



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.002130/2006-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.717 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrente LIGTH SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/04/1999 a 30/04/1999, 01/06/1999 a 30/06/1999, 01/09/1999 a 31/08/2002

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.717 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 15374.002130/2006-18

Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata-se de débito de PIS contribuição ao Programa de Integração Social, constituído pela Recorrente por meio de DCTF Declaração de Contribuições e Tributos Federais, compensado com créditos de PASEP, objetos de ação judicial.

A empresa LIGTH SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A procedeu à compensação do PIS com créditos do PASEP em DCTF, nos termos do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 e, por entender indevida a compensação, a Receita Federal emitiu Carta Cobrança exigindo os valores compensados. Foi exatamente esta Carta Cobrança que deu início ao contencioso administrativo deste processo.

Toma-se por referência o Relatório constante do Acórdão prolatado na primeira instância, às folhas 805 a 809 do processo digital:

Versa o presente processo de Representação Fiscal com vistas a Auditoria Interna de DCTF, motivada pelo acompanhamento judicial da Ação Ordinária nº 95.00.009382 (18ª Vara Federal/RJ), com pedido de antecipação de tutela (PAJ nº 10707.001227/200672), onde foi proferido o Despacho EQMACO/SRRF 7aRF, Nº 16, de 23 de março de 2007 (fls.54/58), ocasionando a Carta Cobrança de fls. 59, tendo em vista o Demonstrativo de Débito de fls.60/61 e Extrato de Processo emitido em 26/03/2007 fls. 63/71, no Valor Total de R\$ 179.144.438,95 (Valor Principal R\$ 81.982.153,07, Valor de Multa R\$ 16.396.430,44 e Valor dos Juros R\$ 80.765.855,44), pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, dos períodos de apuração 01/1999, 04/1999, 06/1999, 09/1999 a 08/2002.

Intimada da Carta de Cobrança acima discriminada em 29 de março de 2007, conforme o Aviso de Recebimento AR de fls.337, a pessoa jurídica apresentou em 30 de abril de 2007, a petição de fls.341/364, intitulando a mesma de “Manifestação de Inconformidade (com efeito suspensivo)”, com as seguintes ponderações:

- A partir de 30/08/2002, com a publicação da Medida Provisória nº 66 convertida na Lei nº 10.637/2002, a Secretaria da Receita Federal passou, com base no §4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a considerar como Declaração de Compensação todos os Pedidos de Compensação cuja análise ou homologação pendessem de decisão definitiva;

- A partir de 30 de dezembro de 2003, foi instituída a faculdade de o sujeito passivo, no prazo de 30 dias contados da ciência do ato/decisão que não homologou a compensação efetuada pelo contribuinte, apresentar Manifestação de Inconformidade contra esta não homologação, cabendo ainda, da decisão que eventualmente julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, Recurso ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, se enquadrando este Recurso no disposto no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação;

- Antes de adentrar ao mérito da compensação levada a efeito pela requerente, há que se destacar que os créditos exigidos, relativos aos fatos geradores referentes aos períodos base ocorridos de janeiro de 1999 a agosto de 2002, estão extintos nos termos e para os efeitos do § 4º do artigo 150 e artigo 156, ambos do Código Tributário Nacional, considerando a efetiva homologação dos lançamentos em face do decurso do prazo de cinco anos contados da data da realização da hipótese de incidência - fato gerador - dos tributos que foram quitados mediante compensação, bem como em face da decadência do direito do exercício de lançamento, de eventuais diferenças que por ventura entendesse o fisco cabíveis;

- Declarado o crédito tributário pelo sujeito passivo e, extinto o valor declarado antecipadamente, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinta a obrigação tributária no prazo de cinco anos contados da data de ocorrência do fato

jurídico, se não houver manifestação contrária do Fisco exarada por meio de lançamento de ofício;

- Ressalte-se que, em não ocorrendo o lançamento de ofício pelo Fisco, relativamente ao montante supostamente devido e não recolhido pelo contribuinte, homologado estará o lançamento efetuado e extinta a obrigação tributária;

- Isto posto, constata-se a extinção dos créditos relativos aos fatos geradores ocorridos nos períodos base de janeiro de 1999 a agosto de 2002, nos termos e para os efeitos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, considerando a efetiva homologação dos lançamentos em face do decurso do prazo de cinco anos contados da data da realização da hipótese de incidência dos tributos que foram quitados mediante compensação;

- Quanto ao argumento de que a interessada, quando do cumprimento do requerimento para apresentação do demonstrativo de origem dos créditos utilizados na compensação, teria evidenciado que sua intenção seria adotar entendimento no sentido de que a base de cálculo era a receita e as transferências do sexto mês anterior ao período de ocorrência do fato gerador, cumpre esclarecer que não se trata de mera intenção, mas de efetivo cumprimento das normas aplicáveis à matéria;

- De fato, se verifica, sem qualquer esforço do intérprete, que tanto a Lei Complementar nº 7/70, quanto o indigitado Decreto nº 71.618/72, tratam da definição da data da base de cálculo das contribuições com base nas receitas e transferências ocorridas no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, e não, como quer fazer crer o Despacho EQMACO nº 16, de prazos de recolhimento;

- O raciocínio utilizado pelo despacho se resume na simplória e infundada premissa de que a norma contida no artigo 14 do Decreto nº 71.618/72 seria relativa à definição do prazo de recolhimento, motivo pelo qual as sucessivas alterações de prazo perpetradas pelas Medidas Provisórias nºs 24/88, 68/89, 164/90, 297/91 e 298/91, teriam revogado, a partir de dezembro de 1998, o disposto no artigo 14 do Decreto nº 71.618/72;

- Ressalte-se, inclusive, que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do Parecer nº 2.143/2006, expressamente reconhece a pacífica jurisprudência do STJ, e a ela se curva, no sentido de que, relativamente à contribuição ao PIS, o dispositivo que trata do cálculo do tributo devido com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é relativo à definição da base de cálculo, é não do prazo de recolhimento, motivo pelo qual as leis que posteriormente dispuseram sobre o prazo de recolhimento não o revogaram, pois não tratava sobre prazo de recolhimento;

- Com efeito, considerando que as premissas são exatamente as mesmas, relativamente ao PIS e ao PASEP, conclui-se, que o direito ao cálculo do valor recolhido a título de PASEP reside no critério de definição da base de cálculo com base na receita e nas transferências do sexto mês anterior ao da realização do fato gerador do PASEP e, tendo as decisões - sentença e acórdão que a retificou - declarado o direito aos critérios relativos à "parte que excede o montante devido com base na Lei Complementar nº 8", necessariamente garantem o ressarcimento, via compensação, das diferenças de base de cálculo;

- Da simples leitura da sentença prolatada na Ação Ordinária, posteriormente ratificada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao declarar o direito aos créditos decorrentes do excesso de recolhimento feito por força dos inconstitucionais DL 's 2.445 e 2.449, se refere necessariamente à questão da apuração da base de cálculo com base na receita e nas transferências apuradas no sexto mês imediatamente anterior, dado que o excesso - o recolhimento indevido - se deu exclusivamente em função da distorção da definição da base de cálculo da contribuição ao PASEP perpetradas pelos indigitados Decretos-Leis;

- Contrariamente ao que consta no despacho decisório, verifica-se que os créditos utilizados pela requerente decorrentes de recolhimentos indevidos de parte da

contribuição ao PASEP, são legítimos, nos exatos termos garantidos na sentença e foram apurados nos termos da jurisprudência e das normas a estes aplicáveis - Lei Complementar n.º 8/70 e pelo artigo 14 do Decreto n.º 71.618/72;

- O referido despacho considerou para os cálculos dos créditos os valores relativos aos períodos de apuração de agosto de 1988 até dezembro de 1994, sob o argumento de que seria o período mencionado na petição inicial da medida judicial, porém, no pedido formulado foi expresso no sentido de que a Ré fosse "condenada a devolver à Autora todas as quantias indevidamente pagas a título do PIS/PASEP, acrescidas de correção monetária" sem qualquer menção a limites de períodos a serem ressarcidos;

- Há que se ressaltar que a planilha dos valores a serem recuperados, juntada quando da distribuição da Ação Ordinária somente poderia arrolar os créditos até dezembro de 1994. De fato, tendo a referida medida judicial sido distribuída em 18 de janeiro de 1995, não poderia conter uma planilha elencando os valores a serem recuperados que somente seriam recolhidos meses após a data da distribuição;

- De qualquer forma, a sentença prolatada pelo Poder Judiciário, mantida pelo Tribunal Regional da 2ª Região, além de não impor qualquer limite ao período de apuração dos créditos declarados em favor da requerente, expressamente declara o direito à totalidade dos créditos recolhidos a maior em função dos Decretos-leis;

- Por fim, alega o referido despacho que, mesmo que houvesse créditos de PASEP a compensar, estes não poderiam ser utilizados para extinguir débitos de PIS, já que a decisão judicial determinou que a compensação fosse feita apenas com débitos de PASEP;

- Para que dúvidas não remanesçam, há que se destacar que tanto a contribuição ao PASEP quanto à contribuição ao PIS são da mesma espécie e possuem mesma destinação constitucional, nos termos expressamente contidos no artigo 239 da Constituição Federal;

- Expungindo qualquer dúvida que pudesse restar sobre o assunto, verifica-se que a Instrução Normativa n.º 21/97, normativo que regulamentou, há época dos fatos o artigo 66 da Lei n.º 8.383/91, previa a possibilidade de compensação de tributos da mesma espécie e destinação constitucional, independentemente de requerimento;

- Mesmo que absolutamente desconsiderada a discussão judicial, o que se admite apenas para argumentar, se verifica que a existência dos créditos é líquida e certa em face da publicação da Resolução do Senado n.º 49, de outubro de 1995, que determinou a suspensão da execução dos Decretos-leis 2.445 e 2.449 e que acabou por tomar os valores recolhidos a maior, por força dos indigitados Decretos-leis, créditos da requerente passíveis de compensação imediata.

Isto posto, requer a requerente:

a) que seja homologa a compensação, utilizando-se os créditos decorrentes de recolhimentos indevidos de parte da contribuição ao PASEP, relativa aos períodos base de agosto de 1988 a setembro de 1995, com seus débitos de PIS, relativos aos períodos base ocorridos de janeiro de 1999 a agosto de 2002, restando cancelada definitivamente a exigência dos R\$ 179.144.438,95, objeto da presente Manifestação de Inconformidade;

b) que até o julgamento final, a presente Manifestação de Inconformidade seja recebida nos termos do §11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, a fim de que seja determinada a imediata suspensão da exigibilidade dos créditos em discussão, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Junto com a petição, a contribuinte carrou aos autos Procuração, Substabelecimento, Ata da Reunião do Conselho de Administração, Documento de Identidade, cópia do Parecer PGFN/CRJ n.º 2.143/2006, cópia da sentença exarada na Ação Ordinária n.º 95.0000938-2, Petição Inicial da medida judicial, cópia do Acórdão TRF da 2ª Região.

A Equipe de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes -EQMACO/SRRF 7a RF, mediante o Despacho n.º 33, de 21 de maio de 2007 (fls.404/409), esclarece que a

exigência em questão decorre de não confirmação de vínculo de débito em DCTF, e foi efetuada de acordo com o disposto no art. 11 da IN-SRF n.º 695/2003, não conhecendo da documentação apresentada, encaminhando os débitos a PGFN-RJ para inscrição em Dívida Ativa da União (fls.415/457).

A contribuinte apresentou a petição de fls.459/493, como Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes, em face da decisão que determinou a cobrança dos créditos tributários em discussão e não conheceu da Manifestação de Inconformidade anteriormente apresentada.

Posteriormente, a contribuinte impetrou Mandado de Segurança n.º 2007.51.01.010151623 perante a 8ª Vara Federal do Rio de Janeiro com vistas ao regular processamento do recurso voluntário, sendo indeferido o pedido de liminar. No entanto, em sede de Agravo de Instrumento (2007.02.01.009565-4), o Tribunal Regional Federal da 2ª Região concedeu antecipação de tutela nos seguintes termos (662/665):

"Concedo antecipação dos efeitos da tutela recursal, para que a autoridade coatora se abstenha da prática de qualquer ato que implique na obstrução do direito da agravante ter regularmente processado o recurso endereçado ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nos termos da fundamentação."

O processo foi encaminhado ao Segundo Conselho de Contribuintes para análise do recurso voluntário conforme especificado na Antecipação de Tutela acima mencionada, sendo proferido o Acórdão n.º 201-81.242, 1de 02 de julho de 2008 fls.762/767), com a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

PIS. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA

Inexistindo decisão de primeira instância, não há como o Conselho de Contribuintes processar e julgar recurso voluntário, sob pena de supressão de instância e de infringir o seu Regimento Interno e o Decreto n.º 70.235/72.

Recurso não conhecido.

Nestes termos, os autos foram remetidos a esta DRJRJO2 com vistas a examinar a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

(Fim da transcrição).

Em 27 de novembro de 2008, através do **Acórdão n.º 13-22.426**, a 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento /Rio de Janeiro II por unanimidade de votos, **INDEFERIU A SOLICITAÇÃO**.

Entendeu a Turma que em que pese à suspensão do crédito mediante Antecipação de Tutela ter sido inserida no Código Tributário Nacional em 2001, a teor do artigo 106 do CTN, a legislação tributária aplica-se a fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo.

Ocorre no caso vertente que, ao apurar o encontro de contas entre débito e crédito, a administração vislumbrou que **o sujeito passivo não possuía crédito suficiente para satisfazer a exigência de** Em 27 de novembro de 2008, através do Acórdão n.º 13-22.426, a 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento /Rio de Janeiro II por unanimidade de votos, **INDEFERIU A SOLICITAÇÃO**.

Entendeu a Turma que em que pese à suspensão do crédito mediante Antecipação de Tutela ter sido inserida no Código Tributário Nacional em 2001, a teor do artigo 106 do CTN, a legislação tributária aplica-se a fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deixe de tratá-lo como contrário a

qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo.

Ocorre no caso vertente que, ao apurar o encontro de contas entre débito e crédito, a administração vislumbrou que **o sujeito passivo não possuía crédito suficiente para satisfazer a exigência de recolhimento da contribuição via compensação, conforme postulado judicialmente e que, por força de Antecipação de Tutela, foi efetivado indevidamente pelo sujeito passivo não havendo que se falar em homologação do procedimento da contribuinte, prevista no §4º do artigo 150 do CTN, face à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.**

No concernente ao valor do crédito que o contribuinte alega possuir a título de PASEP, recolhidos pela sistemática dos Decretos-leis n.º 2.445 e 2.449/88, onde utiliza a base de cálculo pertinente ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, ao contrário do que entende o fisco federal, contestando os cálculos da EQMACO/SRRF/7³ RF, e sua atualização monetária, não podem ser oponíveis na esfera administrativa, visto a opção do contribuinte pela via judicial, nos termos do disposto no artigo 38, parágrafo único, da Lei n.º 6.830/80, disciplinado no âmbito administrativo pelo Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 3, de 14 de fevereiro de 1996.

Além disso, o Acórdão n.º 13-22.426 transcreve o artigo 26 da Portaria MF n.º 58, de 17 de março de 2006, onde é determinado que *a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto importa a desistência do processo.*

Tal entendimento é totalmente procedente, na medida em que a decisão a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderá ser alterada na esfera administrativa, pois este procedimento feriria a Constituição Federal, que adota o modelo de jurisdição una, com a plena supremacia das decisões judiciais. Assim, o entendimento quanto ao crédito do PASEP recolhido pela sistemática dos Decretos-leis n.º 2.445 e 2449/88, está condicionado ao decidido na esfera judicial.

Por derradeiro, o interessado contesta o despacho anteriormente mencionado onde cita que, mesmo que houvesse créditos de PASEP a compensar, estes não poderiam ser utilizados para extinguir débitos de PIS, já que a decisão judicial determinou que a compensação fosse feita apenas com débitos de PASEP, alegando que tanto à contribuição ao PASEP quanto à contribuição ao PIS são da mesma espécie e possuem a mesma destinação constitucional, nos termos expressamente contidos no artigo 239 da Constituição Federal.

Tal argumentação não difere da questão anterior a respeito do contribuinte desejar trazer para a esfera administrativa o que postula judicialmente, visto que o mesmo impetrou a Medida Cautelar Incidental n.º 2000.02.01.039555-2, onde na petição inicial - fls.113/116, cita que *" após processo de privatização, concluído em junho de 1996, a Requerente passou a contribuir exclusivamente para o PIS, não mais contribuindo para o PASEP, estando, desse modo, impedida de utilizar seus créditos, nos termos da tutela concedida pelo D.Juízo da 18ª Vara dessa Seção Judiciária, dado que é restrita à compensação dos créditos com parcelas vincendas do próprio PASEP. "*

Repita-se que a Medida Cautelar não teve seu deslinde no judiciário e a referida questão tem efeito direto e imediato na questão ora em discussão, não cabendo a esfera administrativa por ser matéria a ser trata da pelo Poder Judiciário.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 10/02/2009, via Aviso de Recebimento, às folhas 825 do processo digital.

Em 05/03/2009, ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 829 a 867.

Alegou em síntese:

- Quanto à compensação tácita:

Neste tópico a recorrente alega que em vista do procedimento adotado para compensação - artigo 66 da Lei 8.282/91 - as autoridades administrativas, ao indeferir o crédito, tinham o dever de realizar o lançamento do débito, conforme artigo 149, inciso V, do CTN. Ao não fazê-lo no prazo de 5 anos, ocorreu a extinção do crédito nos termos do artigo 150, § 4º. A Recorrente colacionou, em defesa de sua tese, jurisprudência da então Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior. A Recorrente, desenvolveu, ainda, a inexistência de qualquer fator interruptivo da decadência;

Ademais, a Recorrente traz à colação argumentos que defendem a homologação da compensação, nos termos do § 5º, artigo 74, da Lei nº 9.430/96, que define que a compensação tácita ocorrerá no prazo de 5 anos, contados da data da apresentação da declaração de compensação. Este entendimento é defendido com base na aplicação, *in casu*, do § 4º deste mesmo artigo 74, que determina que os pedidos de compensação pendentes de apreciação da Autoridade Administrativa deverão ser considerados como declarados desde a data de seu protocolo.

- Ocorrência de Prescrição:

Alternativamente, a Recorrente discorre sobre a ocorrência da prescrição dos valores que se pretendeu exigir com base na Carta Cobrança, na hipótese de se entender por estarem os débitos constituídos.

- Concomitância:

A Recorrente defende a inexistência de concomitância, posto que no processo administrativo está discutindo, justamente, a execução da decisão judicial, que cita e analisa para comprovar sua alegação. Traz à colação julgados administrativos neste sentido.

Defende ainda, no mérito, a aplicação da semestralidade na base de cálculo do tributo, para fim de cálculo da exação e consequentemente do crédito tributário, citando jurisprudência, Parecer da PGFN, etc.

Ainda, no que se refere à possibilidade de compensação do crédito de PASEP com os débitos de PIS, alega a Recorrente o cumprimento dos dispositivos legais, a idêntica destinação dos dois tributos e os termos da decisão proferida na ação ordinária nº 1999.02.01.046967-1.

Em 24 de abril de 2012, através da **Resolução nº 330200.206**, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF baixou os autos em diligência para:

1. Apurar a existência de pagamento indevido de PASEP, no período de 08/88 à 02/96, considerando como base de cálculo da exação a receita e as transferências do sexto mês anterior ao período de ocorrência do fato gerador, sem correção, nos termos solicitados pela recorrente;
2. Corrigir o indébito nos moldes que o Fisco corrige os débitos exigidos dos contribuintes (Norma de Execução Conjunta Cosit/Cosar nº 08/97);
3. Informar se o valor do crédito apurado é suficiente para compensar os débitos do PIS objeto do presente processo;
4. Informar se a recorrente apresentou algum pedido de restituição dos créditos a que se refere o item 1, acima;
5. Informar se a recorrente utilizou o crédito a que se refere o item 1, acima, para compensar outros débitos seus, de PIS ou de outro tributo administrado pela RFB;
6. Informar se existe algum indébito cujo direito de pleitear a restituição estava extinto quando a recorrente declarou, em DCTF, a primeira compensação efetuada com débitos de PIS. Observar a decisão proferida no RE 566621 (Repercussão Geral), pelo STF;
7. Solicitar à recorrente que apresente prova de que efetuou o lançamento contábil das compensações efetuadas e declaradas em DCTF, a que se refere este processo;

8. Prestar as informações e os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão;

9. Dar ciência à recorrente desta Resolução e do resultado da diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto n.º 7.574/11.

Para atender a solicitação da **Resolução n.º 330200.206**, em 27 de janeiro de 2015, a Derat/Rio emitiu o **Termo de Intimação n.º 111/2015**, solicitando à empresa LIGTH SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A, as seguintes informações (folhas 1.161):

a) Declarar, sob as penalidades legais, se apresentou outro pedido de restituição de pagamento a maior de Pasep, referente ao período de agosto/1988 a fevereiro/1996;

b) Declarar, sob as penalidades legais, se utilizou o crédito relativo ao pagamento a maior de Pasep (agosto/1988 a fevereiro/1996) para compensar outros débitos de PIS ou de outro tributo administrado pela RFB; e

c) Apresentar prova de que efetuou o lançamento contábil das compensações efetuadas e declaradas em DCTF a que se refere este processo (janeiro/1999, abril/1999, junho/1999, setembro/1999 a agosto/2002).

Em 02 de fevereiro de 2015, a Derat/Rio emitiu o **Termo de Intimação n.º 140/2015**, solicitando à empresa LIGTH SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A, a seguinte informação (folhas 1.166):

a) Apresentar os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) referentes aos pagamentos de Pasep (código 3084) do período de outubro/1995 a fevereiro/1996, nos termos do item 1 da referida resolução, a seguir transcrito: " 1 - Apurar a existência de pagamento indevido de Pasep, no período de 08/88 à 02/96 (...)" . Cabe esclarecer que no processo *supra*, constam comprovantes de pagamentos (DARF) até o período de apuração de setembro/1995.

A partir das folhas 1.569 do processo digital, a Diort - Demac/RJO respondeu à a solicitação da **Resolução n.º 330200.206**.

No final da resposta à Resolução, houve a determinação para a intimação da empresa autuada para sua manifestação, em observância ao contraditório.

A ciência da empresa autuada ocorreu em 23 de abril de 2015, por via eletrônica (folhas 1.581).

A empresa LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A apresentou sua manifestação em face do Resultado da diligência/informação fiscal, em 20 de maio de 2015, de folhas 1.585 a 1.588 do processo digital.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, não conheceu das alegações de decadência e prescrição por serem estranhas ao objeto dos autos, pelo voto de qualidade, em terceira votação, afastou o pedido de homologação tácita em razão do não transcurso do prazo de homologação de cinco anos contados a partir de 31/10/2003 e, no mérito, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a compensação pleiteada, à exceção dos períodos dos débitos de janeiro/1999, abril/1999, junho/1999, dezembro/1999, junho/2000, dezembro/2001 e fevereiro/2002, , nos termos do Acórdão n.º 3302-006.112, de 27 de novembro de 2018, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/04/1999 a 30/04/1999, 01/06/1999 a 30/06/1999, 01/09/1999 a 31/08/2002

COMPENSAÇÃO/RECONHECIMENTO JUDICIAL

Débitos de PIS, constituído pela Recorrente por meio de DCTF, compensado com créditos de PASEP, objetos de ação judicial.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA AFASTAMENTO.

Afastamento do pedido de homologação tácita em razão do não transcurso do prazo de homologação de cinco anos contados a partir de 31/10/2003.

COMPENSAÇÃO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Reconhece-se a compensação pleiteada, à exceção dos períodos dos débitos de janeiro/1999, abril/1999, junho/1999, dezembro/1999, junho/2000, dezembro/2001 e fevereiro/2002.

Inconformado com a decisão, o sujeito passivo interpôs recurso especial de divergência, onde defendeu que:

- a) O marco inicial para contagem do prazo decadencial para homologação tácita da compensação deve ser considerado a partir da data da entrega dos pedidos de compensação/ DCTFs, e não da data de início de vigência do art. 17 da MP nº 135, de 2003. Apresentou como paradigma o Acórdão nº 9101-005.131;
- b) Não houve a necessária exposição do motivo pelo qual se desconsiderou a prova juntada aos autos, ou ao menos a indicação de qual seria o meio de prova considerado válido para comprovar o direito da Recorrente, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa e violação ao princípio da verdade material. Apresentou como paradigma o Acórdão nº 2401-002.238.

O recurso especial foi admitido. A recorrente interpôs agravo, o qual reverteu parcialmente a decisão anterior e deu seguimento ao capítulo referente à homologação tácita.

A Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. Houve o prequestionamento do capítulo referente à homologação tácita.

Divergência Jurisprudencial.

O recurso especial de divergência foi instituído para a uniformização de divergências de interpretação. O recurso especial de divergência se destina à uniformização de dissídios jurisprudenciais, uniformizando a jurisprudência do CARF e proporcionando segurança jurídica aos administrados.

Nos termos do art. 67, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, este instrumento é cabível contra decisão que interpretar norma tributária diferentemente do entendimento adotado por outra turma ou Câmara do Conselho de Contribuintes ou do CARF ou pela CSRF, o que só se configura quanto à subsunção de fatos semelhantes à mesma norma.

O dissídio jurisprudencial revela-se no conteúdo material, ou seja, ele só se configura quando estão em confronto decisões que tratam de situações fáticas semelhantes exarados à luz do mesmo arcabouço jurídico. Em outras palavras, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o

que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos que embasam a questão jurídica.

Partindo dessa premissa, passa-se à análise da existência de dissídio jurisprudencial.

Contudo, para melhor explicar a evidente diferença fática entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado, trago à baila um histórico da compensação que dissecará o instituto e demonstrará que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8383/91 em nada se assemelha à compensação prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O Código Tributário Nacional arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, cometendo à lei ordinária a tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170 do CTN). Essa previsão encampa uma conotação de norma delimitadora de simples perspectiva de direito, notadamente por ser dirigida à autoridade administrativa.

Com o escopo de fulminar qualquer conjectura voltada à atribuição de letra morta ao instituto da compensação em matéria tributária, em nível federal, houve a devida instrumentalização desse instituto jurídico, de modo que a Lei nº 8.383/91, por força do seu art. 66, passou a autorizar a autocompensação de indébitos tributários no âmbito do lançamento por homologação.

Assim, para que o contribuinte pudesse se valer do direito subjetivo à autocompensação de indébito tributário, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, com alterações introduzidas pelo art. 39 da Lei nº 9.250/95, bastava, simplesmente, que o mesmo tivesse efetuado pagamento indevido ou maior de tributos e que a compensação se realizasse com débitos vincendos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

Todavia, essa autocompensação deveria ficar demonstrada na contabilidade do sujeito passivo, tendo em vista o poder-dever do fisco de fiscalizar e verificar a regularidade da compensação, ou, sendo o caso, diante da apuração de eventuais irregularidades, cabendo-lhe notificar as diferenças e/ou excessos praticados. Desta forma, prova-se que ocorreu a autocompensação com a apresentação da respectiva escrituração nos livros fiscais.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigos 73 e 74, a Administração Tributária passou a admitir a compensação de créditos do sujeito passivo, perante a SRF, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da mesma Secretaria, vencidos ou vincendos, ainda que não fossem da mesma espécie e nem tivessem a mesma destinação constitucional.

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

§ 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)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais); (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 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).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

g) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 15. Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 16. Nos casos previstos no § 12, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 17. O valor de que trata o inciso VII do § 3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

Regulamentando os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi baixado o Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, dispondo sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo, decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 1º. É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.

(...)

Art. 7º. O Secretário da Receita Federal baixará as normas necessárias à execução deste Decreto.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil normatizou os procedimentos de compensação mediante edição da IN/SRF nº 21, de 10/03/1997, alterada pela IN/SRF nº 73, de 15/09/1997.

Sempre que o contribuinte fosse detentor de um crédito administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil podia utilizá-lo na liquidação ou amortização de débito do mesmo tributo ou de outro tributo.

Assim, a compensação poderia ser feita:

- Independentemente de requerimento, se relativo a tributo ou contribuição da mesma espécie e se o crédito fosse anterior ao débito (IN SRF nº 21, art. 14);
- Mediante requerimento do contribuinte: se relativo a tributo ou contribuição de espécie diferente (IN SRF nº 21, art. 12). Neste caso, a compensação de débitos vencidos poderia ser efetuada desde que não existissem débitos vencidos, ainda que parcelados (IN SRF nº 21, art. 12, § 3º); quando o débito fosse anterior ao crédito (IN SRF nº 21, art. 14, § 7º); quando o débito for de outro contribuinte (IN SRF nº 21, art. 15); quando o débito for decorrente de lançamento de ofício (IN SRF nº 21, art. 16);
- Em procedimento de ofício (IN SRF nº 21, art. 6º).

A partir de 01/10/2002, com a publicação da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, implementaram-se novas regras para a compensação, conforme transcrição acima.

Com essa alteração, a compensação passa a ser declarada pelo próprio contribuinte, por meio da entrega da “Declaração de Compensação” (eletrônica, pelo PER/DCOMP, a partir de 14/05/2003), na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

A compensação realizada nesses moldes extingua o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, em 01/10/2002, foram transformados em declaração de compensação, desde o seu protocolo, e os débitos a ela vinculados passaram para a condição de extintos sob condição resolutória.

Com a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003, foram consubstanciadas na letra da lei, as vedações à compensação declarada pelo sujeito passivo, veiculadas pela IN SRF 210/2002, quais sejam, a compensação envolvendo:

a) os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em DAU (obs: pela redação constante do normativo, tratava-se de débitos inscritos em DAU); e

b) os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo.

Além dessas restrições, proibiu-se a compensação mediante Dcomp de débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

Estabeleceu-se que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo como sendo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Também se colocou fim à discussão tormentosa acerca de estar ou não os débitos indicados na Dcomp confessados, vez que se gravou legalmente que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Prescreveu-se, também, que não homologada a compensação, o sujeito passivo seria cientificado e intimado a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. Caso não o fizesse, seria o débito encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em DAU, ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo apresentar, manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, cabendo recurso ao Conselho de Contribuintes da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Tanto a manifestação de inconformidade quanto o recurso citados obedecem ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), relativamente ao débito objeto da compensação, ou seja constituem reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Segundo dispunha a MP em questão, a SRF disciplinaria o que foi disposto, 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.

Posteriormente, a Medida Provisória 219/2004, convertida na Lei nº 11.051/2004, esculpiu a espinha dorsal do instituto da compensação trazendo mudanças importantes ao art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não mais poderiam ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração:

- a) envolvendo créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRFB com débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido por essa Secretaria;
- b) o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e
- c) o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil- SRFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

As compensações efetuadas pelo sujeito passivo nas hipóteses do art. 74, § 3.º da Lei n.º 9.430/96 (hipóteses de vedação) passam a ser consideradas como não declaradas.

Neste passo, são consideradas não declaradas as compensações que envolvam:

- o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
- os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;

- os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

- o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

- o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

- valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

E, além dessas, são, da mesma forma, consideradas como não declaradas, compensações em que o crédito:

- seja de terceiros;
- refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969;
- refira-se a título público;
- seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; e
- não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Em se tratando de compensação não declarada que se refira às hipóteses indicadas nas letras "a" a "e" acima – ou seja, no caso das hipóteses referidas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 -, será exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007.

Considerar não declarada determinada compensação tem, dentre outras, as seguintes implicações:

1. o débito nela constante não está extinto sob condição resolutória de ulterior homologação, logo, não há que se falar em homologação tampouco em prazo para tal procedimento;
2. o documento apresentado pelo contribuinte não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos nele constantes;
3. não se verifica, bem assim, hipótese para apresentação de manifestação de inconformidade, nos termos do rito processual previsto no Decreto nº 70.235/1972;
4. por conseguinte, o disposto no inciso III do art. 151 não opera seus efeitos, no que toca ao débito – ou seja, não ocorre a suspensão de sua exigibilidade.

Por derradeiro, importante observar que o Parecer PGFN/CAT nº 1.499, de 28/09/2005, em análise sobre diversos aspectos inerentes ao instituto da compensação, assim se manifestou:

XIV – CONCLUSÕES

143. Ante todo o exposto, chega-se às seguintes conclusões:

a) Importante atentar para os atos normativos que autoriza(ra)m a utilização da compensação tributária, pelo que foi objeto de apreciação, no tópico I do presente trabalho, com breves comentários, a evolução da legislação acerca do instituto sob comento;

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;

b.1) o ente tributante possui autonomia na determinação dos critérios segundo os quais os créditos do contribuinte podem ou não ser compensados. Referida autonomia tem por fundamento a competência impositiva constitucional do ente tributante, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da política fiscal, ou seja, objetivando torná-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal;

c) a legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação. Assim, no mesmo diapasão do Direito Privado, a compensação do regime de Direito Público exige a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra, havendo duas obrigações recíprocas entre as partes, sendo que o que diferencia aqueles regimes de compensação é o fato de que no Direito Tributário (Direito Público) as partes têm de ser credor e devedor recíprocos ex lege e ab initio;

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

c.3) aplica-se o entendimento retro, também, aos pedidos de compensação, pendentes de apreciação, quando fundados em créditos que se refiram a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969; ou que se refiram a títulos públicos; ou sejam decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado; ou que não se refiram a tributos ou contribuições administrados pela RFB;

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 esta situação);

d). Antes da MP nº 135/2003, havia um expediente administrativo, no âmbito da SRF, denominado “manifestação de inconformidade” e disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002. Seu objetivo era atacar o não reconhecimento do direito creditório do contribuinte. Referido expediente, aplicável aos processos de compensação, carecia de previsão legal, pelo que não era capaz de levar à suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente. Afinal, o art. 151, III, do CTN é expresso em exigir a existência de “leis reguladoras do processo tributário administrativo” prevendo as reclamações, que, assim, uma vez apresentadas, passariam a suspender a exigibilidade do crédito tributário;

d.1) por outro lado, com a MP nº 135/03, a situação passou a ser outra. Com efeito, a citada MP, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, alterou a Lei nº 9.430/96. Esta Lei, reguladora do procedimento da compensação, passou a prever, no § 9º do seu

art. 74, um instituto novo, também denominado “manifestação de inconformidade”, atribuindo-lhe eficácia suspensiva (vide § 11 daquele dispositivo legal);

d.2) destaque-se: a despeito de possuírem o mesmo nome juris (manifestação de inconformidade), trata-se de figuras distintas, com efeitos diversos. A primeira, não prevista em diploma legal, não possuía efeito suspensivo, ao passo que a segunda, inicialmente prevista na MP nº 135/03, atende ao preceito do art. 151, III, do CTN, sendo apta, pois, a suspender a exigibilidade do crédito tributário;

d.3) aquela manifestação de inconformidade apresentada nos termos da legislação antiga (durante sua vigência), que não lhe conferia o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mesmo pendente de apreciação por parte da Autoridade Administrativa, deve continuar subordinada à disciplina anterior. Ou seja, a edição da MP nº 135/2003 não pode, jamais, provocar a suspensão da exigibilidade dos créditos objeto de manifestações de inconformidade fundadas na IN SRF n.º 210/2002, ainda que pendentes de apreciação. Deste modo, a inscrição em Dívida Ativa da União de créditos que se encontrem em tal situação (expediente previsto na IN SRF n.º 210/2002 pendente de apreciação), realizou-se pautada pela legalidade, não devendo se cogitar da suspensão ou cancelamento da mesma;

e) apenas as declarações de compensação (DCOMPS) apresentadas à Secretaria da Receita Federal após 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da MP nº 135/2003) constituem-se confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados (§ 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluído pela MP nº 135/03);

e.1) as compensações consideradas não declaradas, a teor dos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei 9.430/96 (acrescentados pela Lei nº 11.051/04), não se constituem confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Para tanto, impõe-se que a compensação seja apresentada após 30/12/2004 (data da publicação e entrada em vigor da Lei nº 11.051/04);

f) com a inclusão do art. 170-A ao CTN, restou ainda mais evidente que a inexistência do trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação mediante aproveitamento de tributo, com base na decisão judicial provisória, pelo que não são passíveis de homologação as declarações apresentadas após sua entrada em vigor, desde que o sejam até 29/12/04, pois, como se verá a seguir (alínea “f.2”), a partir desta data o tratamento a ser dado é outro;

f.1) por outro lado, aquelas homologações havidas antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há efeito retroativo (Parecer PGFN/CRJ/Nº 1828/2004 - fls. 06);

f.2) situação diversa passou a ocorrer com a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04, que diz que a compensação, nesta hipótese, deve ser considerada não declarada;

f.3) apenas as compensações pretendidas após a entrada em vigor daquele diploma legal (Lei nº 11.051/04) devem ser consideradas não declaradas, o que traz efeitos diversos daqueles advindos da não homologação do encontro de contas declarados pelo sujeito passivo. Naqueles casos, deve a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida (não houve declaração), constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão.

f.4) ainda, no caso de compensações consideradas não declaradas, aplica-se o recém incluído § 13 da citada Lei nº 9.430/96, de modo que o débito não é extinto e o sujeito passivo não faz jus aos prazos e aos recursos facultados aos declarantes regulares;

f.5) em caso de decisão judicial expressa e inequívoca em reconhecer a existência do crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, que determine/autorize que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o disposto no art. 170-A do CTN, não pode a compensação ser recusada pela Administração, devendo ser seguida a orientação da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, veiculada por meio

da Solução de Consulta Interna nº 10, de 11 de março de 2005. Em casos como esses, é importante que a unidade da SRF, imediatamente, dê ciência da decisão à PGFN, para que esta adote as providências judiciais pertinentes, a fim de reverter a decisão contrária ao CTN. Outra providência, que se revela de grande utilidade, pelo que se sugere sua implementação, é a seguinte: tratando-se de ação de Mandado de Segurança nesta matéria, as próprias unidades da RFB deveriam adotar como padrão de comportamento informar destacadamente (por exemplo, em “ementas” ou procedimento similar na primeira página) a incidência no caso da norma contida no art. 170-A do CTN (existe, assim, uma contribuição a que o juiz, para conceder a determinação, expressamente proclame a inconstitucionalidade do art. 170-A do CTN, o que para as subseqüentes atuações da PGFN em juízo cria uma grande facilidade);

g) o fato de não ser possível a compensação (por a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso) não implica dizer que o crédito não possa ter sua exigibilidade suspensa, por força da decisão judicial expressa (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte. Neste caso, não há qualquer espécie de conflito;

h) o art. 18 da Lei nº 10.833/03 restringiu a aplicação do art. 90 da MP nº 2158-35/2001 (caso de derrogação implícita);

h.1) apenas a multa isolada passou a ser objeto de lançamento de ofício, e, mesmo assim, somente nas hipóteses taxativamente elencadas no sobredito art. 18, sendo certo, ainda, que aquela sanção deve ter por base de cálculo as diferenças apuradas em virtude do encontro de contas indevido;

h.2) com a publicação da Lei nº 11.051/04, art. 25, o art. 18 da Lei nº 10.833/03 passou a ter nova redação, tendo sido alteradas as hipóteses em que a multa isolada deve ser lançada de ofício. Posteriormente, a MP nº 252, de 15 de junho de 2005, promoveu nova alteração naquele dispositivo legal, dispondo, desta feita, acerca dos percentuais da multa isolada,;

h.3) nos casos de tributos ou contribuições administrados pela RFB, vinculados a demandas judiciais, onde não tenha havido o trânsito em julgado da respectiva decisão, anterior à Lei nº 11.051/04, que reconheceu a existência de crédito em favor do sujeito passivo da relação tributária, pode ser realizado pela autoridade competente o lançamento de ofício da multa isolada, aplicável em virtude de o contribuinte ter tentado a compensação a despeito da existência de expressa disposição legal em sentido contrário (art. 170-A, do CTN);

h.4) situação diversa ocorre quando a DCOMP é apresentada após a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04. Como já visto, neste caso a compensação é considerada não declarada, devendo a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida, constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão, sendo também aplicada a multa prevista no art. 18, da Lei nº 10.833/03;

i) com relação ao prazo prescricional para cobrança do crédito tributário compensado pelo sujeito passivo mediante a entrega da declaração de compensação – DCOMP, esta Coordenação-Geral adotou o entendimento expandido pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, através da Solução de Consulta Interna nº 27, de 05 de outubro de 2004, com as observações constantes dos itens 126 a 141 deste trabalho;

i.1) entretanto, para as DCOMPs apresentadas após 30/12/2004 (data do início da vigência da Lei nº 11.051/04) e consideradas não declaradas, não se aplica o raciocínio da mencionada Solução de Consulta Interna. Isto pois, no caso de compensações consideradas não declaradas, aplica-se o recém incluído § 13 da Lei nº 9.430/96, de modo que não há a confissão de dívida, o débito não é extinto e o sujeito passivo não faz jus aos prazos e recursos facultados aos declarantes regulares;

i.2) nestes casos, deve a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida (não houve declaração), constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido

lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar, dentro do prazo prescricional previsto no CTN, aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão.

Regressando a lide, no acórdão recorrido, o sujeito passivo buscou executar um direito reconhecido judicialmente na via administrativa. Para tanto, utilizou o instituto da compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8383/1991. Seu pedido foi negado e não foi aberto o rito do Decreto nº 70.235/72. O sujeito passivo impetrou mandado de segurança para que as instâncias julgadoras apreciassem seu direito. Em sede de agravo, foi deferida liminar para que o rito do Processo Administrativo Fiscal fosse observado. Assim foi feito.

A primeira e a segunda instâncias administrativas negaram provimento aos respectivos recursos. Foi interposto recurso especial de divergência para definir o termo *a quo* para contagem do prazo da homologação tácita prevista no art. 74 da Lei nº 9430/96.

Ocorre que na decisão de segunda instância - acórdão recorrido - houve três votações sobre o tema:

Em primeira votação, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Jorge Lima Abud afastavam a homologação tácita por entender que os pedidos de compensação não se convertiam em declarações de compensação, os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Paulo Guilherme Deroulede afastavam a homologação tácita em razão do não transcurso do prazo de homologação de cinco anos a partir de 31/10/2003 e os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) acolhiam a alegação de homologação tácita.

Em segunda votação, os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, Paulo Guilherme Deroulede, Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) votaram pelo afastamento da homologação tácita em razão do não transcurso do prazo de cinco anos a partir de 31/10/2003, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Jorge Lima Abud que afastavam a homologação tácita por entender que os pedidos de compensação não se convertiam em declarações de compensação.

Em terceira votação, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Jorge Lima Abud, acompanharam os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Paulo Guilherme Deroulede, aderindo ao afastamento da homologação tácita em razão do não transcurso do prazo de homologação de cinco anos a partir de 31/10/2003, em contraposição à tese de acolhimento da homologação tácita, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que a acolhiam.

No final, ficou consignado que não houve homologação tácita em razão do não transcurso do prazo de cinco anos a contar de 31/10/2003, data de vigência da Medida Provisória nº 135/2003.

Diante do quadro exposto, ao meu juízo, um acórdão para servir de paradigma, deve começar com a questão da aplicação do instituto da homologação tácita em execução de título judicial na esfera administrativa via compensação, por declaração em DCTF, nos termos do art. 66 da Lei nº 8383/91. Em um segundo momento, sendo aceito o uso do instituto, travar a discussão acerca do termo *a quo* para contagem da homologação tácita prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No Acórdão nº 9101-005.131, nada disso ocorreu. Naquele processo, o sujeito passivo apresentou declaração de compensação em 12 de maio de 2003, retificou em 05/09/2003, e teve ciência do despacho decisório em 26/05/2008. A questão que se decidiu foi se as declarações de compensação apresentadas antes de 30/10/2003, na vigência da MP 66/2002,

deveriam observar o instituto da homologação tácita previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, que só entrou em vigor na vigência da MP 135/2003.

Nota-se que no paradigma foi apresentada uma declaração de compensação, no formato previsto na Medida Provisória nº 66/2002. O que se discutia era a possibilidade de se homologar tacitamente declarações de compensação apresentadas antes da vigência da MP nº 135/2003, que aduziu ao mundo jurídico o instituto da homologação tácita. Já no acórdão recorrido, primeiro se discutiu a possibilidade de compensações efetuadas sob as regras do art. 66 da Lei nº 8.383/91 serem consideradas pedidos de compensação, depois transformadas em declaração de compensação e, por fim, serem alcançadas pelo instituto da homologação tácita.

Ao cotejar o acórdão recorrido com os paradigmas resta evidente a falta de similitude fática entre eles.

Como se vê, a decisão paragonada labora a partir de circunstâncias fáticas distintas das que se apresentam na lide em julgamento. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embaixadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Assim, por se debruçarem sobre circunstâncias fáticas distintas, entendo impossível deduzir divergência entre o acórdão recorrido e o de nº 9101-005.131.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por não conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho