



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

**Processo n°** 10820901101/2009-46  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-001870 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22/08/2012  
**Matéria** Restituição/Compensação  
**Recorrente** Celso Luiz Fulgêncio de Oliveira  
**Recorrida** DRJ Porto Alegre (RS)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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 voto, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D Eça e João Carlos Cassuli Junior.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eça, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Mario Cesar Fracalossi Bais (Suplente).

## Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório da Resolução nº 3402-000341, de 10/11/2011, *verbis*:

*Trata-se de processo de restituição/compensação em que o contribuinte teve seu pedido de indébito negado por despacho decisório eletrônico, sob o fundamento de que o crédito financeiro alegado como pagamento indevido foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

*Na manifestação de inconformidade, o recorrente alega que recolheu indevidamente o valor de R\$ 4.356,74 a título de Cofins, quando na realidade havia um saldo credor no valor de R\$ 5.439,39. Acostou aos autos cópia do livro diário que contém a conta "Cofins a recuperar".*

*A DRJ em Riberão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a restituição de indébito fiscal depende de efetiva comprovação do recolhimento indevido e que apenas créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária..*

*Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, o recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, onde alega que:*

- a) é fato incontroverso que recolheu o valor de R\$ 4.356,74 a título de Cofins, referente ao período de apuração 09/2004;*
- b) no ano de 2004, não havia valor a ser recolhido a título de Cofins; e*
- c) a DCTF do 3º trimestre de 2004 foi entregue apresentando um valor devido de Cofins de R\$ 4.356,74, divergindo, assim, de todas as outras informações prestadas.*

*Apresentou novos documentos no recurso voluntário, quais sejam: cópia da folha do livro de registro de saída de mercadoria com o valor total do faturamento do mês de setembro de 2004; cópia da folha do livro de registro de entrada de mercadoria e serviços com o valor total das compras do mês de setembro de 2004; cópia da folha do livro de apuração do ICMS com o total das compras e vendas do mês de setembro de 2004; guia de informação e apuração do ICMS entregue a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, referente ao mês de setembro de 2004 e planilha com a apuração da Cofins e a demonstração do indébito tributário..*

*Com essas razões jurídicas, requer a procedência de seu pedido para fins de reconhecer o direito creditório e as compensações realizadas.*

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência para que o órgão de origem verificasse a apuração da Cofins dos meses de fevereiro

de 2004, abril de 2006, maio de 2006 e junho de 2006 e a existência de um eventual indébito tributário.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araçatuba/SP realizou a diligência e os autos retornaram para análise deste Colegiado.

É o Relatório.

### Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Conforme relatado, trata-se de retorno de diligência proposta por esse Colegiado para análise de documentos acostados aos autos e que poderiam sustentar o pleito do recorrente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araçatuba/SP realizou o trabalho de campo, ao final produziu um relatório fiscal, o qual o recorrente teve ciência para contestar e se manteve inerte.

Como a matéria a ser apreciada é de conteúdo unicamente fático, sinto-me obrigado a utilizar das conclusões do relatório fiscal como sustentáculo de minha decisão, de sorte que peço *vênia* para reproduzi-las, *verbis*:

*a) apuração de saldo credor da Cofins Não-Cumulativa, no período de setembro de 2004 (09/2004), no valor de R\$ 5.370,23; conforme planilha de fl. 209;*

*b) existência de um indébito tributário (Cofins Não-Cumulativa – 5856), no valor de R\$ 4.356,74; relativo a pagamento efetuado em 15/10/2004, conforme extrato de fl. 208 e correspondente ao período de apuração 09/2004;*

*c) apuração de saldo devedor da Cofins Não-Cumulativa, no período de abril de 2006, no montante de R\$ 744,19; valor resultante do confronto entre débitos e créditos, conforme planilha de fl. 210. Uma fração (R\$ 16,34) do valor original desse débito foi extinta, mediante compensação realizada com parte do valor do indébito de R\$ 4.356,74; cuja declaração foi transmitida pela contribuinte sob o nº 19473.27238.061006.1.3.04-0930 (fls. 221 a 225) e é o objeto dos presentes autos. O demonstrativo do encontro de contas, extraído do Sistema de Apoio Operacional - SAPO, programa eletrônico da RFB, foi juntado às fls. 235 a 237.*

*d) apuração de saldo devedor da Cofins Não-Cumulativa, no período de maio de 2006, no montante de R\$ 3.094,11; valor resultante do confronto entre débitos e créditos, conforme*

*planilha de fl. 211. Uma fração do valor original desse débito (R\$ 3.078,61) foi extinta, mediante compensação realizada com parte do valor do indébito - crédito remanescente (R\$ 4.341,22) da operação anterior (fls. 238 a 240); cuja declaração foi transmitida pela contribuinte sob o nº 28770.41197.020807.1.7.04-0073 (fls. 226 a 230) – retificadora ativa da DCOMP nº 18103.85956.061006.1.3.04-7082 (fls. 231 a 234).*

*e) apuração de saldo devedor da Cofins Não-Cumulativa, no período de junho de 2006, no montante de R\$ 1.791,40; valor resultante do confronto entre débitos e créditos, conforme planilha de fl. 212. Uma fração do valor original desse débito (R\$ 1.020,16) foi extinta, mediante compensação realizada com parte do valor do indébito - crédito remanescente (R\$ 1.444,79) da operação anterior (fls. 241 a 243); cuja declaração foi transmitida pela contribuinte sob o nº 42635.36194.020807.1.7.04-9803 (fls. 213 a 216) – retificadora ativa da DCOMP nº 01002.80661.061006.1.3.04-7383 (fls. 217 a 220).*

Agora digo eu.

É de meridiana obviedade que o relatório fiscal nos indica que o recorrente não tinha valores a restituir, pelo contrário, possuía um saldo devedor do PIS Não-Cumulativo.

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).

Diante dessa 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.

Cumprindo 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 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 indêbitos tributários no âmbito do lançamento por homologação.

Assim, para que o contribuinte pudesse se valer do direito subjetivo à autocompensação de indêbito 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 vincendos 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;*

(...)

Após essa sucinta digressão, retornando aos autos, como ficou demonstrado pela Autoridade Fiscal o recorrente não possui valores a serem restituídos, fato que inviabiliza qualquer pedido de compensação.

Portanto, diante dos fatos jurídicos e legais postos nos autos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22/08/2012

Gilson Macedo Rosenburg Filho