



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

Processo nº 13819.002580/99-65
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.190 – 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente UNIGEL PARTICIPACOES SERV INDS E REPRESENTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Demetrius Nichele Macei, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, 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 de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1- comprovação do direito creditório alegado por meio de informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras; e

2- conversão de pedido de compensação com créditos de terceiros em declaração de compensação e o reconhecimento da homologação tácita.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à matéria constante do item "2" acima indicado. Houve negativa de seguimento para a matéria tratada no item "1", conforme o despacho exarado em 14/07/2016 pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Na sequência, a contribuinte apresentou agravo contra o exame de admissibilidade, mas a negativa de seguimento do recurso em relação à primeira divergência foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme despacho decisório exarado em 13/06/2017.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1201-000.926, de 03/12/2013, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, pela impossibilidade de ocorrência de homologação tácita para pedido de compensação de crédito com débito de terceiros.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - COMPENSAÇÃO

O reconhecimento do crédito e a homologação da compensação estão condicionados à confirmação da presença e da liquidez do direito, cujo ônus cabe ao contribuinte, mediante a apresentação de documentação idônea e da comprovação de que os rendimentos foram oferecidos à tributação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DÉBITOS DE TERCEIROS.

Não cabe a análise de manifestação de inconformidade de pedido de compensação de crédito do contribuinte com débitos de terceiros, que são considerados não declarados, nos termos do artigo 74 da Lei n. 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

É importante explicitar com mais detalhes o que foi decidido acerca da matéria objeto da divergência jurisprudencial admitida. Para tanto, transcrevo trechos do voto que orientou o acórdão recorrido em relação a esse ponto:

[...]

Cravada a validade da decisão, no que se refere ao *quantum* debatido, resta-nos analisar o tema da decadência, ante a suposta homologação tácita das compensações efetuadas pela Recorrente, nos termos suscitados no presente recurso.

A solução para a questão decorre da interpretação do artigo 74 da Lei n. 9.430/96 e de suas diversas alterações, que a seguir transcrevemos, apenas em relação aos itens que nos interessa verificar:

[...]

A lógica defendida pela Recorrente baseia-se na aplicação do §4º acima reproduzido, ou seja, de que os pedidos de compensação pendentes de apreciação seriam considerados declaração de compensação, desde o protocolo, conforme redação introduzida em 2002.

Como efeito desse argumento, a não apreciação da declaração formulada, no prazo de 5 anos, implicaria a chamada "homologação tácita", nos termos previstos no §5º, cuja redação remonta a 2003. Em razão disso, não mais caberia a discussão dos valores declarados, haja vista o transcurso do prazo de 5 anos no caso sob análise.

Ocorre que a tese não pode prosperar, por diversos motivos, a seguir demonstrados.

A redação do *caput* do artigo 74, na forma estabelecida pela Lei n. 10.637/2002 (exatamente a mesma na qual se baseia o argumento da Recorrente, lastreado no citado §4º), não deixa margem para dúvidas, no sentido de que somente poderão ser compensados débitos próprios, e não débitos de terceiros.

Ora, se a Recorrente alega em seu favor a inovação trazida pelo §4º, não pode, simultaneamente, negar eficácia ao *caput* do dispositivo, alterado pela mesma norma, o que revelaria um inexorável paradoxo, com clara ofensa à inteligência do intérprete.

Ademais, é cediço o princípio hermenêutico segundo o qual o *caput* de determinado dispositivo traz a regra geral do conceito veiculado (premissa maior), enquanto seus incisos e parágrafos revelam condicionantes de tal entendimento (eventuais exceções).

Assim, parece-me evidente que o legislador determinou a conversão dos pedidos pendentes em declarações de compensação apenas para os débitos próprios do Contribuinte, e não para todo e qualquer pedido outrora formulado.

E, para afastar qualquer dúvida quanto a essa interpretação, tratou de fulminar qualquer pretensão em sentido diverso com a inclusão do §12, que expressamente considera não declarada a compensação na hipótese em que o crédito seja de terceiros, exatamente a circunstância que se observa nos autos.

Assim, ante a hialina vedação legal, considero que a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo em relação ao crédito excluído

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto à matéria admitida do recurso, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

DO OBJETO DO PRESENTE RECURSO

- o presente processo administrativo é relativo ao Pedido de Restituição de saldo negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ apurado no ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 1.711.314,48;

- a Delegacia da Receita Federal reconheceu em parte o crédito, no valor de R\$ 1.410.603,30, e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido;

- posteriormente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, acolheu parcialmente a Manifestação de Inconformidade para reconhecer mais uma parcela do crédito, no valor de R\$ 199.607,20, homologando as compensações vinculadas até o limite desse crédito;

- portanto, do crédito inicialmente pleiteado, foi deferido o valor original de R\$ 1.610.210,46;

- o valor remanescente do crédito, R\$ 101.103,92, e a homologação tácita das compensações vinculadas, foram objeto de recurso voluntário. Em sessão de 03/12/2013, a e. 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara negou provimento ao recurso, ao entendimento de que o informe de rendimento apresentado não é documento hábil e idôneo à comprovação do crédito e de que os rendimentos foram oferecidos à tributação. Em relação à homologação tácita das compensações, entendeu, equivocadamente, que as declarações foram consideradas não declaradas, por se tratar de crédito de terceiro;

- entretanto, o r. acórdão deverá ser reformado, em virtude de a Recorrente ter legítimo direito à pretensão formulada, nos termos do entendimento já manifestado por esta

c. Câmara Superior de Recursos Fiscais e por outras câmaras deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

DECISÃO PARADIGMA QUANTO À CONVERSÃO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIROS EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO E O RECONHECIMENTO DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA

- a c. 1ª Turma da Segunda Câmara deixou de reconhecer a homologação tácita das declarações de compensação com débito de terceiro, ao argumento de que o disposto no §4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 se aplica somente às compensações com débitos próprios. Logo, considerando que no caso dos autos parte das compensações foi com débitos de terceiros, essas deveriam ser consideradas como não declaradas, por força do §12, II, "a", do art. 74 da Lei nº 9.430/96;

- no entanto, tal entendimento não se aplica ao caso das compensações declaradas pela Recorrente, tendo em vista que são anteriores à vedação trazida pela IN/SRF nº 41/2000 e, portanto, aplicável o disposto no §4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002;

- com efeito, o r. acórdão recorrido diverge do entendimento firmado pela e. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão CSRF 9101-001.368:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIROS. CONVOLAÇÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. A Instrução Normativa SRF nº41, de 07 de abril de 2000, ao vedar a compensação com créditos de terceiros instituída pelo art. 15 da IN SRF 21, de 1997, ressaltou os pedidos de compensação formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor do ato normativo, os quais permaneceram com todos os seus efeitos. Assim, nos termos do §4º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, devem eles ser considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, aplicando-se-lhes o disposto no §5º do mesmo artigo, com a redação dada pela Lei nº 10.833.

- importante, para demonstração da divergência, a transcrição de trecho do voto do ilmo. Conselheiro Relator: [...];

DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES

- o r. acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário e deixou de reconhecer a homologação tácita das compensações, sob alegação que as compensações foram procedidas com débitos de terceiros;

- todavia, conforme restará demonstrado, a Recorrente tem legítimo direito à pretensão formulada, tendo em vista que os pedidos de compensação foram formulados durante a vigência da Instrução Normativa SRF nº 21/1997, antes da vedação imposta pela Instrução Normativa SRF nº 41/2000, pelo que foram convertidos em declaração de compensação e estão sujeitos à regra de homologação tácita, prevista nos §§ 4º e 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

- a c. 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF entendeu que não aplica ao caso dos autos o disposto nos §§ 4º e 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo em vista que as compensações não homologadas foram procedidas com créditos de terceiros;

- ocorre que, na data em que foram protocolados os pedidos de compensação, havia autorização expressa para a realização de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros, nos termos do que estabelecia o artigo 15 da Instrução Normativa SRF nº 21/97, assim redigido: [...];

- referido dispositivo somente foi revogado com a edição da Instrução Normativa SRF nº 41, em 07/04/2000, sendo relevante frisar que as compensações com créditos de terceiros objeto do presente processo foram protocoladas antes da referida revogação;

- assim, na data em que foram protocolados os pedidos de compensação, a legislação permitia o seu aproveitamento para quitação de débitos de outros contribuintes, pelo que o pedido de compensação era regular;

- deste modo, os pedidos de compensação foram convertidos em declaração de compensação, tendo em vista que se encontravam pendentes de apreciação na data da entrada em vigor da Lei nº 10.637/2002, nos termos do que dispôs o §4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96: [...];

- o §4º acima transcrito foi incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, juntamente com a alteração do caput do mencionado artigo, dispositivo legal que introduziu a restrição à compensação com débitos próprios;

- a Lei nº 10.637/2002, no que interessa no caso, procedeu duas alterações, a saber, uma com disposição retroativa, a do citado §4º, que determinou a conversão em declaração de compensação dos pedidos anteriormente protocolados, pendentes de apreciação e outra, com disposição voltada ao futuro, determinando que novas compensações somente poderiam ser procedidas com débitos próprios, disposição que no âmbito regulamentar, constou desde a edição da Instrução Normativa SRF nº 41/2000, anteriormente citada;

- portanto, o §4º estabeleceu a regra de conversão em declaração dos pedidos de compensação protocolados antes da sua entrada em vigor, ou seja, determinou a conversão dos pedidos procedidos com fundamento no texto original do caput do art. 74;

- com efeito, nos termos da lei, a conversão dos pedidos pendentes em declaração de compensação foi condicionada (i) ao atendimento dos requisitos legais exigidos ao tempo do seu protocolo e ainda (ii) à pendência de apreciação pela autoridade administrativa ao tempo da edição da Lei nº 10.637/02 que introduziu o §4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96;

- cumpre ressaltar que a legislação não estabeleceu qualquer outro requisito à regra de conversão. Pelo contrário, a Instrução Normativa SRF nº 233, de 29/10/2002, estabeleceu expressamente que os pedidos de compensação pendentes de apreciação em 30/9/2002 seriam automaticamente convertidos em declaração de compensação, nos seguintes termos: [...];

- portanto, é aplicável ao presente caso o prazo de cinco anos para a apreciação dos pedidos de compensação, conforme estabelece o artigo 74, §5º da Lei nº 9.430/96, acrescido pela Lei nº 10.833/2003, nos termos do que expressamente dispôs o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 233/2002, abaixo transcritos: [...];

- diante do exposto, deve ser reconhecida a homologação tácita das compensações;

- a Recorrente destaca a decisão proferida pela c. 3ª Câmara do Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual restou reconhecida a aplicação da regra de homologação tácita inclusive em relação às compensações de créditos com débitos de terceiros, conforme se observa da transcrição parcial do voto condutor do Acórdão nº 103-23.600: [...];

- no mesmo sentido, é o entendimento da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do acórdão paradigma CSRF 9101-001.368;

- portanto, deve ser reconhecida a homologação tácita das compensações dos contribuintes que utilizaram o crédito da Recorrente.

Já foi mencionado que quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à divergência sobre a "conversão de pedido de compensação com créditos de terceiros em declaração de compensação e o reconhecimento da homologação tácita".

O seguimento dessa matéria foi embasado na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

2º Ponto: conversão de pedido de compensação com créditos de terceiros em declaração de compensação e o reconhecimento da homologação tácita

[...]

Entendo que a divergência, neste caso, restou demonstrada pela recorrente.

De fato, o acórdão paradigma vaza o entendimento de que, no caso de pedidos de compensação formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor da Instrução Normativa SRF nº 41, de 07 de abril de 2000 (10 de abril de 2000), e que ainda se encontrassem pendentes de análise quando da entrada em vigor da Lei nº 10.632/2002, convertiam-se em declaração de compensação, consoante consta na ementa acima transcrita, e no seguinte excerto do voto condutor:

[...]

E esta é precisamente a situação fática verificada nos autos, consoante os seguintes excertos do relatório do acórdão recorrido:

[...]

Consultando os autos, verifico que, efetivamente, significativa parte dos pedidos de compensação apresentados, e vinculados ao pedido de restituição, ostentam data anterior a 10 de abril de 2000, sendo que o despacho decisório, conforme visto, somente ocorreu em 2007 (após, portanto, a entrada em vigor da Lei nº 10.632/2002).

Entretanto, apesar de tratar de idênticos fatos, a decisão recorrida vazou o entendimento de que os pedidos de compensação com créditos de terceiros (sem qualquer limitação temporal) não se converteram em declaração de compensação, consoante se verifica nos seguintes excertos do voto condutor:

[...]

Deve ter seguimento, portanto, o recurso especial do sujeito passivo, com relação a este ponto.

Em 27/07/2017, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu em parte o recurso especial da contribuinte, e em 04/08/2017, o referido órgão apresentou tempestivamente suas contrarrazões, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o recorrente defende a ocorrência da homologação tácita do seu pedido de compensação com crédito de terceiro, sob o argumento de que o pedido de compensação pendente de apreciação pela autoridade administrativa na data em que passou a vigorar a novel legislação disciplinadora da matéria será considerado declaração de compensação, desde o momento de seu protocolo na repartição fiscal, se apresentado de acordo com a Lei nº 9.430/96 e legislação correlata. Assim, como a IN SRF nº 21/1997, legislação correlata, em seu art. 15 permitia a compensação com débitos de terceiro, clara seria a possibilidade de homologação tácita destas operações;

- entretanto, tal entendimento não pode prevalecer, uma vez que não representa a melhor exegese sobre o tema. Os pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiro não podem ser convertidos em declaração de compensação, não havendo, assim, que se falar em homologação tácita do pedido pelo transcurso do prazo de cinco anos;

- o art. 74, caput, §§ 1º e 4º, da Lei nº 9.430/1996, com redação conferida pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, dispõe o seguinte: [...];

- observe-se o § 4º afirma que o “pedido de compensação” pendente de apreciação pela autoridade administrativa à data da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, será considerado “declaração de compensação” e, conseqüentemente, aplicado a ele o regime normativo desta;

- mas a que “pedido de compensação” se refere o dispositivo? Ao pedido de compensação referido no caput do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, e este é relativo a pedido de compensação de créditos com débitos próprios, o que não é o caso dos autos;

- com efeito, o pedido de compensação originariamente transmitido nos autos do processo administrativo fiscal em epígrafe é relativo a créditos do contribuinte com débitos de terceiros. Esse “pedido de compensação” não se converte em “declaração de compensação”, pois inexistente ato normativo disciplinando essa conversão. Repita-se: o “pedido de compensação” de que trata o §4º é apenas aquele relativo a débitos próprios, o que não é o caso dos autos;

- assim, da simples leitura do artigo acima citado tem-se claro que, com o advento da Lei nº 10.637/2002, somente as compensações de débitos próprios poderiam ser convertidas em Declarações de Compensação, não havendo que se falar, pois, em conversão do pedido de compensação de créditos com débitos de terceiro em Declaração de Compensação;

- o §1º é expresso ao determinar que somente a compensação de que trata o caput poderá ser efetuada mediante a entrega de declaração pelo sujeito passivo;

- ora, como já mencionado, quanto ao caso em questão, se não houve a conversão do pedido de compensação com débitos de terceiro em DCOMP, este pedido não pode ser homologado tacitamente pelo decurso de prazo de cinco anos;

- outrossim, com relação à questão da homologação tácita, há que se esclarecer que o que se homologa são os pedidos de compensação transformados em Declaração de Compensação e não o pedido de compensação;

- quanto ao tema, é imperioso colacionar o entendimento firmado no parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499/2005, o qual não merece qualquer retoque: [...];

- assim, tem-se claro que nas hipóteses dos pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiros, como é o caso ora em discussão nos autos, não há que se falar em homologação tácita da compensação, uma vez que aqueles não foram convertidos em Declaração de Compensação, não se submetendo, assim, ao prazo de cinco anos para exame do pedido a partir da data do protocolo;

- nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa apenas seriam convertidos em declarações de compensação, em observância ao princípio da legalidade, se atendidos os próprios requisitos do caput do citado artigo, dentre eles, tratar-se o pedido de compensação de débitos próprios e não de terceiros como no caso, pressuposto esse que, conforme alinhavado alhures, não foi cumprido;

- a respeito do princípio da legalidade, a Constituição Federal (CF) estabelece no art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. É a consagração genérica do primado da lei, o qual é basilar no Estado Democrático de Direito;

- a par dessa previsão genérica do referido princípio, em relação à Administração Pública, a CF contém específica previsão no art. 37, caput, segundo o qual a “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Significa dizer que a Administração Pública, da qual a Secretaria da Receita Federal (SRF) faz parte (hoje Receita Federal do Brasil – RFB), tem o dever de atuar para a consecução do interesse público, porém tal atuação deve se dar de acordo

com o que determina a lei, expressão essa entendida hodiernamente como vinculação à lei em sentido estrito e aos postulados de direito (princípios, regras, etc.);

- sendo assim, nos termos de seu art. 170, o Código Tributário Nacional previu a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Todavia, em atendimento ao princípio da legalidade acima mencionado, determinou que a extinção do crédito tributário por essa modalidade depende de lei autorizadora, que estabelecerá as condições e as garantias em que poderia ocorrer a compensação ou atribuiria à autoridade administrativa o estabelecimento dessas condições e garantias;

- a fim de normatizar a forma pela qual seria concebida a compensação no âmbito tributário, foram editadas leis, dentre as quais se destaca a de nº 9.430/96, que postula requisitos indispensáveis ao deferimento do pleito;

- a realização da compensação fora das estritas hipóteses legais, que regem essa modalidade de extinção do crédito tributário, não pode ser admitida;

- de fato, tanto o CTN (art. 170) quanto a Lei nº 9.430/96 (artigos 73 e 74), e demais atos normativos aplicáveis à matéria, estipularam normas condicionantes da compensação não só com a finalidade de verificar se os créditos de que um contribuinte se diz titular são líquidos e certos e aptos a liquidar os respectivos débitos, mas também com o desejável objetivo de controlar os créditos tributários extintos por compensação, impedindo, assim, a dispensa dos referidos créditos tributários fora dos casos previstos no CTN (art. 141);

- por essas razões é que todas as normas e argumentos acima expostos levam à conclusão de que o instituto da compensação tem, no Direito Tributário, tratamento diverso do que lhe é dado pelo Direito Privado, mais especificamente o Direito Civil, mormente em face do princípio da legalidade. Nesse ponto, é importante transcrever parte do Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1.499/2005, que corrobora o que vem sendo exaustivamente defendido nesta peça: [...];

- cabe ressaltar que, em nosso ordenamento jurídico, não há compensação de crédito de um contribuinte (devedor) com débitos de outro (terceiro), somente com débitos do Estado (credor), nos termos do disposto no art. 170 do CTN e do art. 368 do Código Civil Brasileiro, senão vejamos: [...];

- para que se ultime a compensação pretendida pelo sujeito passivo há de existir identidade de partes entre credor e devedor, nos exatos termos do entendimento firmado pelo il. doutrinador Leandro Paulsen (Direito tributário, Livraria do Advogado, 10ª edição):

“Pressupõe, sempre, créditos recíprocos. Aspecto relevante, que não se pode desconsiderar, são os sujeitos da relação jurídico-tributária. A compensação dá-se entre créditos e débitos que se contrapõem. Deve haver, necessariamente, identidade entre os sujeitos da relação. O credor deve também ser devedor e vice-versa. Não se admite compensar valor devido a uma pessoa com crédito existente perante terceiro.”

- assim, a despeito do que dispunha o art. 15 da IN/SRF nº 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;

- frise-se que a IN SRF nº 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. Imperioso trazer à baila, neste sentido, o entendimento do jurista Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 13ª edição, Saraiva) assim descrito: “O art. 100 do Código Tributário Nacional dá o nome de “normas complementares” a certos atos menores que cuidam de explicitar (não de inovar) o direito tributário. (...) Trata-se das portarias, instruções etc. editadas pelas autoridades, com vistas a explicitar preceitos legais, ou instrumentar o cumprimento de obrigações fiscais(...). É óbvio que, havendo desconformidade entre o que um de tais atos estabeleça e a lei determina, o ato será inválido”;

- desta forma, havendo um confronto entre o disposto na instrução normativa SRF nº 21/97 e o que dispõe o art. 170 do CTN e §1º e caput do art. 74 da Lei nº 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;

- todavia, compulsando a íntegra do multicitado Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1.499, de 28/09/2005, depreende-se que a Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, não possuía fundamento legal de validade a autorizar a compensação com débitos de terceiros. Registra-se a parte do citado Parecer que define claramente este ponto: [...];

- nesse diapasão, o Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1.499, de 28/09/2005, ao identificar que a Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, não possuía fundamento legal de validade, apresentou em sua conclusão o item b, *in fine*, o qual deixa claro que, em razão da estrita legalidade que os procedimentos de compensação tributária devem observar, uma norma regulamentar sobre encontro de contas nunca poderá ser contrária à norma hierarquicamente superior que autorizou o procedimento; deverá sempre observar os seus limites:

b) para a realização da compensação, quando a mesma é regida pelo Direito Tributário, é necessária a existência de lei específica autorizadora de sua realização, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer. Além disso, eventual regra regulamentar, dispondo sobre o encontro de contas, nunca pode ser contrária às normas de hierarquia superior, mas sempre vinculada aos seus limites;

- conclui-se que, em atenção ao princípio da legalidade, a compensação com crédito de terceiro não encontra amparo legal, uma vez que a lei exige a identidade de partes entre credor e devedor. Nesse diapasão, a IN SRF nº 21/97 é uma norma complementar infralegal, não podendo inovar para criar direitos que a própria lei não previu;

- diante do contexto normativo delineado sobre a matéria, sob o enfoque da legalidade, conforme já registrado anteriormente, o §4º do artigo 74 da Lei nº 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, que os pedidos relativos a débitos de terceiro sejam convertidos em declarações de compensação;

- consequentemente, nas hipóteses dos pedidos de compensação de créditos com débitos de terceiros, como é o caso ora em discussão nos autos, não há que se falar em homologação tácita da compensação, uma vez que aqueles não foram convertidos em Declaração de Compensação, não se submetendo ao prazo de cinco anos para exame do pedido a partir da data do protocolo;

DO PEDIDO

- ante todo o exposto, pugna a União (Fazenda Nacional) para que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

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

O presente processo trata de pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 1.711.314,48, cumulado com diversos pedidos de compensação, abrangendo débitos próprios e de terceiros.

O pedido de restituição foi apresentado em 15/10/1999, e a partir daí foram apresentados inúmeros pedidos de compensação.

A Delegacia de origem reconheceu grande parte do saldo negativo reivindicado, e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$ 1.410.603,36 (Despacho decisório às e-fls. 88/92 e 165 do volume 2).

A ciência do Despacho Decisório ocorreu em 06/02/2007.

Na sequência, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPOI, apreciando as razões trazidas pela contribuinte em sede de manifestação de inconformidade (primeira instância administrativa), reconheceu uma parcela adicional do direito creditório (no valor de R\$ 199.607,20), e homologou mais compensações, até o limite desse crédito.

Além disso, a Delegacia de Julgamento reconheceu que os pedidos de compensação de créditos próprios são passíveis de homologação tácita, afirmando, entretanto, que os pedidos de compensação de crédito com débitos de terceiros não são passíveis de se converterem em DCOMP e que, por esse fato, esses pedidos não podem ser homologados tacitamente (e-fls. 204/212 do volume 3).

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte, mantendo o crédito no mesmo montante já reconhecido nas fases anteriores, e também considerou que os pedidos de compensação de crédito com débito de terceiros não são passíveis de homologação tácita.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito especificamente à questão sobre a aplicação da regra de homologação tácita (Lei 9.430/1996, art. 74, §5º) aos Pedidos de Compensação em que estão envolvidos créditos e débitos de pessoas distintas (compensação de crédito com débito de terceiros).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou o seguinte entendimento sobre essa matéria

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
vênia 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.DESCAIMENTO. 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 1803-001.511, sessão de 02 de outubro de 2012, relatora Conselheira Selene Ferreira de Moraes)

COMPENSAÇÃO – PEDIDOS PENDENTES DE APRECIÇÃO: 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.

Realmente, a conversão dos antigos Pedidos de Compensação em Declaração de Compensação deve ser delimitada pelo *caput* do art. 74 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela MP nº 66, de 2002.

E é importante observar que as alterações legais posteriores no mesmo art. 74 da Lei 9.430/1996 (§§ 12 e 13) não deixaram dúvida a respeito disso, quando a lei dispõe que é considerada não declarada a compensação em que o crédito seja de terceiros, e que o disposto nos §§ 2º e 5º a 11 do mesmo art. 74 (incluída aí a homologação tácita) não se aplica às hipóteses previstas no §12 deste artigo (incluída aí a compensação com crédito de terceiros).

Adotando os mesmos fundamentos acima transcritos, concluo que a regra de homologação tácita não deve ser aplicada à parcela dos Pedidos de Compensação contidos nestes autos que abrangem compensação de crédito próprio com débito de terceiros.

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

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

Em síntese, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao consistente voto do Ilustre Relator, entendo pelo provimento ao recurso especial do contribuinte.

A Lei nº 9.430/1996, em redação vigente ao tempo da apresentação do pedido de compensação, não restringia a utilização de crédito de terceiros:

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

A restrição legal apenas surgiu com a alteração promovida pela Medida Provisória 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, portanto, após a apresentação de pedido de compensação analisado nestes autos:

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.

Acrescento que a IN SRF 21/97 confirma a legitimidade de compensação com débitos de outro contribuinte, *verbis*:

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. (grifamos)

Nesse panorama, não houve irregularidade - seja à luz da redação do artigo 74 vigente ao tempo da apresentação dos pedidos de compensação (em 1999), seja à luz de Instrução Normativa vigente à época - no pedido de compensação no qual identificado distintos contribuintes detentores de crédito e débito tributários.

Pondero que o citado artigo 15, da IN SRF 21/1997, foi revogado pela Instrução Normativa SRF nº 41, de 7 de abril de 2000, portanto, após a apresentação do pedido de compensação analisado nestes autos. A alteração também não poderia impedir o direito do contribuinte, notadamente se considerado que a Lei nº 9.430/1996 (art. 74, *caput*) permanecia com a mesma redação, portanto, sem restrição à compensação de débito de terceiro.

Acrescento que a norma de transição, disposta pelo artigo 74, §4º, com redação conferida pela Lei nº 10.637/2002, não traz qualquer restrição à consideração de pedidos de compensação como declaração de compensação:

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.

Nesse panorama, todos os pedidos de compensação - pendentes de apreciação no momento em que passou a vigor a Lei nº 10.637/2002 - seriam considerados declaração de compensação. Por tal razão, o prazo para homologação, explicitado pelo §5º, do artigo 74, também se aplicaria aos pedidos de compensação. É o teor do artigo 74, §5º, com redação conferida pela Lei nº 10.833/2003:

Art. 74 (...) § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Sobreleva considerar, ainda, que o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, mesmo antes da Lei nº 10.833/2003, prescrevia o prazo de 5 (cinco) anos para homologação de lançamento. O prazo, aliás, rege toda a atuação da Administração Pública.

Nesse sentido, pronunciei-me em alguns precedentes desta Turma (v.g. acórdão 9101-002.540).

Por tais razões, entendo pela homologação tácita do pedido de compensação, razão pela qual voto pelo **provimento ao recurso especial do contribuinte**.

Processo nº 13819.002580/99-65
Acórdão n.º **9101-004.190**

CSRF-T1
Fl. 21

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa