



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11831.000127/00-08
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.848 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - CRÉDITO DE TERCEIROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GP INVESTIMENTOS S/C LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1995

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DÉBITO DE TERCEIROS. CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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 66/2002 e das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não são alcançados pela nova sistemática da declaração de compensação, razão pela qual não recai sobre o Fisco a homologação tácita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial em relação à parte do acórdão recorrido que (I) reconheceu efeitos próprios da DCOMP a pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros; e que (II) entendeu como termo inicial da contagem do prazo de 5 (cinco) anos, para homologação da compensação pleiteada, previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a data do protocolo do pedido.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1801-01.031, de 13/06/2012, por meio do qual a 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte para fins de reconhecer a homologação tácita da compensação.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1995

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria não contestada na impugnação, em vista do disposto no art. 16, I, c/c o art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, privilegiando-se o princípio processual da dupla jurisdição.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PRÓPRIOS COM DÉBITOS DE TERCEIROS.

Não é admissível que ao pedido da contribuinte, de compensação de crédito próprio com débitos de terceiros, apresentado antes do advento da MP n.º 66, de 2002, sejam atribuídos parte dos efeitos próprios da Dcomp e parte dos efeitos próprios dos antigos pedidos de compensação. Ou o pedido se submete inteiramente às novas disposições do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, por se tratar de pedido convertido em DCOMP, ou nunca poderia ter sido considerado como compensação declarada e, nessas condições, jamais poderia ter sido submetido à homologação das compensações nem ao contencioso administrativo fiscal, efeitos somente atribuíveis à DCOMP ou a pedidos que foram convertidos em DCOMP. Tendo a própria RFB

atribuído parcialmente efeitos de DCOMP ao pedido, deve este se submeter a todos os demais efeitos próprios da Declaração de Compensação, inclusive a homologação tácita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Ana de Barros Fernandes (Relatora) e Carmen Ferreira Saraiva, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria de Lourdes Ramirez. Ausente momentaneamente o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL - DO COTEJO ANALÍTICO DA DIVERGÊNCIA

- na hipótese dos autos, o acórdão ora recorrido entendeu por conferir efeitos próprios da DCOMP a pedidos de compensação de débitos próprios com créditos de terceiro. Entendeu que, tendo a RFB atribuído alguns efeitos da DCOPM aos pedidos, também deve ser aplicada a previsão de homologação tácita aos mesmos;

- em relação à questão nuclear em discussão, qual seja, compensação com créditos de terceiros, em sentido diametralmente oposto do proferido pelo órgão *a quo*, colhe-se como paradigma a ementa do Acórdão nº 105-16.343, que julgou improcedente o pedido de compensação feito para compensar créditos de um contribuinte com débito de terceiros, declarando a impossibilidade de conversão destes pedidos em DCOMP, inadmitindo o reconhecimento de homologação tácita nos termos da Lei 10.637/2002. Vejamos:

Acórdão nº 105-16.343

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO PRÓPRIO COM DÉBITO DE TERCEIRO - CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - INOCORRÊNCIA - O §4º do artigo 74 da Lei 9.430/96, que converteu os pedidos de compensação então pendentes de apreciação em declarações de compensação, deve ser interpretado em consonância com as disposições do caput e do §1º do mesmo dispositivo legal, que estabelecem que as declarações de compensação são instrumento hábil para a formalização de compensação de débitos próprios, mas não de débitos de terceiros, impedindo, assim, se entenda que os pedidos relativos a débitos de terceiro tenham sido convertidos em declarações de compensação.

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - SALDO NEGATIVO - APROVEITAMENTO - NECESSIDADE DE ADIÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA AO LUCRO REAL - Os artigos 34 e 37, § 3º, "c", da Lei n. 8.981/95, condicionam o aproveitamento do IRRF ao cômputo da receita respectiva na determinação do lucro real, inócurre no caso concreto.

Recurso negado.”

- da simples leitura das ementas dos acórdãos recorrido e paradigma, percebe-se que enquanto o acórdão recorrido entendeu pela concessão de efeitos próprios da DCOMP aos pedidos, a exemplo da homologação tácita, o acórdão paradigma 105-16.343 aduz vedação do ordenamento jurídico de compensação de créditos tributários próprios (débitos) com créditos de terceiros, decidindo pela impossibilidade de conversão dos pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiro em DCOMP e, portanto, inadmitindo a homologação tácita;

- é claramente evidenciado que o cerne da questão é a impossibilidade de conversão dos pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiro em DCOMP e, portanto, não se falando em homologação tácita, resta caracterizada a divergência;

- verifica-se que a decisão proferida no acórdão paradigma, no sentido da impossibilidade de compensação de créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos, com créditos de terceiros, reflete o melhor direito a ser aplicado ao caso, razão pela qual deve ser modificado a decisão ora recorrida;

- por seu turno, há que se registrar que caso esta Colenda CSRF entenda pela manutenção da r. decisão recorrida neste quesito, há que se arguir a inocorrência da referida homologação, no caso em exame. Isso porque, a Turma *a quo* manifestou-se no sentido de estabelecer como termo inicial da contagem do prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 74, §5º, da Lei 9.430/96, a data do protocolo do pedido, entendimento este que não merece prosperar;

- ocorre que a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, analisando o mesmo dispositivo legal, fixou exegese diversa da esposada pela e. câmara *a quo*, sob o fundamento de que o prazo de 5 anos para homologação, disposto no art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pelo art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apenas se aplica a partir de 30/10/2003.

- eis a ementa do acórdão paradigma:

Acórdão nº 203-11.648

[...]

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. O disposto no § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, segundo o qual considera-se homologada tacitamente 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, aplica-se somente a partir de 30/10/2003.

- apresenta-se, portanto, clara a divergência entre a e. câmara *a quo* e a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes relativamente ao âmbito de aplicação do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, visto que, com base em situação fática similar em ambos os

feitos - pedidos de compensação efetuados anteriormente a 30 de outubro de 2003 - há interpretações jurídicas díspares;

- com efeito, se, por um lado, o acórdão ora recorrido, com fulcro no art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, considera ter havido homologação tácita da compensação, pelo decurso de mais de cinco anos entre o pedido e a ciência do despacho decisório, o acórdão apontado como paradigma, de outra banda, considera que o lapso de cinco anos, por incidência do mesmo dispositivo legal acima citado, só pode ser contado a partir de 30 de outubro de 2003, data da alteração legislativa, visto que, antes de tal marco, não havia para a administração tributária qualquer prazo limite para a homologação;

- dessa forma, demonstrada a divergência entre a decisão recorrida e a ementa paradigma colacionada, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial, consoante o disposto no artigo 67 e seguintes do Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO

- da leitura do artigo 74 da Lei 9.430/1996 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;

- analisando-se os referidos dispositivos tem-se claro que para que se ultime a compensação pretendida pelo sujeito passivo há de existir identidade de partes entre credor e devedor;

- assim, a despeito do que dispunha o art. 15 da IN/SRF n.º 21/97, tem-se que a compensação com crédito de terceiro não encontra amparo legal, uma vez que a lei exige a identidade de partes entre credor e devedor;

- a IN 21/97 é uma norma complementar, não podendo inovar para criar direitos que a própria lei não previu. As instruções normativas não podem inovar a ordem jurídica servindo apenas para detalhar o conteúdo da Lei, sem nunca ultrapassá-la;

- desta forma, havendo um confronto entre o disposto na instrução normativa 21/97 e o que dispõe o art. 170 do CTN e §1º e caput do art. 74 da lei 9.430/96, há de prevalecer o disposto nas leis, por carecer a IN editada *contra legem* de fundamento de validade, sob pena de assim procedendo ferir a hierarquia das normas e em última instância, o Estado Democrático de Direito;

- já com relação à impossibilidade de conversão dos pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiro em declarações de compensação, imperioso colacionar o entendimento firmado no parecer PGFN/CDA/CAT N.º 1499/2005, do qual se infere a impossibilidade de compensação de créditos tributários do contribuinte com créditos de terceiros, o qual não merece qualquer retoque:

“(…)

39. Ora, partindo do pressuposto de que a compensação com créditos de terceiro afigura-se como exceção, vedada expressamente pela legislação em vigor, e do fato de o sujeito passivo apenas poder contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, é de se entender que os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa só podem ser considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, se observadas todas as demais condições estabelecidas na lei nº 9.430/96 e legislação correlata.

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

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

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

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

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

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

(...)”

- *ad argumentandum tantum*, na remota hipótese de se admitir a compensação de créditos da contribuinte com créditos de terceiros, há que se constatar que não ocorreu, na hipótese, a homologação tácita pleiteada pelo contribuinte;

- antes da Medida Provisória nº 135/2003, não havia que se cogitar de qualquer prazo para que a administração tributária homologasse os pedidos de compensação;

- em outras palavras, quando do pedido de compensação formulado nos presentes autos, em 19/09/2003 e 24/09/2003, não estava a Administração, por lei, obrigada a cumprir qualquer lapso findo o qual estaria caracterizada a homologação do referido pleito. De fato, como visto, a obrigação de cumprimento de prazo somente surgiu com a edição da Medida Provisória nº 135/2003, de 30 de outubro de 2003. Entendimento diverso do aqui esposado conduziria à situação esdrúxula de ser a administração tributária literal e sumariamente surpreendida com a repentina fluência de um prazo que, quando do pedido de compensação formulado pelo contribuinte, sequer existia;

- a correta exegese, de fato, exige que o prazo para homologação (5 anos) aplique-se tão somente aos pleitos formulados após o marco de 30 de outubro de 2003, data da edição da Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, visto que, antes disso, não havia qualquer limitação temporal para a respectiva apreciação pela Administração fiscal;

- no caso vertente, não se verifica qualquer das hipóteses elencadas no art. 106 do CTN, não sendo autorizada a retroatividade da lei para alcançar fatos pretéritos;

- cumpre registrar as lúcidas ponderações encartadas no voto condutor do acórdão paradigma (Acórdão nº 203-11.648) e na declaração de voto constante no processo nº 10768.000149/2001-60, da lavra do conselheiro Antônio Bezerra Neto (transcrições contidas nas contrarrazões);

- tendo em vista a regra de que o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência (irretroatividade das leis), conclui-se ser imperiosa a reforma do julgado pelos seguintes motivos:

a) os pedidos de compensação foram protocolados nas seguintes datas: 27/01/2000, anteriormente, portanto, à alteração legislativa inaugurada pela MP nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que alterou a redação do art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, introduzindo, somente a partir de então, o prazo de cinco anos para homologação da compensação;

b) considerando o disposto no item "a", não há que se cogitar, no presente caso, de homologação tácita, ainda que decorridos mais de cinco anos entre a data de protocolização do pedido e a ciência do respectivo despacho decisório, pelo fato de que, à época do pleito, marco definidor da legislação aplicável, não estava a administração tributária obrigada ao cumprimento de qualquer prazo para referida apreciação.

- face ao exposto, requer a Fazenda Nacional seja conhecido e provido o presente recurso, para que seja reformado o r. acórdão recorrido, mantendo-se a integralidade do decidido em primeira instância.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 136/2012, de 19/10/2012, deu seguimento ao recurso especial com base na seguinte análise sobre as divergências suscitadas:

[...]

Examinando o primeiro acórdão paradigma em seu inteiro teor verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que a lei veda a conversão dos pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiros em DCOMP, enquanto que o acórdão recorrido diverge desta interpretação ao reconhecer os efeitos próprios dessa conversão, inclusive a homologação tácita.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente em relação ao primeiro aspecto.

Com relação ao segundo aspecto do recurso, também ficou caracterizada a divergência jurisprudencial, na medida em que o acórdão recorrido reconheceu os efeitos da homologação tácita ao pedido de compensação, convertido em Dcomp, considerando como início da contagem do prazo a data de protocolo do pedido, enquanto que o acórdão trazido como paradigma reconhece que, no caso de pedidos de compensação convertidos em DCOMP, o prazo de homologação se inicia somente a partir de 30/10/2003.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DÊ SEGUIMENTO ao presente recurso.

Em 04/12/2012, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e, tempestivamente, em 19/12/2012, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

MOTIVOS DETERMINANTES PARA A MANUTENÇÃO DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

CONVERSÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO Nº 11831.000778/00-16 EM DCOMP

- desde a edição da Medida Provisória nº 66, de 30.8.2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002, o contribuinte foi dispensado de requerer previamente a compensação de tributos federais. Com a MP, o contribuinte foi autorizado a efetuar a compensação independentemente de qualquer requisição ao Fisco, sob a condição resolutória de posterior homologação, a ocorrer em até 5 anos a contar da entrega da DCOMP;

- o Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16, na época em que foi apresentado (17.4.2000), estava em plena conformidade com a Lei 9.430/96, que traz as normas gerais sobre a compensação de tributos federais. Apenas a partir de 1º.10.2002, data em que entraram em vigor as alterações no artigo 74 da Lei 9.430/96, promovidas pelo artigo 49 da Lei 10.637/02, é que a compensação de débitos próprios com crédito de terceiros passou a ser legalmente vedada;

- é evidente que essa vedação não é aplicável, sob pena de retroatividade indevida, aos Pedidos de Compensação de débitos próprios com créditos de terceiros que foram apresentados antes de 1º.10.2002, data em que entrou em vigor a vedação para esse tipo de compensação, trazida pelo artigo 49 da Lei 10.637/02, que alterou o artigo 74 da Lei 9.430/96,

caso da Recorrida. As compensações de débitos próprios com créditos de terceiros requeridas até essa data estavam em pleno acordo com a legislação aplicável;

- ademais, quando o artigo 49 da Lei 10.637/02 alterou o artigo 74 da Lei 9.430/96, estabeleceu expressamente que "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";

- com isso, quando houve a conversão dos Pedidos de Compensação em DCOMP's, o Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16 converteu-se também em DCOMP, para fins da nova sistemática de compensação trazida pela Lei 10.637/02, uma vez que formulado em conformidade com a lei vigente na época em que foi apresentado;

- a Lei nº 11.051, de 29.12.2004, por sua vez, ao alterar o artigo 74 da Lei 9.430/96, passou a prever que as compensações de débitos próprios com créditos de terceiros passariam a ser consideradas como não declaradas (artigo 74, §12, inciso II, alínea "a") e não estariam sujeitas ao trâmite regular das DCOMP's;

- assim, somente a partir da Lei 11.051/04 é que os pedidos de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros passaram a ser considerados como não declarados e, portanto, não seriam convertidos em DCOMP's. Antes disso, não havia qualquer vedação legal que impedisse que esses pedidos de compensação fossem convertidos em DCOMP's. Mais do que isso, a Lei 10.637/02 previu expressamente que todos os pedidos pendentes de apreciação seriam convertidos em DCOMP's;

- diante do exposto, é possível concluir que, na época em que foi apresentado, o Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16 estava em conformidade com as normas aplicáveis às compensações em geral, e, por consequência, foi convertido em DCOMP. A regra trazida pelo §12, inciso II, alínea "a", do artigo 74 da Lei 9.430/96 somente deve ser observada para as compensações de débitos próprios com créditos de terceiros requeridas a partir de 30.12.2004, isto é, após a publicação da Lei 11.051/04, o que não é o caso deste Pedido de Compensação, apresentado em 17.4.2000;

ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 41, DE 7.4.2000

- em 7.4.2000, a RFB expediu a Instrução Normativa nº 41, pela qual pretendeu vedar a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros. Essa IN, contudo, não tinha base legal, uma vez que o artigo 74 da Lei 9.430/96, com a redação vigente naquela época, não previa essa vedação. Ou seja, por meio da aludida IN, a RFB quis impedir que os contribuintes efetuassem a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros, sem que tal limitação fosse prevista em lei;

- há que se lembrar que a Lei 9.430/96 passou a vedar a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros apenas em 1º.10.2002, quando passou a vigor a nova redação do seu artigo 74, dada pela Lei 10.637/02. Ou seja, se a lei passou a impedir a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros, é evidente que a IN 41/00 não tinha base legal e, por isso, a regra nela contida é ilegal. A RFB somente poderia disciplinar a vedação à compensação de débitos próprios com créditos de terceiros depois de 1º.10.2002, quando a legislação federal passou a prevê-la de forma expressa;

- aplicar a IN 41/00 neste caso seria admitir que o Poder Executivo, por meio de atos administrativos, é apto a legislar em matéria tributária. Uma mera Instrução Normativa não é instrumento adequado para criar direitos e obrigações, sendo-lhe possível apenas regulamentá-los. Cabe à lei estabelecê-los. No caso da Recorrida, caberia apenas à lei vedar o direito do contribuinte de compensar seus débitos com créditos de terceiros;

- assim, a vedação trazida pela IN 41/00 é totalmente ilegal, motivo pelo qual não poderia atingir os Pedidos de Compensação de débitos próprios com créditos de terceiros apresentados entre 10.4.2000 (data em que a IN foi publicada no Diário Oficial da União) e 1º. 10.2002 (data em que entrou em vigor o dispositivo da Lei 10.637/02 que veda esse tipo de compensação). Assim, mesmo o Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16 apresentado em 17.4.2000 é legítimo, uma vez que encontrava amparo em lei. A aplicação da IN 41/00 para esse Pedido é indevida, por ser ilegal.;

- o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou expressamente a favor da tese defendida pela Recorrida, ao rechaçar outras IN's da RFB que estabeleciam regras não previstas em lei (STJ, 2ª Turma, Recurso Especial nº 170.234/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, julgado em 12.3.2002, publicado no DJU em 24.6.2002);

- o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se manifestou expressamente sobre a ilegalidade da IN 41/00, confirmando o exposto pela Recorrida (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.70.05.003552-5/RS, Rel. Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, DJU 12.8.2003);

- além disso, ao deferir parcialmente o Pedido de Restituição nº 11831.000127/00-08, a RFB expressamente homologou, até o limite do crédito reconhecido, a compensação pleiteada nos autos do Processo Administrativo nº 11831.000778/00-16. Consta expressamente da decisão que deferiu parcialmente o Pedido de Restituição que a compensação requerida no Processo Administrativo nº 11831.000778/00-16 foi homologada até o limite do crédito reconhecido, mesmo o pedido de compensação tendo sido apresentado após a entrada em vigor da ilegal IN 41/00;

- essa homologação deixa evidente que a própria RFB reconheceu que a norma contida na IN 41/00 não deveria ser aplicada neste caso. Assim, comprovada a legitimidade do crédito pleiteado no Pedido de Restituição, não há motivos para que a compensação pleiteada não seja integralmente homologada;

O RECONHECIMENTO PELA RFB DA CONVERSÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO EM DCOMP: VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL AO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO

- além disso, o v. Acórdão deve ser integralmente mantido sob pena de violação ao princípio constitucional da vedação ao comportamento contraditório;

- como dito, a própria RFB atribuiu os efeitos da DCOMP ao Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16. Prova disso é que a RFB homologou parcialmente a compensação declarada e reconheceu o direito da Recorrida ao contencioso administrativo fiscal ao conceder prazo para apresentação de manifestação de inconformidade;

- assim, é evidente que a própria União Federal, por meio da RFB, reconheceu a conversão em DCOMP do referido Pedido de Compensação tendo atribuído os

efeitos próprios daquela à compensação pleiteada pela Recorrida. Esse fato foi reconhecido pelo V. Acórdão recorrido;

- o v. Acórdão recorrido reconheceu, de maneira irretocável, que foi a própria RFB quem atribuiu os efeitos próprios da DCOMP ao Pedido de Compensação apresentado pela Recorrida. De fato, como mencionado pelo V. Acórdão, a RFB não só homologou parcialmente a compensação pretendida como reconheceu o direito da Recorrida ao contencioso administrativo fiscal ao conceder prazo para apresentação de manifestação de inconformidade, ambos efeitos próprios decorrentes da apresentação da DCOMP;

- portanto, se a própria União Federal, por meio da RFB, atribuiu ao Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16 os efeitos próprios da DCOMP, não pode agora querer negar que a parte remanescente da referida compensação seja tratada de forma diversa, apenas para tentar viabilizar a cobrança de um débito que está extinto. A adoção de posturas diametralmente opostas é inaceitável e acarreta violação aos princípios da segurança jurídica e da vedação ao comportamento contraditório;

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO: ARTIGO 74, §5º, DA
LEI 9.430/96

- conforme foi reconhecido pelo V. Acórdão recorrido, ocorreu a homologação tácita da compensação objeto do Processo nº 11831.000778/00-16, nos termos do que dispõe o artigo 74 da Lei 9.430/96;

- o Pedido de Restituição nº 11831.000127/00-08 foi apresentado em 27.1.2000 e julgado apenas em 28.9.2005, enquanto que o Pedido de Compensação nº 11831.000778/00-16 foi apresentado em 17.4.2000. Ou seja, entre as datas em que foram apresentados os Pedidos (27.1.2000 e 17.4.2000) e a data em que foi julgado (e parcialmente deferido) o Pedido de Restituição (28.9.2005), transcorreram mais de 5 anos;

- esse Egrégio Conselho teve a oportunidade de analisar situações como esta por diversas vezes, sempre expressando o mesmo entendimento da Recorrida (Acórdãos nºs 108-09165, 106-15829 e 108-08645);

- é evidente que houve a homologação tácita da compensação em questão, conforme reconhecido pelo V. Acórdão recorrido, de modo que o direito do Fisco de cobrar o suposto débito remanescente foi atingido pela decadência, nos termos do que dispõe o artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto Pedido de Restituição apresentado em 27/01/2000, cumulado com Pedido de Compensação de crédito próprio com débito de terceiro, apresentado em 01/03/2000.

Após ser protocolado, o Pedido de Compensação gerou o processo nº 11831.000778/00-16 (formalizado em 17/04/2000), mas as questões que surgiram em relação a esse pedido estão sendo tratadas nos presentes autos, desde o início.

Por meio do Pedido de Restituição, a contribuinte reivindicou um excedente de IRPJ no ano-calendário de 1995, no valor de R\$ 315.624,86, decorrente de IR/Fonte referente àquele período.

A Delegacia de origem reconheceu em parte o direito creditório (dos R\$ 315.624,86, foram reconhecidos R\$ 190.745,38), e a compensação foi homologada até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte, detentora do direito creditório, ingressou com manifestação de inconformidade, alegando que os pedidos de restituição e de compensação tinham sido tacitamente homologados, nos termos do art. 74, §5º, da Lei 9.430/1996.

A decisão de primeira instância administrativa indeferiu essa manifestação, manifestando entendimento no sentido de que os pedidos de compensação de crédito com débitos de terceiros não foram convertidos em DCOMP, e que, em razão disso, não cabia sua apreciação na forma prevista no Decreto nº 70.235/1972; que o prazo previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (homologação tácita) não se aplicava à compensação de crédito com débitos de terceiros; e que a homologação tácita não tinha como objeto o direito creditório pleiteado.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, entendeu que a DERAT/SP, ao homologar parcialmente as compensações e reconhecer o direito ao contencioso administrativo fiscal - PAF (porque concedeu prazo para apresentação de manifestação de inconformidade), acabou atribuindo ao pedido da recorrente, de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros, os efeitos próprios da Declaração de Compensação – DCOMP.

Assim, considerando que a própria SRF, por meio de seus agentes, havia atribuído ao pedido da recorrente os efeitos próprios de Declaração de Compensação, o acórdão recorrido reconheceu a homologação tácita das compensações, nos termos do artigo 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito a essa questão, ou seja, à aplicação da regra de homologação tácita (Lei 9.430/1996, art. 74, §5º) para

Pedidos de Compensação em que estão envolvidos créditos e débitos de pessoas distintas (compensação de crédito com débito de terceiros).

Para reverter o acórdão recorrido, a PGFN contesta dois aspectos dessa decisão: (I) o reconhecimento de efeitos próprios de DCOMP a pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros; e (II) a adoção da data do protocolo do pedido como sendo o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos para a homologação tácita da compensação pleiteada.

Em relação à primeira divergência, a PGFN trouxe paradigma que, tratando também de Pedido de Restituição cumulado com Pedido de Compensação de crédito com débito de terceiros, onde também houve reconhecimento parcial do direito creditório e instauração de contencioso administrativo pelas regras do PAF, decidiu de forma contrária em relação à homologação tácita do pedido de compensação.

Diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma, diante das mesmas circunstâncias, não considerou que o Pedido de Compensação havia sido convertido em DCOMP.

Essa questão sobre a conversão do Pedido de Compensação em DCOMP está diretamente relacionada à aplicação da regra de homologação tácita, porque ela só é aplicável às Declarações de Compensação apresentadas a partir de 01/01/2002, e aos Pedidos de Compensação que foram convertidos em DCOMP, nos termos do §4º do art. 74 da Lei 9.430/1996 (introduzido pela MP nº 66/2002).

Para a análise da primeira divergência, cabe de início esclarecer que não esteve e nem está em questão a possibilidade de deferimento desse tipo de compensação, cujo condicionante foi apenas o montante do crédito reconhecido.

Não está em questão a aplicação retroativa da regra que passou a vedar compensações envolvendo créditos e débitos de pessoas distintas. Fosse esse o caso, a compensação seria totalmente indeferida, em razão de sua própria impossibilidade.

Entretanto, houve reconhecimento parcial do direito creditório, com a consequente homologação parcial da compensação, no limite do crédito reconhecido.

E não tendo havido o reconhecimento total do direito creditório constante do Pedido de Restituição, foram devidamente abertas as portas do PAF, para a instauração do contencioso administrativo. Esse foi o contexto tanto do caso do acórdão recorrido, quanto do paradigma.

Entretanto, no curso do contencioso, diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma não considerou que o Pedido de Compensação havia sido convertido em DCOMP, e, por isso, não reconheceu a homologação tácita da parcela em aberto dos débitos objeto da compensação, que haviam excedido os créditos reconhecidos inicialmente.

O que a contribuinte trata como aplicação retroativa da regra que passou a vedar compensações envolvendo créditos e débitos de pessoas distintas, abrange na verdade a verificação do alcance da regra contida no §4º do art. 74 da Lei 9.430/1996 (dispositivo introduzido pela MP nº 66/2002), que é o cerne da primeira divergência.

Sobre a possibilidade, ou não, de conversão de Pedido de Compensação em Declaração de Compensação, quando estão envolvidos créditos e débitos de pessoas distintas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sua atual composição, manifestou recentemente o seguinte entendimento:

Acórdão nº 9101-002.540

Sessão de 20 de janeiro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 1995

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.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado

Apesar da bem fundamentada exposição da ilustre Relatora, peço vênica para divergir no mérito.

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 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 2005:

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;

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 nº 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 nº 9.430/96 para homologação da compensação (cinco anos);

Posteriormente, as IN RFB nº 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 nº 66, 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.

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 nº 66, de 2002. Por outro lado, encontram-se várias decisões que corroboram a tese de que 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 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 nº 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 nº 1803001.511, 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 10.637/2002c/c IN SRF 21/97 art. 15 §1º). (Acórdão nº 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 nº 9.430, de 1996, pela MP nº 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 nº 66, de 2002, e Leis nº 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.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Adotando os mesmos fundamentos acima transcritos, concluo que a regra de homologação tácita não deve ser aplicada ao Pedido de Compensação contido nestes autos, por configurar compensação de crédito próprio com débito de terceiro.

Com efeito, os Pedidos de Compensação abrangendo créditos e débitos de pessoas distintas realmente não foram convertidos em DCOMP.

Afastada a regra de homologação tácita, fica prejudicado o exame da segunda divergência, que trata da definição do termo inicial para a contagem do prazo de homologação.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer o que foi decidido na primeira instância administrativa, reafirmando o entendimento de que o prazo previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (homologação tácita) não se aplica ao Pedido de Compensação contido nestes autos, por configurar compensação de crédito próprio com débito de terceiro.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo