



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

Processo n° 13746.000260/2003-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-004.238 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria Pedido de compensação de créditos com débitos de terceiros
Recorrente QUALIMAT DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO S.A.
(incorporadora de ELIANE ARGAMASSAS E REJUNTES LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 11/03/2003

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE CONTRIBUINTE COM DÉBITOS DE TERCEIROS. INAPLICABILIDADE DA HIPÓTESE NORMATIVA QUE TRATA DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.

A homologação tácita a que alude o § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 diz respeito unicamente aos casos em que a compensação pleiteada pode ser admitida como declaração de compensação, não alcançando os pleitos de compensação de créditos com débitos de terceiros, já que o *caput* do citado artigo 74, a partir da alteração trazida pela Medida Provisória nº 66/2002, se restringe à compensação de créditos do contribuinte com seus próprios débitos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/03/2003 a 31/03/2003

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI RECONHECIDO POR MEDIDA JUDICIAL. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DE TERCEIROS. DIREITO AMPARADO PELA COISA JULGADA.

Realidade em que, por força de provimentos jurisdicionais, foi autorizada a utilização de créditos presumidos do IPI exclusivamente para a compensação com o IPI devido no final do processo industrial, inclusive com a possibilidade de transferência de aludido direito para terceiros.

Amparada judicialmente, portanto, a compensação de débito do IPI em nome da recorrente com crédito do mesmo imposto reconhecido em favor de terceiro, não se aplicando ao caso a restrição de que trata a nova regra contida no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 após a alteração que lhe foi dada pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº

10.637/02, já que o direito anteriormente reconhecido está amparado pela coisa julgada.

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, no seguinte sentido:

a) por maioria de votos, para rejeitar o argumento em favor da homologação tácita da compensação; vencidos os conselheiros Solon Sehn e Bruno Curi, que entenderam haver ocorrido aludida homologação;

b) superada a questão atinente à homologação tácita, nos termos acima, votaram os membros, por unanimidade, para dar parcial provimento ao recurso.

O conselheiro Solon Sehn declarou voto.

Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Ricardo Alexandre Hidalgo Pace, OAB/SP 182.632.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da DRJ Juiz de Fora (fls. 219/235 da cópia digitalizada do e-processo - doravante utilizada como padrão de referência), a qual não homologou a compensação vislumbrada pelo sujeito passivo, objeto do *Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros* de fls. 04.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

A empresa Nitriflex S A Indústria e Comércio apresentou o requerimento de fls. 01, onde declara haver transmitido créditos para a filial 0003 da contribuinte Eliane Argamassas e Rejuntas Ltda, créditos esses que a Nitriflex S A estaria autorizada judicialmente a transferir a terceiros em virtude de decisão favorável obtida no Mandado de Segurança nº 2001.02.01.035232-6 (processo originário nº 2001.51.1.0001025-0), onde foi pedido o afastamento dos efeitos da IN SRF nº 41, de 2000, que vedava a utilização de créditos de terceiros na compensação.

Utilizando-se destes créditos a filial 0003 da Eliane Argamassas e Rejuntas Ltda acima qualificada apresentou através de seu procurador (fls.07), o formulário de fls. 02, com o objetivo de compensar o débito nele

apontado, no valor de R\$ 3.673,07, com créditos de terceiros, pertencentes a Nitriflex S A e constantes do processo administrativo nº 10735.000202/99-70 que foi apensado ao de nº 10735.000001/99-18.

O Parecer Seort nº 363, de 2008 e respectivo Despacho Decisório (fls. 18/24), ambos proferidos pela Delegacia da Receita Federal em Nova Iguaçu/RJ, concluíram em síntese que:

A Nitriflex S A Indústria e Comércio ajuizou ... a Ação Mandamental (Mandado de Segurança) nº 98.0016658-0 no sentido de reconhecer o seu direito ao crédito presumido de IPI ... referente às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagens isentos, não tributados ou que foram tributados à alíquota zero ..., bem como seu direito de compensá-lo com o imposto (IPI) a recolher no final do processo industrial, obtendo decisão favorável, transitada em julgado em 18.04.2001 após acórdão exarado pelo TriBunal Regional Federal da Segunda Região.

Como a decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 98.0016658-0 somente lhe permitia utilizar o seu crédito ... com débitos relativos a este mesmo imposto, sociedade empresária Nitriflex S A Indústria e Comércio impetrou junto à 5ª Vara Federal de São João de Meriti – RJ um outro Mandado de Segurança (MS), o de nº 2001.5110001025-0, esse visando afastar a incidência dos efeitos da Instrução Normativa SRF nº 41/2000, obtendo sentença favorável que, em 12.09.2003, também transitou em julgado no sentido de reconhecer e de declarar o seu direito de ceder parte do seu crédito a terceiros para que estes utilizem em compensação tributária.

... a sociedade empresária Nitriflex S A ... realizou diversas compensações tributárias de débitos próprios e, além disso cedeu grande parte do saldo remanescente a terceiros...

... a Procuradoria ajuizou ... a Ação Rescisória nº 2198 visando desconstituir a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 98.0016658-0 transitada em julgado, obtendo vitória parcial, uma vez que **houve mudança no tocante ao período sobre o qual recaiu o direito ao crédito, que passou de 10 (dez) para 5 (cinco) anos, o que também reduziu em muito o valor primitivo do crédito.**

Após ter sido proferida a sentença da ação rescisória e já na vigência da IN SRF 517, de 2005, a Nitriflex S A Indústria e Comércio pretendeu habilitar créditos junto à Secretaria da Receita Federal para prosseguir realizando compensações tributárias com débitos de terceiros. O pedido de habilitação foi indeferido administrativamente, sendo que, mais uma vez a Nitriflex S A buscou na via judicial o reconhecimento do direito à habilitação do crédito, não obtendo êxito na 1ª instância de julgamento, sendo que a referida ação não transitou em julgado até a presente data.

O Seort da DRF/Nova Iguaçu/RJ indeferiu o pedido de habilitação contido no processo nº 13746.000191/2005-51.

O Parecer Seort nº 363, de 2008, continua seu relato aduzindo que:

... o ponto nevrálgico ...repousa em saber se o contribuinte pode ou não compensar seus débitos tributários mediante a utilização de crédito que lhe foi cedido pela ... Nitriflex S A ..., pois numa época em que não havia lei mas apenas norma infralegal (IN/SRF nº 41/2000) vedando a utilização de crédito de um contribuinte para compensar débito de outro, a pessoa jurídica cedente do crédito obteve sentença transitada em julgado ... reconhecendo o seu direito de cedê-lo a terceiro...

...sobre o assunto, a **Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Nova Iguaçu – RJ** se pronunciou no sentido de que a nova regra contida no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 após a alteração que lhe foi dada pelo **artigo 49 da MP 66, de 29.08.2002** convertido no artigo 49 da Lei nº 10.637/02 tem o condão de restringir a utilização do crédito em questão, sem contudo ofender à autoridade da coisa julgada e sem que represente aplicação retroativa da lei.

... quando o Mandado de Segurança nº 2001.51.10.001025-0 ... foi ajuizado inexistia lei expressa que dispusesse sobre a compensação tributária de débito de um contribuinte mediante a utilização de crédito de terceiros, embora a **Instrução Normativa SRF nº 41/2000** já vedasse esta espécie de compensação tributária.

Assim, ... **somente os pedidos de compensação tributária formalizados antes do dia 29.08.2002, data da publicação da Medida Provisória nº 66/02 ... é que estão amparados pelo MS nº 2000.5110001025-0 e, desta forma, somente naqueles pedidos é que pode ser utilizado crédito cedido pela sociedade empresária Nitriflex S A .**

A DRF/Nova Iguaçu RJ, continua em sua decisão, transcrevendo partes do parecer expedido pela PSFN/Nova Iguaçu/RJ, dentre as quais cumpre evidenciar:

... quando ajuizado o MS 2001.51.10001025-0, vigorava a IN SRF nº 41/00, cujo artigo 1º vedava a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros, administrados pela SRF, sendo que a Lei nº 9.430/96 em seus arts. 73 e 74, dispositivos estes expressamente mencionados no voto do relator, eram omissos a respeito, daí a razão pela qual ter o tribunal ad quem afastado a limitação imposta pela IN SRF 41/00.

Entretanto, os referidos arts. 73 e 74 sofreram total reformulação através do art. 49 da MP nº 66/02, converida na Lei nº 10.637/2002 ...

... se de uma decisão judicial decorre a coisa julgada, é certo que este efeito não prevalecerá se ocorrerem mudanças nas normas jurídicas que tratam da questão transitada em julgado.

... hoje a situação fática-jurídica é diversa. A Lei nº 9.430/96 que era omissa sobre o tema, a partir de 30 de agosto de 2002 passou a ser clara ao prever como única possibilidade de compensação de tributos administrados pela SRF, inclusive os judiciais transitados em julgado, a efetividade entre créditos e débitos do próprio sujeito passivo.

...Assim, a coisa julgada não pode ser invocada quando direito superveniente repercute na relação jurídica sobre o qual a coisa julgada se operou.

Ressalvam-se, pois, os efeitos jurídicos dos pedidos de compensação efetivamente realizados por conta da decisão judicial considerados fatos consumados, até a edição da MP 66, de 29.08.2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

Registre-se: a lei nova não esta a alcançar fatos passados, compensações efetivadas perante a ordem jurídica anterior e com espeque em decisão judicial transitada em julgado. A nova lei alcança, isto sim, os fatos novos ocorridos sob a sua égide e sobre a qual a coisa julgada não pode surtir efeitos, já que estamos diante de novos regramentos jurídicos. Logo, após as alterações da MP 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, as pretendidas compensações com débitos de terceiros não podem ser admitidas eis que não permitidas pela Lei, não sendo a mesma objeto de qualquer discussão judicial. Não há que se falar de violação à coisa julgada e o suposto direito adquirido, como evidente, relaciona-se às compensações requeridas – fatos consumados sob efeitos da coisa julgada, jamais aos pedidos de compensação formulados depois das alterações legislativas supervenientes **à coisa julgada.**

Ao final o parecerista houve por bem adotar o entendimento da PSFN para propor a não homologação da compensação pleiteada.

O Despacho Decisório de fls. 24, aprovou integralmente o parecer e determinou fosse dada ciência ao contribuinte e tomadas as demais providências cabíveis.

Pelo requerimento de fls. 34/35 e arrazoado de fls. 36/65, o interessado manifestou inconformidade, alegando em síntese que:

O MS 98.0016658-0 (Nitriflex) teve por objeto o reconhecimento do direito ao crédito de IPI, no período de 08/1988 até 07/1998, decorrente da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero...

... a Nitriflex lançou mão de medida judicial para afastar a aplicação da IN/SRF 41/00 (que passou a proibir a cessão de crédito para terceiros não optantes do REFIS). Foi impetrado o MS 2001.51.10.001025-0 para se alcançar tal desiderato...

Em 12/09/2003 transitou em julgado o v. acórdão proferido pelo E. TRF da 2ª Região que, convalidando a medida liminar deferida initio litis e concedendo a ordem, decidiu pela irretroatividade da legislação então limitadora do direito à plena disponibilidade do crédito (IN/SRF 41/00) para alcançar fatos consumados sob a égide de normas que o garantiam expressamente, a saber, art. 170 do CTN e arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, regulamentados pela IN/SRF 21/97

Por fim, foi ajuizada pelo Fisco, em 15/04/2003, a ação rescisória 2003.02.01.005675-8 visando a desconstituição da coisa julgada produzida no MS 98.0016658-0. Embora o pedido tenha sido julgado parcialmente procedente pelo E. TRF da 2ª Região, foram interpostos pela Nitriflex recursos pendentes de análise, e não foi concedida tutela de urgência para suspender a execução da coisa julgada, que, por isto, continua produzindo efeitos.

Desta forma, entende o interessado que a coisa julgada material impede a aplicação da Lei no 10.637, de 2002, que limita a disponibilidade do crédito do IPI, porque, no caso, esse crédito foi reconhecido por decisão judicial transitada em julgado. Alega que a limitação legal apontada no despacho decisório só é aplicável aos créditos nascidos posteriormente à sua entrada em vigor, acrescentando que, admitir o contrário, resultaria no descumprimento de uma ordem judicial, no desrespeito à coisa julgada material e aos princípios da não-cumulatividade do IPI e da irretroatividade das leis.

Ressalta, a requerente, que também foi proposto o Mandado de Segurança no 2001.51.10.001025-0, para impedir que a IN SRF no 41, de 2000, obstasse a livre disposição do crédito do IPI, conquistado, em juízo, pela Nitriflex S/A Indústria e Comércio. Diz ainda que, em 12 de setembro de 2003, transitou em julgado acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, confirmando o direito de livre disposição do crédito decorrente da decisão judicial relativa ao processo nº 98.0016658-0.

A reclamante se utilizou do princípio constitucional que trata da irretroatividade da lei como base de argumentação a respaldar a não utilização, no caso concreto, da nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, trazida pela Lei nº 10.637, de 2002, salientando trecho da ADI-MC 172, DJ 19/02/1993, p. 2.032, do Relator Min. Celso de Melo.

Prossegue em seu documento asseverando que :

Restou demonstrado ... que, por força do princípio constitucional da irretroatividade das leis, a nova redação do art. 74 da Lei 9.430/96 (que passou a proibir a cessão de crédito para terceiros) só produz efeitos com relação a fatos geradores de créditos ocorridos posteriormente à sua entrada em vigor (na pior das hipóteses em 29/08/2002, quando entrou em vigor a MP 66/02), pelo que não pode afetar o crédito de IPI compensado pela recorrente, eis que decorrente de fatos ocorridos entre 08/88 e 07/98.

A reclamante transcreve ementa do EREsp 488.992/MG, DJ 07/06/2004, p. 156, cuja relatoria pertenceu ao Min. Teori Albino Zavascki :

É inviável, na hipótese, apreciar o pedido à luz do direito superveniente, porque os novos preceitos normativos, ao mesmo tempo em que ampliaram o rol das espécies tributárias compensáveis, condicionaram a realização da compensação a outros requisitos, cuja existência não constou da causa de pedir e nem foi objeto de exame nas instâncias ordinárias.

E segue:

Noutro dizer, a E. Corte Superior, legítima interprete da legislação infraconstitucional, fixou o entendimento que o **regime jurídico da compensação, em razão das sucessivas mudanças implementadas, fixa-se pela data do ajuizamento da ação.**

O MS 98.0016658-0 foi impetrado em 21/07/98 (doc. anexo), pelo que **sujeita-se o crédito de IPI lá pleiteado ao regime jurídico de compensação vigente à época da impetração (seguindo o entendimento do E. STJ), qual seja aquele previsto no art. 170 do CTN e arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, regulamentados pela IN/SRF 21/97, que permitia a cessão do crédito para terceiro.**

Improsperável ainda a argumentação da recorrida de que, com a sentença proferida na ação rescisória 2003.0.01.005675-8, teria sido constituído 'novo crédito', o que daria azo à aplicação da IN/SRF 517.

Portanto, a inexistência de habilitação do crédito de IPI não é óbice para sua utilização, mostrando-se equivocada a r. decisão atacada.

No que tange à ação rescisória a empresa, em sua peça de defesa, argumentou transcrevendo o artigo 489 do CPC e concluindo que “somente o deferimento de tutela de urgência” ou “o trânsito em julgado da decisão rescindente tem o condão de impedir o cumprimento da decisão rescindida”.

Pede a reforma da decisão com a conseqüente homologação das compensações e a extinção dos créditos tributários compensados.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acatados pela instância *a quo*, que indeferiu o pleito da interessada em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/03/2003 a 31/03/2003

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação apresentados a partir de 1º 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 do requerente, com crédito de terceiros, declaradas após 1º de outubro de 2002, pretensão essa fundada em decisão judicial proferida anteriormente àquela data, que afastou a

vedação, outrora existente, em instrução normativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Período de apuração: 11/03/2003 a 31/03/2003***JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL.***A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em normas gerais de direito tributário.***Compensação não Homologada**

Cientificada da referida decisão em 04/12/2008 (conforme AR de fls. 243), a interessada, em 24/12/2008 (fls. 397), apresentou o recurso voluntário de fls. 397/431, onde, com base nos argumentos já aduzidos na primeira instância, reforçado por respeitável jurisprudência e doutrina, requer seja homologada a compensação pleiteada, com a consequente extinção e baixa dos débitos.

Em 07/08/2014 a interessada apresentou petição (fls. 547/558) onde informa terem ocorrido fatos novos que necessitam ser considerados pelo colegiado quando do julgamento do recurso, notadamente a extinção das ações rescisórias movidas pelo Fisco para desconstituir a coisa julgada objeto do Mandado de Segurança nº 98.0016658-0, AR 1788 (STF) e AR 2003.02.01.005675-8 (TRF da 2ª Região), esta última por força da Reclamação Constitucional nº 9.790.

Ainda mediante a petição em tela, junta aos autos Pareceres dos Prof. Paulo de Barros Carvalho e Cândido Ranjel Dinamarco, relativamente à impossibilidade de norma superveniente interferir sobre a coisa julgada.

Ante o exposto, requer seja dado provimento ao recurso com a consequente homologação da compensação, seja de forma expressa, seja de forma tácita (dado o aduzido transcurso do prazo para a análise das compensações declaradas pelo sujeito passivo).

É o relatório.**Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Da admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo e há que ser conhecido por preencher os demais requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Do argumento em defesa da homologação tácita da compensação

Por uma questão de lógica trato primeiramente do argumento em defesa da homologação tácita da compensação.

De início, vê-se que o formulário em que o pleito foi formalizado, *Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros*, não mais vigia à época da protocolização do pedido, ou seja, em 11/03/2003.

Com efeito, no rodapé do formulário em tela (fls. 02) consta que aludido formulário foi "*aprovado pela Instrução Normativa SRF/Nº 21/97 - Anexo IV*", em sintonia com o que dispunha o artigo 15 da citada Instrução Normativa, abaixo transcrito:

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE UM CONTRIBUINTE COM DÉBITO DE OUTRO

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

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito, formalizado por meio do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros", de que trata o Anexo IV.

§ 2º Se os contribuintes estiverem sob jurisdição de DRF ou IRF-A diferentes, o formulário a que se refere o parágrafo anterior deverá ser preenchido em duas vias, devendo cada contribuinte protocolizar uma via na DRF ou IRF-A de sua jurisdição.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a via do Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, entregue à DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do débito terá caráter exclusivo de comunicado.

§ 4º Na hipótese do § 2º, a competência para analisar o pleito, efetuar a compensação e adotar os procedimentos internos de que trata o § 2º do art. 13 é da DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do crédito.

§ 5º Nas compensações de que trata este artigo, o Documento Comprobatório de Compensação de que trata o Anexo V será emitido em duas vias, devendo ser entregue uma via para cada contribuinte.

§ 6º A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art. 17.

(grifo nosso)

Muito embora a Instrução Normativa SRF nº 21/97 só tenha sido revogada em 1º/10/2002 (data da publicação da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, cujo artigo 46 revogou formalmente a citada IN 21/97), todo o artigo 15 da IN 21/97, ou seja, a integralidade do dispositivo que tratava da possibilidade de utilização de créditos de um contribuinte para compensação com débitos de outrem, já havia sido revogado pela IN SRF nº 41, de 07/04/2000 (publicada no DOU de 10/04/2000), e que assim dispôs sobre a questão:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 170 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), no art. 66 da Lei Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei Nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e nos arts. 73 e 74 da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, resolve:

Art. 1º É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros.

Parágrafo único. A vedação referida neste artigo não se aplica aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS e do parcelamento alternativo instituídos pela Medida Provisória Nº 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, bem assim em relação aos pedidos de compensação

formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Art. 2º Fica revogado o art. 15, caput e parágrafos, da Instrução Normativa SRF Nº 021, de 10 de março de 1997.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.
(grifos nossos)

Conforme abordado adiante de forma mais detalhada, foi essa nova limitação à compensação que motivou a empresa *Nitriflex S/A Indústria e Comércio* a impetrar Mandado de Segurança (nº 2001.02.01.035232-6 - processo originário nº 2001.51.1.0001025-0), onde pleiteou o afastamento dos efeitos da IN SRF nº 41/2000. Reitere-se que o Poder Judiciário, por força de decisão no Mandado de Segurança nº 98.0016658-0, transitada em julgado em 18/04/2001, já tinha reconhecido, em favor da *Nitriflex*, o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Segundo o artigo 74, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, "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" (grifei). Tal dispositivo vigora desde 30/08/2002, data da publicação da Medida Provisória nº 66/2002, que incluiu aludido preceito¹. Quanto ao caput do preceito em evidência, o mesmo, na redação à época vigente (dada pela MP nº 66/2002), já tratava **exclusivamente** da compensação de créditos **com débitos próprios**, o que pode ser conferido pela simples leitura do dispositivo em questão:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito 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 Medida Provisória nº 66, de 2002)

(grifo nosso)

Restrição nesse sentido - de autorizar a compensação tributária somente com débitos próprios - foi mantida na redação do preceito em comento desde então.

Assim, não poderia ser dado ao pedido objeto dos autos - *pedido de compensação de crédito com débito de terceiros* - a natureza da declaração a que alude o § 1º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 ("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"). Também a realidade presente não se enquadra no disposto no § 4º do aludido dispositivo, segundo o qual "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". Primeiro porque o pleito envolve forma de compensação (de créditos com débitos de terceiros) **não prevista pelo caput do artigo 74 da Lei nº 9.430/96** (ora, é regra básica de hermenêutica que parágrafos, incisos e alíneas são fragmentos subordinados ao caput de um artigo, tendo seu

âmbito de aplicabilidade, em princípio, ao disposto no *caput*); segundo **porque o pleito foi formalizado posteriormente à edição da MP nº 66/2002**, ou seja, em 11/03/2003².

Em consequência, não se aplica ao caso em exame o disposto no § 5º do mesmo artigo 74, segundo o qual "*o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*". Pelo que foi acima exposto resta claro que **o preceito em evidência é restrito aos casos em que a compensação pleiteada pode ser admitida como declaração de compensação**, que, como dito, **aborda unicamente a compensação de créditos com débitos próprios**, ou seja, a hipótese legal de que trata o *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 a partir da alteração trazida pela MP nº 66/2002.

Não bastasse isso, o § 5º - que trata do prazo de cinco anos para a homologação da compensação declarada - só veio a ser incluído no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003), **publicada em 31/10/2003, a partir de quando o dispositivo em questão passou a vigor**. Ou seja, **posteriormente à protocolização do pleito da interessada**.

Evidente, portanto, que o caso em exame não se subsume à homologação tácita a que se refere o artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Rejeita-se, portanto, o argumento da interessada nesse sentido.

Vale lembrar, por fim, que com o advento da Lei nº 11.051, de 29/12/2004 (que, dentre outras alterações, incluiu o § 12 no artigo 74 da Lei nº 9.430/96³), a apresentação de pedido de compensação de créditos com débitos de terceiros passou a ser considerada como compensação não declarada. Tal preceito passou a vigor a partir de 30/12/2004, data da publicação da norma em evidência.

Apesar disso, não é razoável entender que, por conta do aludido preceito, até então todo o pedido de compensação deveria ser declarado como declaração de compensação. Com efeito, a edição exagerada de leis no Brasil recomenda prudência na adoção do brocardo jurídico segundo o qual "*a lei não contém frase ou palavra inútil, supérflua ou sem efeito*", já que não é rara, em nosso País, a edição de dispositivos destinados unicamente a fechar brechas interpretativas, notadamente no âmbito tributário, de lamentável elevada complexidade.

No mais, interpretação nesse sentido me parece ferir o raciocínio lógico, seja pela falta de premissas que alicercem tal conclusão, seja em vista de o *caput* do dispositivo (artigo 74 da Lei nº 9.430/96) há muito (desde a edição da MP nº 66/2002) **abordar outra realidade**, ou seja, **a compensação de créditos com débitos próprios**, conforme já ressaltado.

Do direito decorrente dos provimentos jurisdicionais em favor da pessoa jurídica Nitriflex S.A. Indústria e Comércio

Conforme relatado, vê-se que a lide diz respeito a pedido de compensação de créditos da empresa *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio* (conforme requerimento de fls. 02) em favor da recorrente, a pessoa jurídica *Eliane Argamassas e Rejuntas Ltda.* (posteriormente

² Como dito, a redação do *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que passou a explicitar o alcance do dispositivo em tela apenas em relação a compensação com débitos próprios, vigora desde 30/08/2002, data da publicação da Medida Provisória nº 66/2002.

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

[...]

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros,

Documentado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 31/

03/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 20/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJA

NO DAMORIM, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON SEHN

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incorporada por *Qualimat Distribuidora de Materiais de Construção S.A.*), créditos esses reconhecidos judicialmente em favor da *Nitriflex S.A.*, a qual, por força da aludida decisão, estaria autorizada a transferi-los para terceiros.

Às fls. 02 foi anexado o formulário de *Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros*, onde a empresa *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio* figura como contribuinte detentor do crédito e a pessoa jurídica *Eliane Argamassas e Rejuntas Ltda.* (incorporada por *Qualimat Distribuidora de Materiais de Construção S.A.*) aparece como contribuinte devedor, ou seja, o beneficiário da compensação.

O débito apontado no pedido de compensação diz respeito ao IPI (código 1097) do mês de fevereiro de 2002.

Examino, primeiramente, a situação da Reclamação nº 9.790, formalizada junto ao STF pela *Nitriflex S/A Indústria e Comércio*. Conforme relatado vê-se que o STF havia determinado liminarmente a "*suspensão da Ação Rescisória n. 2003.02.01.005675-8, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, até a decisão final desta Reclamação*".

De acordo com o extrato de consulta fornecido pelo sítio do STF⁴, aludida ação transitou em julgado em 25/10/2012. O acórdão correspondente foi publicado no DJE de 27/09/2012, constando da referida consulta decisão no seguinte sentido:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, julgou procedente a reclamação, contra o voto do Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela reclamante o Dr. Ricardo Alexandre Hidalgo Pace. Plenário, 28.03.2012.

Não foi possível obter no sítio do STF o inteiro teor do acórdão em tela. Não obstante, diante da informação acima colacionada, não há razão para se cogitar de eventual rescisão do provimento jurisdicional em favor do reconhecimento do crédito que subsidia a compensação objeto dos autos.

Vale ressaltar que consta dos autos informação de que, por força da Ação Rescisória nº 2198, ajuizada pela Fazenda Pública visando desconstituir a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 98.0016658-0, teria havido mudança no tocante ao período sobre o qual recaiu o direito ao crédito, que, segundo informado, fora reduzido de 10 (dez) para 5 (cinco) anos. Não obstante, eventual provimento nesse sentido terá reflexo unicamente quando da execução das decisões favoráveis ao sujeito passivo, já que a matéria relativa ao direito em si foi preservada.

Quanto aos provimentos favoráveis ao sujeito passivo há que se fazer algumas considerações.

De acordo com a cópia do acórdão da Terceira Turma do TRF da 2ª Região na apelação em mandado de segurança nº 024199/RJ (processo nº 98.02.49739-8, processo originário nº 98.0016658-0), acostada às fls. 52/55 do processo nº 10735.000001/99-18 (fls. 61/64 da cópia digitalizada do e-processo), em nome da pessoa jurídica *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio*, foi reconhecido judicialmente o direito de a impetrante "*compensar o crédito*

⁴ <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3824716> (consulta realizada em 05/03/2015, às 20:01)

presumido de IPI com o crédito a recolher no final do processo industrial". A decisão em tela foi fundamentada na não cumulatividade do IPI objeto do artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal. O acórdão em evidência foi assim ementado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 153, § 3º, II, C.F.; DECR. Nº 97.410/88)

1. O art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, dispõe sobre a não-cumulatividade do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), determinando a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

2. O Decreto nº 97.410/88, que estabelece o privilégio da isenção, ou mesmo incidência de alíquota zero em crédito do IPI, tem como propósito impedir o acúmulo de carga tributária, abatendo o tributo presumidamente devido em cada fase de industrialização, com o seu valor final.

3. Direito líquido e certo da empresa em compensar o crédito presumido de IPI com o crédito a recolher ao final do processo industrial.

4. Apelação improvida.

(grifo nosso)

Consta do processo administrativo nº 13736.000533/2001-17 (também em nome da *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio*) a petição inicial no Mandado de Segurança nº 2001.5110001025-0, em que a impetrante, **fundada no aludido crédito reconhecido no processo judicial nº 98.02.49739-8 (processo originário nº 98.0016658-0)**, pleiteia o direito de transferir tais créditos para terceiros, "sendo afastada a limitação imposta pela Instrução Normativa SRF nº 41 de 07/04/00" (v. fls. 168/177 do citado processo administrativo; fls. 176/185 da cópia digitalizada anexa ao e-processo).

No julgamento dos embargos de declaração de embargos de declaração objeto do mandado de segurança nº 2001.02.01.035232-6 (fls. 178/191 do processo administrativo nº 13746.000533/2001-17; fls. 186/199 do e-processo) - processo originário nº 2001.51.10.001025-0 -, o TRF da 2ª Região deu provimento ao recurso da impetrante para invalidar "[...] o ato administrativo fundado na limitação normativa da Secretaria da Receita Federal de nº 41/00 à compensação de créditos da Impetrante reconhecido (sic) às fls. 63, com débitos de terceiros". O mesmo Tribunal não admitiu o recurso especial interposto pela União Federal (fls. 192/193 do processo administrativo nº 13746.000533/2001-17; fls. 200/201 do e-processo), tendo a decisão em tela transitado em julgado em 12/09/2003 (conf. fls. 197 do processo administrativo nº 13746.000533/2001-17; fls. 205 do e-processo).

Com efeito, extrai-se do voto i. Desembargador Federal Rogério Carvalho na apelação no Mandado de Segurança nº 2001.02.01.035232-6 (ver fls. 204/206 do processo administrativo nº 13746.000533/2001-17; fls. 212/214 do e-processo):

Em suas razões de apelo, a Embargante pediu expressamente para esta E. Câmara conceder a segurança, para reconhecer o direito líquido e certo de compensar o crédito de IPI reconhecido na ação nº 98.0016658-0, com débitos de terceiros não optantes pelo REFIS, afastada a limitação imposta pela IN SRF 41/00, direito este já reconhecido por este E. Tribunal, por ocasião da análise do efeito suspensivo ativo proferido no Agravo de Instrumento nº 76961 (Proc. nº 2001.02.01.016607-5): "Trata-se de decidir a sorte deste requerimento, reiterado, às fls. 68/71, de efeito suspensivo ativo, deferindo medida liminar, em mandado de segurança, "para que seja assegurado o direito líquido e certo da impetrante de transferir o citado crédito para terceiros, ainda que não optantes pelo REFIS, sendo afastada a

limitação imposta pela Instrução Normativa SRF nº 41 de 07.04.00" (fls. 26). [...].

Justifica-se o provimento do recurso de apelação diante da irretroatividade da Instrução Normativa, para alcançar fatos consumados sob a égide de normas que garantem o pleno direito da Embargante de compensar seu crédito (art. 170 do CTN, arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pela IN/SRF nº 21/97) [...].

ISTO POSTO:

Dou provimento ao recurso, para sanando omissão do v. acórdão de fls. 180, declarar que o efetivo aprimoramento da prestação jurisdicional, no caso, implica em aplicação da regra, de conteúdo interpretativo, constante do parágrafo 3º do art. 515 do CPC, e, em consequência, atribuindo efeitos modificativos ao v. acórdão de fls. 154, dou integral provimento ao apelo invalidando a limitação prevista na IN SRF 41/00, à compensação de créditos da Impetrante reconhecido às fls. 63, com débitos de terceiros.

(os grifos não constam do original)

Por fim, como a própria interessada alude nos novos argumentos trazidos à lide, em resposta à sua petição nos autos do processo judicial nº 2001.51.10.001025-0, em que a mesma alega descumprimento da ordem judicial e desobediência à coisa julgada, decidiu a MM. Juíza Titular da 1ª Vara de Execução Fiscal de São João de Meriti, Vellêda Bivar Soares Dias Neta, em 25/03/2014, no seguinte sentido (v. fls. 804):

*Por conseguinte, considerando que a impetrada não trouxe aos autos qualquer alegação capaz de relativizar os efeitos da coisa julgada, DEFIRO O PEDIDO de fls. 1272/1279, para determinar que **cumpra imediatamente a r. decisão transitada em julgado**, adotando todas as providências necessárias nos autos dos processos administrativos relativos às compensações objeto da ação nº 98.0016658-0 (PA 10735.000001/99-18 e apensos), efetuando em definitivo a análise dos pedidos de compensação com débitos de terceiros não optantes do REFIS, conforme limites objetivos do título judicial exequendo, atentando para o fato de que o advento da Lei n. 10.637/02 não pode ser óbice à homologação do pedido de compensação da impetrante.*

(o grifo em sublinhado não consta do original)

Apresentados os fatos relevantes para a análise do litígio, pode-se afirmar o seguinte:

a) que foi reconhecido judicialmente, em favor da pessoa jurídica *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio* (Mandado de Segurança nº 98.0016658-0), o direito de a mesma "compensar o crédito presumido de IPI com o crédito a recolher no final do processo industrial" (grifei);

b) também em função de decisão judicial, que **aludido direito creditório** poderia ser transferido para terceiros, sendo afastada, portanto, restrição nesse sentido objeto da IN SRF nº 41/00 (Mandado de Segurança nº 2001.02.01.035232-6 - TRF 2ª Região -, processo originário nº 2001.51.10.001025-0).

É evidente, pois, que por força dos provimentos jurisdicionais em favor da pessoa jurídica *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio* foi reconhecido direito creditório a título do IPI (crédito presumido), o qual poderá ser utilizado **exclusivamente para a compensação com o IPI devido no final do processo industrial, seja da própria empresa, seja de empresas terceiras para onde o crédito poderá ser transferido.**

Entendo, ainda, **que tal crédito poderá ser utilizado até o seu completo exaurimento**, não se aplicando ao caso a restrição de que trata a nova regra contida no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 após a alteração que lhe foi dada pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637/02. E digo isso em respeito ao direito adquirido e à coisa julgada.

O débito apontado no pedido de compensação, em nome da recorrente *Eliane Argomassas e Rejuntas Ltda.* (posteriormente incorporada por *Qualimat Distribuidora de Materiais de Construção S.A.*), **diz respeito ao IPI (código de receita 1097) do mês de fevereiro de 2003.** Possível, portanto, a liquidação de aludido débito do IPI por compensação com os créditos do mesmo imposto reconhecidos em favor da pessoa jurídica *Nitriflex S.A. Indústria e Comércio*, já que os provimentos jurisdicionais acima referenciados garantem direito nesse sentido.

Resta à unidade de origem, porém, na execução da presente decisão, verificar se os créditos judiciais reconhecidos em favor da *Nitriflex* são suficientes para a liquidação dos débitos compensados. No que tange ao direito, contudo, entendo que o recurso deverá ser provido nessa parte, nos termos das razões acima elencadas.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **dar parcial provimento ao recurso voluntário**, no seguinte sentido:

a) rejeitar o argumento inerente à suposta homologação tácita do pedido de compensação;

b) reconhecer o direito de a recorrente compensar o débito do IPI discriminado às fls. 02 com créditos do mesmo imposto reconhecidos judicialmente em favor da pessoa jurídica *Nitriflex S/A Indústria e Comércio*, devendo a unidade de origem, na execução do acórdão, observar se os créditos judiciais em tela são suficientes para a liquidação do débito a compensar.

Sala de sessões, em 18 de março de 2015.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator

Declaração de Voto

Peço vênia ao eminente Relator para divergir em relação à não-caracterização da homologação tácita, fundado nas razões apresentadas no Acórdão nº 3802-000.617, decidido por unanimidade pela Turma na Sessão de 10/08/2011:

[...] antes de ingressar no exame desses temas e das demais matérias ventiladas na petição recursal, cumpre apreciar a alegação de homologação tácita da compensação. Esta, consoante destacado, foi afastada pelo acórdão recorrido, assentando no Parecer PGFN/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 pela 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

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 naqueles envolvendo ações judiciais – a compensação pode se submeter a regras ou 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, que interpretou dessa forma. 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 MP 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 científicará 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 ultimadas 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 ao entendimento divergente, 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 irretroatividade 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 ofensa ao primado da segurança jurídica e à 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 contribuinte**⁵.

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 autocompensão, 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 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 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.

Por essa razão, decisões mais recentes têm afastado a interpretação acolhida no precedente destacado anteriormente. Nesse sentido, cabe registrar o seguinte acórdão da 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, da 3ª Seção, no julgamento do Recurso Voluntário nº 501.809, da lavra do eminente Conselheiro Alexandre Gomes:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. Lei 9.430/96, art. 74, § 4º.

Será considerada tacitamente homologada 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.

DCOMP. PRAZO DE CINCO ANOS PARA APRECIAR. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Lei 9.430/96, art. 74, § 5º.

Será considerada tacitamente homologada a compensação objeto de declaração de compensação (Dcomp), que não seja objeto de despacho decisório proferido, e cientificado o sujeito passivo, no prazo de cinco anos, contado da data de seu protocolo⁶.

Nesse contexto, 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.

Portanto, deve ser reconhecida a homologação tácita da compensação.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator