



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

Processo n° 10380.901028/2008-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.104 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2013
Matéria RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO
Recorrente HAPVIDA ASSISTENCIA MEDICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2002

Ementa:

É *conditio sine qua non* a existência de um pagamento indevido ou a maior que o devido para que o contribuinte faça jus à repetição do indébito, a qual só pode ocorrer dentro do prazo decadencial previsto na legislação. Caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Não ocorrendo tais condições, não há direito a crédito. Por sua vez, sem crédito, a compensação fica prejudicada, pela falta do principal pressuposto legal, qual seja: a reciprocidade de credor e devedor entre as pessoas envolvidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para homologar a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido, nos termos do relatório de diligência

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Winderley Moraes Pereira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca e Leonardo Mussi da Silva(Suplente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório da Resolução nº 3402-000307, de 01/09/2011, *verbis*:

Trata-se de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação.

O crédito usado na compensação é oriundo de pagamento a maior do PIS, efetuado em 15/08/2002.

O Despacho decisório considerou que o recolhimento informado na DCOMP foi totalmente utilizado para quitar os débitos informados na DCTF, não havendo crédito a ser usado na compensação. O pedido foi indeferido e as compensações não foram homologadas.

Cientificada a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando:

- o crédito apurado em seu favor decorreu de correção nos cálculos de apuração do PIS, entretanto não foi efetivada a retificação através do envio de DCTF retificadora, bem como de DIPJ retificadora.

- detectada a falha, foi apresentada somente a retificação da DIPJ. A DCTF não foi apresentada em virtude de o contribuinte ter recebido Termo de Intimação para prestar esclarecimentos acerca de divergências apresentadas entre DIPJ e DCTF relativo à COFINS.

- em dezembro de 2006 apresentou as justificativas para o Termo de Intimação e solicitou orientação sobre a necessidade de retificação das DCTF já que estava sob procedimento fiscal. A orientação até hoje não foi recebida.

- anexa os PER/DCOMP e planilhas de atualização do alegado crédito.

- considera que com a retificação da DCTF, estará regularizada a pendência. Para tanto procedeu a retificação da DCTF de 2002 em 04 de junho de 2008.

Requer o acatamento da retificação da DCTF, como também que os PER/DCOMP sejam acolhidos e que a cobrança dos débitos constantes das notificações sejam anuladas.

A autoridade julgadora a quo indeferiu a solicitação.

A contribuinte apresenta recurso voluntário alegando as mesmas razões da inicial, acrescendo:

• o crédito apurado em favor da recorrente decorreu de correção nos cálculos de apuração do PIS,

• a retificação das DCTF foi realizada em virtude da revisão de DIPJ realizada no âmbito do processo 10.380.001058/2007-81 (anexo I) que culminou com a lavratura de Auto de Infração da COFINS. Neste processo o nobre auditor fiscal utilizou como base para autuação os valores constantes da DIPJ como podemos observar as folhas 08 deste processo nota de rodapé "Fonte : coluna (A e B) Linha 20 e 21 da ficha 20a — DIPJ" (anexo II).

• Se o auditor utilizou a DIPJ para realizar a autuação é porque verificou junto a escrituração contábil que os valores estavam corretos e portanto válidos (vide anexo III), razão pela qual a contribuinte também poderia utilizar-se destas mesmas informações para lastrear seu pedido de restituição já que a base de cálculo da COFINS é a mesma do PIS.

• O que este contribuinte fez foi apenas adequar a base de cálculo utilizada pelo auditor autuante no processo 10380.001058/2007-81 - COFINS, à base de cálculo do PIS objeto da presente defesa, razão pela qual restaram evidenciados o pagamento à maior que foi objeto do presente crédito ora utilizado.

• Os r. julgadores afirmam ter verificado que a recorrente apresentou DIPJ antes de cientificado da decisão denegatória de seu pedido, no entanto, a DIPJ, trata-se de mecanismo meramente informativo de informações econômico fiscais, sem portanto, ter força de confissão. A Declaração que faria provas ao direito creditório seria a DCTF, por força do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, c/c o parágrafo 1º do artigo 90 da Instrução Normativa SRF no. 482, de 21 de dezembro de 2004, que lhe atribuem a condição de instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva de crédito tributário.

• Discorre sobre a ilegalidade da norma que criou a DCTF e deu a esta o caráter de confissão de dívida.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência para que o órgão de origem tomasse as seguintes providências:

- 1) Intimar a contribuinte para que ela apresente cópias de seus livros fiscais demonstrando as corretas bases de cálculo do PIS devido;
- 2) Intimar a contribuinte para que ela efetivamente demonstre através de planilha demonstrativa pormenorizada, embasadas em documentos contábeis fiscais, a correta base de cálculo da contribuição devida, os valores recolhidos por meio de DARF e os valores que entende indevidos, bem como quais os valores já utilizados em outras compensações (com a devida comprovação); e

- 3) Verificar diante das informações e documentos apresentados pela contribuinte a existência do alegado direito creditório, inclusive com elaboração de demonstrativos de cálculo e relatório final de diligência, anexando os documentos que se fizerem necessários para o deslinde da questão.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza intimou o sujeito passivo para apresentar os documentos necessários para a feitura da diligência proposta. Passado o prazo de 20 dias, o contribuinte manteve-se inerte. A Autoridade Preparadora fez a análise solicitada pelo Colegiado do Carf com base nos registros documentais que possuía.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Conforme relatado, a lide posta nos autos diz respeito a pedido de restituição cumulado com declarações de compensação.

Este Colegiado baixou o processo em diligência para análise de questões imprescindíveis para o julgamento da controversa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE realizou o trabalho de campo, ao final produziu um relatório fiscal, o qual o recorrente teve ciência para contestar e manifestou concordância com os dados apurados pelo Fisco.

Com base nas apurações feitas pela Delegacia de Origem constato:

- a) Que o recorrente pleiteou um crédito financeiro referente ao recolhimento do PIS efetuado em 15/08/2002 no valor de R\$ 38.660,99 e foi apurado um crédito a seu favor no valor de R\$ 38.660,62; e
- b) Que o recorrente utilizou o valor acima para compensar crédito tributário da Cofins referente à janeiro de 2004 no valor de R\$ 50.158,77;

É de meridiana obviedade que o recorrente não tinha valores a restituir suficientes para contemplar toda a compensação pretendida.

Diante desta quadro, convém tecer resumidas linhas sobre os institutos da restituição e da compensação.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a idéia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio

patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O ordenamento jurídico estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, e essa obrigação se extingue com a restituição do indevido ou com a decadência do direito.

A restituição do indevido pode ser feita por meio da compensação, que é uma forma indireta de extinção da obrigação, feita por uma via oblíqua. Doutrinariamente, a compensação é dividida em duas categorias: a legal e a convencional. A adotada pelo direito tributário é a legal, ou seja, presentes os pressupostos legais, ela se opera independentemente da vontade dos interessados. O conteúdo semântico do termo compensação, adotado pelo Código Tributário Nacional, tem os mesmos contornos do conceito consolidado no direito civil. Não se pode olvidar que os termos e conceitos jurídicos consolidados no direito privado não podem ser modificados pela lei tributária, conforme reza o art. 110 do CTN.

É pressuposto da compensação que os sujeitos possuam uma condição recíproca de credor e devedor. Existe uma contraposição de direitos e obrigações que, colocados na balança e equilibrados, se extinguem. Tal extinção assemelha-se ao pagamento, contudo um pagamento indireto pela exclusão de um débito em face do direito a um crédito. Nesta linha, pode-se inferir que compensar significa fazer um acerto no equilíbrio entre os débitos e os créditos que duas pessoas têm, ao mesmo tempo.

Portanto, temos como pressupostos de admissibilidade da compensação legal a reciprocidade dos créditos (obrigações), a liquidez das dívidas, a exigibilidade atual das prestações e a homogeneidade das prestações (fungibilidade dos débitos).

Após essa breve explanação, fica evidente que é *conditio sine qua non* a existência de um pagamento indevido ou a maior que o devido para que o contribuinte faça jus à repetição do indébito, a qual só pode ocorrer dentro do prazo decadencial previsto na legislação. Caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Não ocorrendo tais condições, não há direito a crédito. Por sua vez, sem crédito, a compensação fica prejudicada, pela falta do principal pressuposto legal, qual seja: a reciprocidade de credor e devedor entre as pessoas envolvidas.

No direito tributário nacional, a compensação está prevista na espécie denominada de “compensação legal”, e assim sendo constitui um direito subjetivo que pode ser exercitado por quem se encontre em situação hábil a pleiteá-la exigindo que sua obrigação tributária seja extinta em procedimento de compensação, conquanto que sejam preenchidos os seguintes requisitos legais:

- Especificidade, isto é, a existência de lei autorizativa específica;
- A estipulação de condições e garantias na lei autorizativa específica;
- Reciprocidade, ou seja, o sujeito passivo deve ser portador de créditos próprios oponíveis a outros créditos da Fazenda Pública;

- Liquidez, que se caracteriza pelos créditos devidamente quantificados e expressos em unidades monetárias;
- Certeza, diz respeito a sua constituição fundada na existência de uma relação jurídico tributária completamente definida;
- Exigibilidade irrestrita relativamente aos créditos vencidos e também vincendos de compensação.

Cumprido observar que o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que diz:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

É oportuno tecer algumas linhas acerca da história da compensação tributária. 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 delineadora 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 indêbitos 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. 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.”

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 perante SRFB 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:

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

“Art. 74. 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.

§ 3º. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 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.”

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 extingue 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.

De se 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 sobre essas questões:

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

(...)

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 RF, protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria (Leis nº 10.637/02 e nº 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 RF;

(...)

Retornando aos autos, diante dos fundamentos jurídicos e legais postos nos autos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para homologar a compensação declarada até o limite do crédito financeiro reconhecido, nos termos do relatório de diligência.

É como voto.

Processo nº 10380.901028/2008-58
Acórdão n.º **3402-002.104**

S3-C4T2
Fl. 213

Sala das Sessões, em 23/07/2013

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA