que o direito à compensação com créditos de terceiros foi reconhecido judicialmente nos autos nº 98.0016658-0 e nº 2001.5110001025-0. Aduz que, em face do princípio constitucional da irretroatividade, a restrição prevista na nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 somente poderia ser aplicável aos créditos gerados a partir de 29/08/2002. Sustenta que, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o regime jurídico da compensação deve ser fixado na data do ajuizamento da ação. Portanto, o caso deve ser julgado à luz do art. 170 do Código Tributário Nacional e dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 21/1997, vigentes ao tempo da impetração do Mandado de Segurança nº 98.0016658-0, e que asseguravam a cessão do crédito a terceiros. Por fim, alega ser inadmissível a “pseudo-dúvida” suscitada pela DRJ no tocante à falta de demonstração do saldo remanescente do crédito utilizado, porque essa circunstância não foi questionada no despacho decisório que negou a homologação da compensação.

O processo foi instruído com parecer elaborado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, Titular da USP e da PUC/SP, que se manifestou – na preliminar e no mérito – favorável ao pleito do ora Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 25/08/2010 (fls. 374), ao passo que o recurso foi protocolizado em 23/09/2010 (fls. 375), dentro do prazo legal. A matéria em debate, por sua vez, está inserida na competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

Antes do exame do mérito, cumpre apreciar a alegação de homologação tácita da compensação. Esta, consoante destacado, foi afastada pelo acórdão recorrido, assentando no Parecer Pgfñ/CDA/CAD nº 1.499/2005 (fls. 368/v-369/v) e nas seguintes considerações:

O entendimento manifestado no Parecer PGFN/CDA/CAD nº 1.499, de 2005, explicita com clareza a questão sobre a compensação com créditos de terceiros relativa aos Pedidos de Compensação entregues anteriormente a 1º/10/2002, no entanto, conclui que o "novel regime de compensação" instituído pela Lei nº 10.637, de 2002, "não alcança, sob hipótese alguma, os casos de compensação com créditos de terceira pessoa", lançando, assim, suas conclusões inclusive sobre os formulários "Declarações de Compensação" iguais aos deste processo, ou seja, entregues após 1º/10/2002 e antes de 29/12/2004.

[...]

E mais, a corroborar o entendimento de que jamais foram DCOMP's, conforme salientado no item 50 acima, a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a considerar como não declaradas as compensações da espécie, apresentadas após o advento da Lei nº 11.051, de 2004, ou seja, a partir de então, surgiu a possibilidade jurídica, através da Lei nº 11.051, de 2004, de sequer considerar tais requerimentos como "Declarações de Compensação", retirando inclusive sua sujeição ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972.

Frise-se que as conclusões do Parecer PGFN/CDA/CAD nº 1.499, de 2005, notadamente as dos itens 41, 42 e 45, são neste voto adotadas, tendo em vista que o requerimentos em análise se utilizaram de créditos apurados por terceiros para compensar créditos tributários próprios.

[...]

Pelo exposto, conclui-se que o documento intitulado "Declaração de Compensação" deste processo não se caracteriza como tal por expressa vedação legal, e, em assim sendo, a homologação tácita não alcança o presente caso.

A decisão recorrida, como se vê, faz referência aos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que foram introduzidos na ordem jurídica com a Lei nº 11.051/2004, resultante da conversão da Medida Provisória nº 219/2004:

Art. 4º O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

“Art. 74.

[...]

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

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

[...]

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Todavia, por ocasião do protocolo do pedido (10/04/2003), data do encontro de contas, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 apresentava a seguinte redação:

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 nº 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (Incluído pela Lei nº 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

Nota-se, portanto, que não havia previsão legal, no momento do encontro de contas, para que a compensação fosse considerada não declarada. A rigor, na época, a legislação tributária (IN SRF nº 226/2002, revogada pela IN SRF nº 460/2004) limitava-se a prever o indeferimento liminar do pedido de compensação:

Art. 1º Será liminarmente indeferido:

[...]

II - o pedido ou a declaração de compensação cujo direito creditório alegado tenha por base:

[...]

c) crédito de terceiros, cujo pedido ou declaração tenha sido protocolizado a partir de 10 de abril de 2000.

Apesar disso, embora o protocolo tenha ocorrido em 10 de abril de 2003 – antes do início da vigência da Lei nº 11.051/2004 –, o acórdão da DRJ entendeu que o documento intitulado “*Declaração de Compensação*” deste processo não se caracteriza como tal por expressa vedação legal, e, em assim sendo, a homologação tácita não alcança o presente caso (fls. 369/v).

Essa interpretação, no entanto, diverge da Jurisprudência desse Conselho e do Superior Tribunal de Justiça, que fixa a data do encontro de contas como o marco juridicamente relevante para fins de aplicação intertemporal das regras de compensação (1º CC. Recurso Voluntário 158.483. PAF nº 13851.000099/2005-93; 1º CC. 2ª C. Recurso Voluntário 136.257. PAF nº 10980.006685/2003-16; 1ª CC. Recurso Voluntário nº 158.533. PAF nº 16327.001377/2004-75). Nessa linha, cf. o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. "MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE". APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE NO MOMENTO DO ENCONTRO DE CONTAS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. PRECEDENTES.

1. O processamento da compensação subordina-se à legislação vigente no momento do encontro de contas, sendo vedada a apreciação de eventual “pedido de compensação” ou “declaração de compensação” com fundamento em legislação superveniente. Precedente: EREsp 488.992/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJU de 07.06.04.

2. Em consequência, o marco a ser considerado na definição das normas aplicáveis na regência do “recurso de inconformidade” é a data em que protocolizado o pedido de compensação de crédito com débito de terceiros, o que, na hipótese, deu-se em 15 de fevereiro de 2001 e 14 de março de 2001.

3. A “manifestação de inconformidade” foi prevista, pela primeira vez, como meio impugnativo da decisão que não homologa a compensação, na Instrução Normativa SRF 210, de 30 de setembro de 2002, passando a ser normatizada legalmente a partir da Lei 10.833/03 - conversão da MP 135/03 (cf. REsp 781.990/RJ, Rel. Min. Denise Arruda).

4. A Primeira Seção, ao julgar o EREsp 850.332/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, examinando a matéria à luz da redação original do art. 74 da Lei 9.430/96, portanto, sem as alterações estabelecidas pelas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04, concluiu que o pedido de compensação e o recurso interposto contra o seu indeferimento suspendem a exigibilidade do crédito tributário, já que a situação enquadra-se na hipótese do art. 151, III, do CTN. Precedentes.

5. Ressalte-se que, neste âmbito judicial, não há emissão de juízo de valor quanto à própria validade da compensação efetuada, mas, tão somente, no que tange à aplicação da jurisprudência do Tribunal em relação aos efeitos em que devem ser recebidas as impugnações apresentadas na esfera administrativa anteriormente à Lei 10.833/03 (conversão da MP 135/03).

6. Embargos de divergência providos. (STJ. 1ª S. EREsp 977083/RJ. Rel. Min. CASTRO MEIRA. DJe 10/05/2010. Grifamos)

Esse critério, evidentemente, não é absoluto, porquanto em alguns casos – notadamente aqueles envolvendo ações judiciais – a compensação se submete a parâmetros formais ou materiais diferenciados. Todavia, para efeitos da apreciação da ocorrência da homologação, a regra geral já é suficiente para afastar a validade do critério empregado pelo acórdão da DRJ.

Com efeito, o próprio Parecer Pgfn/CDA/CAD nº 1.499/2005, invocado na fundamentação da decisão recorrida, desautoriza a interpretação adotada no julgado *a quo*. O estudo (itens 88 e 90 e “c.4”, das conclusões) é expresso ao ressaltar que a aplicação da Lei nº 11.051/2004 restringe-se às declarações protocolizadas após o início de sua vigência:

88. Em síntese, cumpre destacar, na linha do já disposto no item V, que o novel regime da compensação, instituído pela Medida Provisória nº 66/02 e pela Medida Provisória nº 135/03, que é realizada por meio de declaração (DCOMP) prestada à SRF (RFB), não alcança, sob hipótese alguma, os casos de pedidos de compensação com créditos de terceira pessoa. [...]

90. Outrossim, cumpre reiterar que a compensação em que o crédito esteja nas condições do item 88, desde que a declaração seja apresentada após a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04, será considerada não declarada, a teor dos § 12, II, da Lei nº 9.430/96, acrescentando pela já citada Lei nº 11.051/04.

[...]

c.4) 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 item anterior), serão consideradas não declaradas (vide, a respeito, os recém incluídos §§ 12 e 13 da Lei nº 9.430/96, que disciplinam a situação);

A decisão recorrida, na verdade, interpretou de forma equivocada o parecer da Pgfn, que, segundo demonstrado, foi expresso em afirmar que a qualificação “não declarada” – e os efeitos jurídicos correspondentes – somente tem lugar para os expedientes encaminhados após a entrada em vigor da Lei nº 11.051/2004, o que não é o caso dos autos.

A compensação, assim, deve ser considerada declarada para todos os efeitos legais, de acordo com o entendimento também acolhido pelo voto divergente (fls. 381-382):

Se há despacho de não-homologação, e se tal condição jurídica não lhe foi extirpada, o documento de extinção de débitos via compensação terá forçosamente de ser reconhecido como uma Dcomp. Juridicamente outro caminho não se mostra legítimo.

[...] o parecer PGFN/CAT nº 1499/2005 veio, em realidade, no sentido de marcar o início dos efeitos pretendidos pela Lei nº 11.051/2004 que determinou fossem consideradas não-declaradas as compensações que tinham como lastro creditório as hipóteses discriminadas de forma exaustiva. Significa dizer que, a partir da entrada em vigor da lei citada, as petições protocolizadas como Dcomp **perderiam esse status** caso o crédito oferecido estivesse vinculado aos eventos arrolados nos parágrafos 3º e 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o que traria a reboque a possibilidade de exigência imediata dos débitos nelas consignados.

Usei a expressão “perderiam o status” no entendimento de que a utilização dos meios procedimentais formais imanentes à apresentação de uma declaração de compensação reveste o pedido de tal perfil, sendo que extirpar essa condição jurídica para gerar cobrança imediata dos débitos exige previsão expressa, previsão essa que veio exatamente com a entrada em vigor da nova lei (11.051/2004); não antes.

Nesse ordem de idéias, sendo certo que a compensação se submete ao regime jurídico vigente no momento do encontro de contas, não há dúvidas de que a decisão recorrida não poderia ter considerado “não declarada” a compensação pretendida pelo Recorrente.

Por outro lado, é igualmente indubitoso que o interessado foi intimado do despacho decisório em 14/04/2008 (fls. 28), após o decurso de cinco anos do protocolo de declaração de compensação, ocorrido no dia 10/04/2003, fls. 01). Resta saber, no entanto, se isso implica a homologação tácita da declaração de compensação, uma vez que, na época do encontro de contas, não havia previsão legal expressa do prazo de cinco anos.

Este, com efeito, foi positivado apenas com a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003:

Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 74

.....

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

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.” (NR)

Esse quadro normativo, aliado à mesma premissa de que a compensação submete-se ao regime jurídico previsto na data do protocolo do pedido, poderia levar à conclusão de que, antes da Medida Provisória nº 135/2003, não havia prazo para homologação.

Há um julgado do 2º Conselho de Contribuintes, de 26 de abril de 2007, nesse sentido. Devido à importância da matéria para a adequada apreciação da controvérsia, cabe reproduzir a fundamentação do voto do relator:

[...]

Agora analiso o art. 17 da MP nº 135, de 30/10/2003 e publicada em 31/10/2003, no que modificou a redação do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e introduziu o § 6º. O primeiro estipulou que "o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação", enquanto o segundo determinou que "A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados."

Segundo o art. 68, III, da MP nº 135/2003 (equivalente ao art. 93, VI, da Lei nº 10.833/2003), o seu art. 17 entra em vigor na data de sua publicação. Ou seja, 31 de outubro de 2003 já que, conforme jurisprudência iterativa do STF, medida provisória convertida em lei tem eficácia desde sua edição.

Os §§ 5º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela NIP nº 135/2003, não podem mesmo ser aplicados antes de 31 de outubro de 2003 porque isto implicaria em submeter o regime jurídico atual - com prazo preclusivo de cinco anos para homologação da compensação, que corre contra a Fazenda pública, e com confissão de dívida em relação aos débitos- do sujeito passivo declarados - aos pedidos de compensação (aqueles entregues até setembro 2002, antes da MP nº 66/2002) e às declarações de compensação (PERD/DCOM, entregues a partir de 10 de outubro de 2002). A aplicação retroativa constituiria ofensa ao primado da segurança jurídica e à irretroatividade das leis.

Apesar disto, a Receita Federal editou as IN SRF nºs nºs 460, de 18/10/2004, e 600, de 28/12/2005 (esta, em vigor, revogou a primeira), que dispõem o seguinte (os arts. abaixo, da IN em vigor, repetem os da IN revogada):

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.

(...)

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

(...)

Art. 64. Serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, os pedidos de compensação, que, em 12 de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF.

(...)

Art. 68. A unidade da SRF na qual for proferido o despacho de não-homologação da compensação objeto de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, bem como da compensação objeto de Declaração de

Compensação apresentada à SRF até 30 de outubro de 2003, promoverá o lançamento de ofício do crédito tributário que ainda não tenha sido lançado nem confessado, cientificará o sujeito passivo da não-homologação da compensação e, se for o caso, do lançamento de ofício (simultaneamente) e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, o pagamento do débito indevidamente compensado.

(...)

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.

Consoante as disposições acima, o prazo de cinco, para homologação da compensação tanto a solicitada por meio dos pedidos entregues antes de 1º de outubro de 2002, mas não decididos pela autoridade administrativa até essa data, quanto a declarada por meio de PER/DCOMP entregues a partir da mesma data -, está sendo contado a partir da data do protocolo do pedido original ou da transmissão da PER/DCOMP (arts. 64, 70 e § 2º do art. 29, combinados).

Tal contagem, contrária à Fazenda Pública, implica em retroagir a eficácia do art. 17 da MP nº 135/2003 de modo a extinguir, em definitivo, todo e qualquer crédito tributário informado em pedido de compensação protocolizado até 1º de outubro de 1997 (cinco anos de 1º de outubro de 2002), mas não analisado pela autoridade administrativa até esta última data.

Num Estado de Direito como é o Brasil, o princípio da segurança jurídica e a irretroatividade das leis impedem que tal assim aconteça. Afinal, tal contagem implica em fixar, de forma retroativa, o termo inicial de um prazo preclusivo (seja ele decadencial, em relação aos créditos tributários não confessados, ou prescricional, acaso confessados), sem que a pessoa contra a qual corria tal prazo (a Fazenda Pública), dele tivesse conhecimento.

Neste ponto importa destacar que, se a administração tributária soubesse de tal prazo preclusivo, certamente envidaria esforços no sentido de analisar todos os pedidos antes do prazo fatal, em cumprimento ao princípio da eficiência. É o que acontece, por exemplo, quando se aproxima o termo final do prazo decadencial para o lançamento de determinado tributo. A fim de evitar a preclusão, as fiscalizações são últimas e os autos de infração são lavrados. De todo modo, mesmo supondo-se que a Receita Federal não fosse tão diligente e não cumprisse com rigor o princípio da eficiência, ainda assim não caberia impor ao Estado (União, no caso) perda de tão grande monta.

[...]

Pelo exposto, concluo o seguinte:

- **pedidos de compensação protocolizados antes de 01/10/2002:** há **suspensão da exigibilidade** do crédito tributário compensado e **inexiste confissão de dívida**;

- **declarações de compensação (DCOMP) protocolizadas entre 01/10/2002 e 30/10/2003:** há extinção do crédito tributário compensado, sob ulterior homologação da autoridade administrativa, **inexiste confissão de dívida**, mas a administração tributária **não tem prazo para homologação** da DCOMP;

- DCOMP protocolizadas a partir de 31/10/2003: há extinção do crédito tributário compensado, sob ulterior homologação da autoridade administrativa, **existe, sim, confissão de dívida** e a administração tem o prazo preclusivo de cinco

anos a contar do protocolo, para homologação expressa ou tácita da compensação. (2º CC. Acórdão 203-12.015. Recurso nº 136.159. Processo 10880.000999/99-78)

Todavia, com a devida vênia, os princípios da segurança jurídica e da irretroatividade da lei são direitos fundamentais do cidadão em face do Poder Público (CF, art. 5º, *caput*). A ordem constitucional não veda a aplicação retroativa da lei, mas apenas a retroatividade em prejuízo do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (CF, art. 5º, XXXVI). Não cabe a invocação dessa garantia constitucional por parte do Estado, porque este não é titular de direitos individuais, mas de *competência* para instituir normas jurídicas ou para expedir atos administrativos em consonância com as regras jurídicas vigentes. Se estas foram alteradas, não se afigura juridicamente viável o recurso ao princípio do direito adquirido por parte de agente administrativo inconformado com o teor das novas disposições normativas, notadamente quando editadas pelo mesmo ente federativo.

Não parece acertado, destarte, o afastamento da aplicação das disposições da IN SRF nº 460/2004 ou de qualquer outra com base em suposta ofensa à segurança jurídica e da irretroatividade das leis, quando a norma é editada beneficia o particular. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem entendimento consolidado sobre a matéria:

A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art 5º, XXXVI, da CF, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado (Súmula 654).

O princípio insculpido no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição (garantia do direito adquirido) não impede a edição, pelo Estado, de norma retroativa (lei ou decreto) em benefício do particular. (RE 184.099, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 10-12-1996, Primeira Turma, DJ de 18-4-1997.)

A rigor, segundo ensina o eminente Professor Paulo de Barros Carvalho, no parecer disponibilizado nos autos, a incompatibilidade com a ordem jurídica não está na aplicação do prazo de cinco anos, mas no entendimento que nega a existência de prazo para a homologação da compensação:

Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, a Fazenda Pública, no exercício de sua função fiscalizadora, deve acompanhar de perto o comportamento dos seus administrados, zelando pela observância das obrigações a que estão submetidos. Caso identifique prestações não recolhidas ou irregularidade que implique falta de pagamento de tributos, há de proceder à constituição ou modificação dos créditos a que tem direito dentro do prazo decadencial fixado pelo direito positivo, expresso no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Referido dispositivo estabelece o período de 5 anos, a contar da ocorrência do "fato gerador", para que se proceda à fiscalização e eventual constituição do crédito tributário. Transcorrido esse prazo sem que a autoridade administrativa se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o direito do Fisco.

Esse mesmo prazo, como não poderia deixar de ser, aplica-se a todas as hipóteses extintivas de débitos tributários. Encontra, portanto, inteiro cabimento nas situações de compensação tributária.

Ora, a compensação entre débitos e créditos tributários exige a constituição desses dois vínculos relacionais e, ainda, de um terceiro em que se faz o encontro de contas. Tudo isso, é certo, sujeita-se à fiscalização das autoridades competentes, de modo que a extinção do liame obrigacional (assim como do crédito do contribuinte) opera-se mediante anuência do Fisco. E essa anuência nada mais é que ato homologatório, disciplinado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Quaisquer outras disposições sobre o assunto, veiculadas em lei ordinária (como é o caso do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96) encontram suporte nessa prescrição do CTN que, como se sabe, foi recepcionado com força de lei complementar e é o instrumento hábil para dispor sobre a extinção do vínculo obrigacional tributário.

O art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional encontra, por conseguinte, perfeito enquadramento à situação da presente Consulta. Nem se alegue que o disposto nesse preceito só teria aplicabilidade para fins de constituição de débitos tributários, inexistindo disposição que estabeleça prazo para fiscalizar os créditos do contribuinte perante a Fazenda Pública. Sabemos que nenhum dispositivo legal pode ser analisado isoladamente, sem considerar a totalidade e unidade do ordenamento. Ademais, o sistema jurídico não convive com a insegurança e instabilidade das relações, o que torna inviável entendimento acerca da inexistência de prazo para alterar as normas individuais e concretas expedidas pelo contribuinte¹.

Ademais, vale lembrar que a Lei nº 10.637/2002, ao alterar o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, teve por objetivo unificar o regime de compensação, extinguindo a compensação realizada na Dctf (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), na escrituração contábil ou condicionada ao deferimento de pedido administrativo. Todas essas modalidades foram substituídas pelo regime autocompensação, que – ressaltadas as contribuições previdenciárias compensadas na Gfip (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) – é aplicável aos tributos administrados pela Receita Federal.

Foi realizada, dentro desse escopo de uniformização, um “corte” temporal, em função do qual todos os pedidos de compensação apresentados à luz da legislação pretérita foram convertidos em declaração de compensação desde o seu protocolo, ou seja, com efeito retroativo, na forma do § 4º, incluído pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002:

Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74. [...]

§ 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.

Essa particularidade foi prevista no art. 73 da IN SRF nº 460/2004, consoante entendimento exarado na Solicitação de Consulta Interna nº 01/2006:

Art. 73. Considera-se pendente de decisão administrativa, para fins do disposto nos arts. 57, 62 e 64, a Declaração de

¹ p. 44-45

Compensação, o Pedido de Restituição ou o Pedido de Ressarcimento em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, Derat, Deinf, IRF-Classe Especial ou ALF competente para decidir sobre a compensação, a restituição ou o ressarcimento.

Solicitação de Consulta Interna nº 01/2006

EMENTA : 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.

Portanto, se o legislador tributário determinou a aplicação do prazo de cinco anos de forma retroativa – a todas as compensações apresentadas na vigência da legislação pretérita, que foram convertidas em declaração de compensação –, não faz o menor sentido, dentro de uma interpretação sistemática e teleológica, afastar a aplicação do prazo de cinco anos apenas para as declarações protocolizadas entre 01/10/2002 e 30/10/2003.

Sequer há previsão legal para essa interpretação, porque as instruções normativas que disciplinam o tema, inclusive a IN SRF nº 460/2004, determinaram a aplicação do prazo de cinco anos a todas as declarações de compensação, irrestritamente e sem exceção:

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.

[...]

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

Ora, se a legislação não diferencia, não cabe ao intérprete fazê-lo, sobretudo quando o resultado dessa exegese conduz a uma conclusão incompatível com o primado da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas.

Ante o exposto, considerando que o protocolo de declaração se deu em 10/04/2003 e intimação do despacho decisório, em 14/04/2008 (fls. 01 e 28), entende-se que houve homologação tácita da declaração de compensação.

Vota-se, assim, pelo conhecimento e integral provimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator