MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10865.723114/2014-19

Processo nº	10865.723114/2014-19
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-012.522 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de outubro de 2023
Recorrente	STOLLER DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/03/2002

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO VIA COMPENSAÇÃO. POSTERIOR RECONHECIMENTO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR QUE O DEVIDO. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 165 DO CTN. COMPENSAÇÃO. ARTIGO 74 DA LEI 9.430/96. POSSIBILIDADE.

Créditos tributários extintos mediante compensação, posteriormente reconhecidos como indevidos ou a maior que o devido, podem ser objeto de restituição administrativa e/ou compensação, nos termos do artigo 165, inciso I, do CTN, e artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcos Roberto da Silva (Relator) e Wilson Antônio de Souza Corrêa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado) e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

> *Cuida-se de apreciar a Manifestação de Inconformidade (fls. 738 a 742) impetrada pela empresa acima qualificada contra o Despacho Decisório nº 212, de 25 de maio de 2016 (fls. 728 a 732), proferido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort, da Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF em Limeira-SP.*
>
> *A empresa impetrou em 02/04/2007, perante a 7ª Vara da Justiça Federal em Campinas/SP, o Mandado de Segurança n° 0003421-50.2007.4.03.6105 (nº de origem 2007.61.05.003421-9), pleiteando o aproveitamento de créditos da Cofins (Código de Receita 2172) dos períodos de apuração (PA) de 03/2002 a 01/2004, paga a maior em virtude de ter apurado a referida Contribuição em obediência ao art. 3º, §1º da Lei nº 9.718, de 1998, posteriormente declarado inconstitucional pelo STF.*
>
> *Obteve, em 18/09/2007, sentença favorável (fl. 157), com o seguinte teor:*
>
> > *Posto isto, com fulcro no artigo 269, I, do CPC e na fundamentação retro, JULGO PROCEDENTES os pedidos formulados na inicial para:*
> >
> > *a) afastar a majoração da base de cálculo das contribuições sociais à COFINS e ao PIS, determinadas pelo artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº. 9.718/98;*
> >
> > *b) declarar o direito da impetrante de compensar os valores indevidamente recolhidos a este título, nos moldes estabelecidos pelo artigo 74 da Lei nº. 9.430/96 em sua redação atual. Sobre estes valores incide a taxa SELIC (Lei nº. 9.250/95, art. 39, parágrafo 1º), desde a data de cada pagamento indevido.*
> >
> > *Facultado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a verificação quanto à exatidão dos valores compensados, bem como quanto ao correto cumprimento desta dos valores compensados, bem como quanto ao correto cumprimento desta sentença.*
> >
> > *Custas ex lege.*
> >
> > *Sem condenação em honorários advocatícios (Súmula nº 105 do STJ). Sentença sujeita ao reexame necessário (parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 1.533/51).*
> >
> > *P.R.I.O. Vista dos autos ao i. Ministério Público Federal.*
> >
> > *Publicação D. Oficial de sentença em 09/10/2007, pag 41*
>
> *Acórdão do TRF da 3ª Região, de 07/08/2008, ratificou a sentença de primeira instância, mas delimitando o direito, em seu aspecto temporal, ao período anterior ao quinquênio contado retroativamente da propositura da ação, para compensar os pagamentos a maior da Cofins e PIS/Pasep com débitos de contribuições e tributos da mesma espécie e destinação. Importa destacar os seguintes excertos do referido Acórdão:*
>
> > *No que tange à alegada necessidade de fase probatória extensa, cumpre ser asseverado que o que se discute é a existência do crédito, não o seu montante.*
> >
> > *[...]*
> >
> > *Cabe ressaltar que nos presentes autos restou configurada a hipótese de julgamento "ultra-petita", vez que determinada a compensação na forma da lei 9430/96 em sua redação atual, que não foi requerida no pedido inicial.*
> >
> > *[...]*

Original

Assim, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos valor superior àquele realmente devido, com base na majoração da base de cálculo do PIS e COFINS, veiculada pela Lei 9718/98, cabe a restituição do montante excedente.

[...]

Portanto, o contribuinte pode postular a compensação desde o momento em que foi efetuado o pagamento antecipado (nos casos de tributos lançados por homologação) até o decurso do prazo de cinco anos, contados retroativamente da data da propositura da ação.

[...]

"In casu", atingidas pela decadência as parcelas anteriores a abril/2002 e, portanto deverá ser aplicada somente a taxa SELIC a partir desta data.

[...]

Ante o exposto, conheço parcialmente da apelação da União Federal, dando-lhe provimento parcial e dou provimento parcial à remessa oficial para limitar a compensação do excedente do PIS efetuado anteriormente ao qüinqüênio contado retroativamente da propositura da ação exclusivamente com parcelas vincendas do PIS e para limitar a compensação do excedente da COFINS efetuado anteriormente ao qüinqüênio contado retroativamente da propositura da ação exclusivamente com parcelas vincendas da COFINS.

O trânsito em julgado da ação ocorreu em 07/12/2009 e a empresa procedeu ao Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado perante a Receita Federal por meio do processo administrativo nº 13865.001169/2010-41. Posteriormente, a empresa procedeu à transmissão de diversas Declarações de Compensação, entre 03/03/2011 e 25/11/2013, conforme especificadas no quadro elaborado pelo Seort da DRF de Limeira-SP (fl. 728).

PER/DCOMP nº	DT. TRANS.	TIPO	DÉBITO A COMPENSAR			Fl.
			COD.	PA	VO	
10811.27511.030311.1.7.61-0130	03/03/11	R	5856	09/2010	14.073,71	5
00312.31698.251113.1.7.61-0028	25/11/13	R	5856	11/2010	13.447,59	9
36062.91893.251113.1.7.61-9893	25/11/13	R	5856	02/2011	5.648,58	13
04014.99077.251113.1.7.61-5782	25/11/13	R	5856	03/2011	1.830,58	17
22890.88477.251113.1.7.61-0769	25/11/13	R	5856	09/2011	11.377,43	21
32292.24363.251113.1.7.61-9254	25/11/13	R	5856	10/2011	28.358,21	25
21712.13092.251113.1.7.61-5069	25/11/13	R	5856	07/2012	30.178,85	29
32721.61385.251113.1.7.61-8865	25/11/13	R	5856	08/2012	5.553,33	33
14521.59280.251113.1.7.61-8459	25/11/13	R	5856	09/2012	14.576,11	37
41423.33314.251113.1.7.61-7699	25/11/13	R	5856	10/2012	22.533,75	41
10161.36318.251113.1.7.61-4510	25/11/13	R	5856	11/2012	12.166,38	45
27505.67078.251113.1.7.61-8590	25/11/13	R	5856	01/2013	8.429,78	49
40076.94794.251113.1.7.61-2102	25/11/13	R	5856	02/2013	4.695,74	53
05275.65537.251113.1.7.61-4951	25/11/13	R	5856	05/2013	7.753,46	57
36125.01256.251113.1.7.61-7187	25/11/13	R	5856	06/2013	5.128,96	61
08879.22431.251113.1.7.61-4338	25/11/13	R	5856	07/2013	7.353,73	65
09451.22664.251113.1.7.61-0100	25/11/13	R	5856	08/2013	16.043,54	69
00450.94117.251113.1.7.61-1978	25/11/13	R	5856	09/2013	17.390,57	73
16231.72731.251113.1.3.61-6880	25/11/13	O	5856	10/2013	16.498,30	77

R = Retificadora
O = Original

As Declarações de Compensação acima referidas foram reservadas para tratamento manual, em razão da origem do crédito (decorrente de decisão judicial), cuja análise resultou no Despacho Decisório DRF/LIM/Seort nº 212, de 25/05/2016, ora combatido pela manifestante, haja vista as restrições impostas naquele ato.

Original

O Despacho Decisório acima referido não reconheceu o direito a créditos relativos aos períodos de apuração 01/2003, 02/2003, 03/2003, 05/2003, 06/2003, 09/2003 e 12/2003, em que a Cofins fora extinta por meio de compensações e não por meio de pagamentos. O Seort elaborou, à fl. 729, a Planilha 1 – Crédito oriundo de Compensação, com o seguinte teor:

Planilha 1 – Crédito oriundo de compensação

Cód.	PA	Valor Original	Valor Pago com DARF	Valor Compensado	PAF / DCOMP	Tipo de Crédito	Situação
2172	01/2003	145.988,00	0,00	27.889,95	10830.001026/2003-15	RESSARC IPI	Encerrado
2172	01/2003		0,00	118.098,05	10830.001025/2003-62	RESSARC IPI	Encerrado
2172	02/2003	135.915,21	644,17	115.797,47	10830.001538/2003-73	RESSARC IPI	Encerrado
2172	02/2003		-	19.484,03	10830.001537/2003-29	RESSARC IPI	Encerrado
2172	03/2003	114.297,82	28.729,27	81.155,27	10830.002128/2003-40	RESSARC IPI	Encerrado
2172	03/2003		7.597,27	359,67	10830-002.126/2003-51	COFINS	Encerrado
2172	05/2003	168.250,83	155.007,89	8.920,65	06261575951106031304939 3	COFINS	Hom. Total
2172	05/2003		-	167,82	32585410631106031304660 5	COFINS	Hom. Total
2172	05/2003		-	4.154,47	28179662741106031304728 4	COFINS	Hom. Total
2172	06/2003	302.358,41	196.387,20	105.971,21	35658436091507031301076 7	RESSARC IPI	Hom. Total
2172	09/2003	230.641,47	25.632,37	205.009,15	17832019711510031301391 7	RESSARC IPI	Hom. Total
2172	12/2003	123.609,87		5.045,06	26886324461501041304763 9	COFINS	Hom. Total
2172	12/2003		-	186,27	15650172821501041304080 3	COFINS	Hom. Total
2172	12/2003		-	118.378,55	11507974471501041301876 7	RESSARC IPI	Hom. Total

Entendeu a autoridade a quo que, embora pagamento e compensação constituam formas de extinção do crédito tributário, nos termos dos incisos I e II, respectivamente, do art. 156 do Código Tributário Nacional, trata-se de institutos distintos, de modo que o referido CTN não prevê a figura da "compensação indevida" e não confere a esta os efeitos atribuídos ao "pagamento indevido", nos termos do art. 165.

Assim, não foram considerados como créditos passíveis de compensação os valores constantes da coluna "Valor Compensado" da Planilha 1, acima reproduzida. Foram também desconsiderados os pagamentos efetuados no mês de 03/2002, relativos ao período de apuração 02/2002, por ter decaído o direito à restituição nos termos da decisão judicial retrocitada.

Como resultado, restou reconhecido pelo Seort da DRF de Limeira-SP um crédito original de R$ 96.371,98 ao invés do crédito pleiteado pela manifestante, correspondente a R$ 107.777,02, demonstrado na Planilha 2 – Cofins recolhida a maior (fl. 731). Eis a conclusão da autoridade a quo:

> *À vista do exposto, em acatamento à Decisão Judicial, propomos a homologação da compensação dos débitos da COFINS (5856) declarados nas DCOMP relacionadas no parágrafo 1º, com a utilização e até o limite dos créditos da COFINS (2172), dos PA 03/2002 até PA 01/2004, demonstrados na coluna "CRÉDITO ORIGINAL DEFERIDO", da "Planilha 2 - COFINS recolhido a maior" supra, atualizados monetariamente com a aplicação, exclusivamente, da Taxa SELIC.*

A empresa tomou ciência do Despacho Decisório supracitado por meio de abertura de mensagem dirigida ao seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 736), na data de 01/06/2016, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea "b" do Decreto nº 70.235, de 1972, e apresentou, em 29/06/2016,

Original

Manifestação de Inconformidade às fls. 738 a 742 com as seguintes alegações a seguir sintetizadas:

a) que o entendimento adotado pela autoridade fiscal descumpre a determinação judicial, invocando como argumento o Acórdão DRJ/RJO nº 77712, de 18/07/2015, cuja ementa transcreve-se:

> *"PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO AMPARADO EM DECISÃO JUDICIAL. A Administração não pode desconsiderar o teor de decisão judicial favorável ao impugnante. Tampouco pode introduzir limitação nela não prevista."*

b) que a compensação, como modalidade de extinção do crédito tributário, confere os mesmos efeitos do indébito tributário decorrente do pagamento a maior, motivando assim o direito à restituição ou compensação do valor compensado a maior que o devido. Neste tópico, colaciona doutrina de Luciano Amaro, a fls. 740 a 741;

c) que o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, assegura a compensação de créditos apurados, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, tal como lhe foi reconhecido por meio do Mandado de Segurança decidido a seu favor e que a Administração Pública admite a utilização de depósitos judiciais convertidos em renda na formação dos créditos, nos termos do Acórdão DRJ/RJO nº 78436, de 11/09/2015;

d) que todas as compensações declaradas, como forma de extinção da Cofins dos períodos cujos créditos não foram admitidos, foram homologadas pela Receita Federal, o que conferiria liquidez e certeza ao crédito pleiteado.

Requer, alfim, o deferimento da Manifestação de Inconformidade no sentido de que seja reconhecido o direito à compensação da totalidade do crédito pretendido com a extinção dos débitos compensados.

A DRJ em Fortaleza/CE julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão nº 08-50.187** a seguir transcrito:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/01/2003

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL.

São passíveis de restituição ou compensação os créditos decorrentes de pagamento indevido ou maior que o devido reconhecidos judicialmente. Embora a compensação constitua forma de extinção do crédito tributário, inexiste previsão legal que autorize a restituição ou a compensação de valores compensados em valor superior ao débito.

As decisões judiciais devem ser cumpridas pelos órgãos da administração pública em seus exatos termos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a interessada apresenta Recurso Voluntário contra a decisão de primeira instância repisando os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade em contraposição ao que ficou decidido na primeira instância administrativa.

Original

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Destaco que a Recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância em **15/06/2020** (segunda-feira). O prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação do Recurso Voluntário expiraria em **15/07/2020** (quarta-feira). No entanto, tendo em vista o motivo de força maior decorrente da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN), declarada na Portaria nº 188/GM/MS, de 4 de fevereiro de 2020, em razão do risco de infecção humana causada pelo novo coronavírus (Covid-19), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF suspendeu os prazos para a prática de atos processuais por intermédio das Portarias CARF nºs 8112/2020 e 10.199/2020, iniciando-se em **20/03/2020** e findando-se em **29/05/2020**.

Verifica-se ainda que a Receita Federal do Brasil por meio da Portaria RFB nº 543, de 20/03/2020, com a redação dada pela Portaria RFB nº 4105, publicada em 31/07/2020, estendeu até **31/08/2020** a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais em suas repartições. Com isso, devem ser considerados suspensos até essa data os prazos para a prática de atos processuais **perante** aos Centros de Atendimento ao Contribuinte da RFB, na modalidade presencial e virtual - CAC e e-CAC.

Diante do exposto, tendo em vista que a Recorrente protocolou o Termo de Solicitação de Juntada do seu Recurso Voluntário em **22/07/2020**, considera-se tempestiva a sua apresentação.

Mérito

A Recorrente repisa em seu Recurso Voluntário os argumentos de que os créditos apurados por intermédio de compensação devidamente homologada são passíveis da compensação pretendida, eis que dotados de liquidez e certeza. Para tanto apresenta os artigos 170 do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96 como fundamentos para equiparar a compensação ao pagamento sujeito ao lançamento por homologação. Neste sentido, entende que, em função da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 2007.61.05.003421-9, "*os créditos apurados pela Requerente cuja extinção se deu por intermédio de pagamento e compensação devidamente homologadas são passíveis de compensação pretendida*". Por fim, destaca que todas as

Original

compensações anteriormente efetuadas foram integralmente homologadas pela administração, caracterizando recolhimento a maior a ensejar a presente compensação nos termos da decisão judicial.

Tanto o Despacho Decisório quanto a decisão recorrida foram no sentido da impossibilidade de aproveitamento de crédito em processos de pedido de restituição ou compensação com valores compensados indevidamente, por ausência de previsão legal. Isto porque a compensação não pode ser caracterizada como uma forma de pagamento, tendo em vista que ambos, apesar de serem formas de extinção do crédito tributário, são institutos distintos e não se confundem.

Portanto, é notório que a controvérsia instaurada na presente demanda centra-se na possibilidade de aproveitamento de crédito tributário oriundo de compensação indevida procedida quando da apuração a maior da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS em virtude da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Por concordar com os fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido, peço vênia ao I. Relator Raimundo Valnê Brito Siebra, para reproduzir trechos do seu voto e utilizá-los como minhas razões de decidir:

> *O instituto da compensação entre créditos e débitos, como forma de extinção do crédito tributário, está relacionado no Código Tributário Nacional (CTN), art. 156, verbis:*
>
> > *Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*
> >
> > *I - **o pagamento**;*
> >
> > *II - **a compensação**;*
> >
> > *III - a transação;*
> >
> > *IV - remissão;*
> >
> > *V - a prescrição e a decadência;*
> >
> > *VI - a conversão de depósito em renda;*
> >
> > *VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*
> >
> > *VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;*
> >
> > *IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*
> >
> > *X - a decisão judicial passada em julgado.*
> >
> > *XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.*
> >
> > *[...] (grifei)*
>
> *Portanto, nos termos do CTN, verifica-se que pagamento e compensação são formas de extinção do crédito tributário, entre várias outras, porém não se confundem, pois são institutos distintos.*
>
> *O mesmo CTN, em seu art. 162, dispõe como se dará o pagamento, verbis:*
>
> > *Art. 162. O pagamento é efetuado:*

Original

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Assim, o pagamento do crédito tributário somente pode ser feito na forma prevista pelo CTN, ou seja, em moeda, cheque, vale postal, selo, estampilha ou por processo mecânico. Obviamente, atualmente, com a inovação tecnológica, admite-se o pagamento por meio de transferência eletrônica de numerários ou meios similares. o que não deixa de atender o inciso I, ou seja, pagamento em moeda corrente.

No entanto, a compensação não está entre os modos de se efetuar o pagamento do crédito tributário, apesar de também extingui-lo.

A restituição de pagamento indevido foi disciplinada pelos arts. 165 a 168 do CTN da seguinte forma:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à **restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

[...] (grifei)

Os arts. 170 e 170-A tratam da compensação entre débitos e créditos tributários:

*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.

Original

> *Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.* (grifei)

A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 74 (com a redação dada pela Lei 10.637, de 2002), disciplinou a compensação de débitos tributários com crédito passível de restituição ou ressarcimento, ao instituir a Declaração de Compensação (Dcomp), verbis:

> *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. (Redação dada 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)* (grifei)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, no uso do seu poder regulamentador das normas acima, publicou a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, onde em seu art. 1º delimita o âmbito de sua aplicação e no art. 2º dispõe sobre a restituição, nos termos a seguir.

> *Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.* (sublinhei)
>
> *[...]*
>
> *Art. 2º A RFB poderá restituir as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:* (sublinhei)
>
> *[...]*

Portanto, apenas há previsão legal para pedido de restituição ou compensação de pagamento realizado indevidamente ou a maior. A figura da compensação indevida não existe, por absoluta falta de previsão legal.

Desta forma, conclui-se que a compensação tributária não é uma forma de pagamento do crédito tributário, como entende a contribuinte. Ambos são modos de extinção do crédito tributário, mas não se confundem, embora operem o mesmo efeito.

Assim, não sendo uma forma de pagamento não há que se falar em pedido de restituição/compensação de compensação indevida ou a maior, por falta de previsão legal.

Original

Sintetizando, inexiste previsão legal para pedido de restituição de nenhuma outra modalidade de extinção do crédito tributário que não seja por meio das previsões legais sobre as formas em que se dá o seu efetivo pagamento, quais sejam: moeda corrente, cheque ou vale postal, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico. Portanto, a restituição só é cabível em caso de pagamento indevido.

Este entendimento encontra-se pacificado na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais conforme pode ser observado no Acórdão nº 9303-010.460 julgado na sessão de 18 de junho de 2020, cuja ementa reproduzo a seguir:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/11/2000 a 30/11/2002*
>
> *PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO UTILIZADO EM PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *O direito à devolução do indébito tributário nasce com a ocorrência do pagamento indevido. Pagamento e compensação são institutos distintos, embora tenham como efeito em comum a extinção do crédito tributário. Inexiste previsão legal de restituição de compensação indevida como pretende o contribuinte, mormente não tendo sido trazida prova aos autos de apuração a maior da base de cálculo do tributo.*

Diante do exposto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator Designado.

Apesar do bem fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, respeitosamente divergimos do seu entendimento, por entender que créditos tributários extintos mediante compensação, posteriormente reconhecidos como indevidos ou a maior que o devido, podem ser objeto de restituição administrativa e/ou compensação, nos termos do artigo 165, inciso I, do CTN, e artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Conforme supra relatado, a contribuinte obteve decisão judicial transitada em julgado declarando o seu direito de compensar valores indevidamente recolhidos a título de contribuições ao PIS e da COFINS.

Com base na referida decisão judicial, a empresa formalizou Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado perante a Receita Federal e, posteriormente, procedeu à transmissão de diversas Declarações de Compensação vinculadas ao referido pedido.

Original

Após análise das Declarações de Compensação, foi proferido Despacho Decisório no qual não foi reconhecido o direito aos créditos relativos aos períodos nos quais a COFINS fora extinta por meio de compensação e não por meio de pagamento.

Entendeu a autoridade *a quo* que, embora pagamento e compensação constituam formas de extinção do crédito tributário, nos termos dos incisos I e II, respectivamente, do art. 156 do Código Tributário Nacional, tratam-se de institutos distintos, de modo que o CTN não prevê a figura da "compensação indevida" e não confere a esta os efeitos atribuídos ao "pagamento indevido", nos termos do art. 165.

Tal compreensão também foi reiterada pela D. DRJ, que se manifestou no sentido que "*[e]mbora a compensação constitua forma de extinção do crédito tributário, inexiste previsão legal que autorize a restituição ou a compensação de valores compensados em valor superior ao débito*".

Com a devida vênia, tal entendimento não merece subsistir.

O direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, é expressamente assegurado pelo artigo 165, inciso I, do CTN, abaixo transcrito:

> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, **seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
>
> I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (**Grifamos**)

A interpretação no sentido de que o direito à restituição está restrito aos casos em que o tributo foi quitado mediante pagamento nos moldes do artigo 162, incisos I e II, do CTN[1], vai de encontro ao próprio *caput* do artigo supra transcrito, que ressalta expressamente existir o direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento.

Ora, se o *caput* do artigo 165 do CTN estivesse restringindo o direito à restituição do indébito apenas aos casos em que o crédito tributário foi quitado via pagamento em dinheiro, não haveria razão para emprego da expressão "seja qual for a modalidade do seu pagamento". Pelo contrário, se esse fosse o caso, o legislador teria expressamente destacado que a restituição só seria admitida nos casos de tributos quitados mediante pagamento nos moldes do artigo 162 do CTN.

Destaca-se que, diante das deficiências da nossa produção legislativa desordenada, proveniente do sistema democrático de governo, cabe ao intérprete o labor de construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada. Desta forma, por mais que se admita a possibilidade de existência de erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambiguidades nos textos legais, cabe aos operadores do direito readequarem tais dispositivos legais à leitura

[1] Art. 162. O pagamento é efetuado:
I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;
II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Original

sistemática exigida pelo ordenamento jurídico pátrio, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho:

> Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos científicos, o mesmo já não passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não contradição e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.[2]

Apesar de entender que, no presente caso, não houve equívoco ou atecnia por parte do legislador - que, ao meu ver, se utilizou do vocábulo "pagamento" em sua acepção mais ampla de adimplemento e, especificamente no âmbito tributário, de extinção do crédito tributário -, existindo eventual dúvida acerca do sentido utilizado, o intérprete deve-se valer da interpretação sistemática do ordenamento jurídico.

Neste caso, além do próprio legislador do CTN não ter se utilizado sempre do vocábulo "pagamento" no sentido de quitação em dinheiro, valendo-se deste em sua acepção mais ampla de adimplemento, como, por exemplo, no caso do artigo 150 do CTN que prevê o lançamento por homologação[3]- o que já demonstra, por si só, que o artigo 165 não pode ser submetido a uma simples interpretação literal, merecendo maior reflexão acerca do sentido do vocábulo "pagamento" ali utilizado -, entendo que a interpretação restritiva proposta não encontra qualquer respaldo na legislação pátria.

A Constituição Federal garante o direito de propriedade (artigo 5º, inciso XXII), estabelece que "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*" (artigo 5º, inciso II), e, no campo tributário, ainda reforça a intensidade deste princípio, firmando que é vedado aos entes da federação "*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*" (artigo 150, inciso I). O Código Civil dispõe, em seu artigo 884, que "*[a]quele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários*", e, em seu artigo 885, que "*[a] restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir*". Por fim, o Código Penal define como crime "*[a]propriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção*" (artigo 168).

Neste cenário, a interpretação de que a restituição de tributos só estaria autorizada por lei nos casos em que a sua quitação se deu mediante pagamento, além de contrariar o próprio *caput* do artigo 165 do CTN, vai de encontro com todos os dispositivos supra transcritos, criando restrição injustificada de um direito legítimo, assegurado por todo sistema jurídico, e baseada em critério de distinção que não encontra qualquer respaldo legal.

É certo que, independentemente da modalidade de extinção do crédito tributário, ocorrendo o pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, tal restituição deve ser

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012. p.38.
[3] Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Original

assegurada, sendo exatamente este o sentido que deve ser dado ao artigo 165 do CTN e à expressão "seja qual for a modalidade do seu pagamento".

E, sendo reconhecido o direito à restituição do indébito, a sua utilização na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal é expressamente assegurada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

> 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.

Vejam que, no presente caso, a contribuinte busca o Poder Judiciário para declarar o seu direito de restituir/compensar valores indevidamente recolhidos a título de tributo, sendo tal direito reconhecido sem qualquer divagação a respeito da modalidade de quitação do indébito – afinal, o que interessa é a existência do pagamento indevido ou maior que o devido, e não a forma de sua quitação. Caso negado o direito à restituição/compensação em âmbito administrativo, a contribuinte teria que se socorrer novamente do Poder Judiciário, para pleitear novamente o direito que já havia lhe sido reconhecido, sendo inquestionável o seu direito à restituição diante do reconhecimento do indébito.

Ora, caso obstaculizássemos essa compensação, a autoridade fiscal estaria apropriando indevidamente esse valor, restando em enriquecimento ilícito pela União, eis que não há dúvida sobre a liquidez e certeza desse crédito (indébito tributário) – inclusive, reconhecido por decisão judicial.

Cumpre destacar que a própria Receita Federal admite a possibilidade de se compensar o crédito oriundo de um débito que foi extinto por compensação e que, posteriormente, foi reconhecido como indevido ou a maior que o devido, conforme se extrai dos seguintes excertos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 12/2017:

> *20. Na linha do PN Cosit nº 8, de 2014 (item 35, já citado), extinto o crédito tributário não há mais falar em revisão de ofício de lançamento, sendo necessária a formalização de pedido de restituição em caso de haver erro de fato no lançamento.* ***O pagamento ou a compensação do objeto da prestação pelo sujeito passivo representa a sua concordância com o seu dever jurídico, ou seja, com a existência da relação jurídica obrigacional entre ele e o sujeito ativo (Estado)****, bem assim com o lançamento realizado, responsável pela quantificação do objeto da relação.*
>
> ***Tais atos ensejam a extinção da relação obrigacional*** *e, por consequência, incabível, em princípio, revisão de ofício do lançamento.*
>
> *21.* ***Todavia, a incorporação ao patrimônio pelo sujeito ativo de valor a que não fazia jus como portador do direito subjetivo de sua percepção, ou seja, de tributo indevido, representaria uma violação ao princípio que veda o locupletamento sem causa, e permite nascer uma nova relação obrigacional, mas agora com os pólos invertidos****.*
>
> ***Em vista disso, o legislador introduziu no CTN o art. 165, que autoriza a restituição da importância paga indevidamente pelo sujeito passivo****.*

Original

> *Nesse sentido, posicionamento de Luciano Amaro : O direito à restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado.*
>
> *22.* ***Este pagamento de tributo indevido pode ter advindo de ato espontâneo do sujeito passivo, que recolheu valor superior ao objeto da relação obrigacional devido, ou de pagamento/compensação exatamente no montante do tributo lançado (cobrado), mas cuja quantificação foi feita de forma irregular****. É o que se depreende dos incisos I e II do art. 165 do CTN:*
>
> *(...)*
>
> *25.* ***Uma revisão do débito (e não do lançamento) decorrerá de provocação do contribuinte. Caso a postulação seja apenas para fins de cancelamento de um débito já quitado, sem expressamente requerer a restituição do valor pago, ainda assim deve ser aplicada a analogia para fazer incidir o art. 168 do CTN para se promover a revisão do débito e seu cancelamento, na linha do item 36 do PN Cosit nº 8, de 2014 (já transcrito), e os valores antes alocados ao débito cancelado poderão, a partir daí, ser utilizados pelo sujeito passivo – quer seja para pleitear restituição ou para quitar outros débitos, p.ex., por meio de declaração de compensação, ou mesmo compensação de ofício –, atentando-se que o prazo que alude o art. 168 do CTN remete, no caso, à data da extinção do crédito tributário, ou seja, do pagamento indevido (e não da data do cancelamento do débito).***
>
> *(...)*
>
> *27. Com base no exposto, conclui-se que* ***depois de extinto o crédito tributário lançado de ofício ou confessado, seja por meio de pagamento ou por meio de compensação, não há que se cogitar em revisão de ofício do lançamento (ressalvados os casos de inexatidões e erros materiais, erros de cálculo) ou da declaração (seja a de obrigação acessória como a DCTF, seja a de compensação), mas sim a análise de pedido de restituição formulado nos termos dos arts. 165 e 168 do CTN****. (****Grifamos****)*

Neste sentido, cito também o recente precedente da C. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> EQUIVALÊNCIA DA COMPENSAÇÃO DE DÉBITO, QUE OBTEVE A NATUREZA DE INDÉBITO, A.PAGAMENTO INDEVIDO E A MAIOR. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO COM DÉBITOS APURADOS.
>
> É possível a utilização de um crédito, originalmente, um débito compensado que se transformou em um indébito reconhecido, inclusive por decisão judicial, para se compensar com débitos apurados pelo sujeito passivo. Clarifica-se, assim, que, em respeito aos arts. 168, 165 e 156 do CTN, é de se considerar que, se após a compensação, uma das modalidades que extingue o débito tributário, se constatar pagamento a maior de débito tributário por ter sido conferido a ele, posteriormente, a natureza de indébito - após reconhecimento judicial, também seria o referido indébito, extinto anteriormente por compensação, passível de restituição; o que, por consequência, poderia ser utilizado como crédito em futuras compensações com débitos apurados pelo sujeito passivo, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.
>
> (Processo nº 11080.733146/2011-70; Acórdão nº 9303-013.147; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 12/04/2022)

Ressalte-se que a única questão de fato (e não de direito) que poderia ter sido levantada para negar o direito à restituição, na presente situação, seria a eventual não homologação da compensação utilizada pela contribuinte para quitar o indébito, uma vez que,

Original

não havendo a extinção do crédito tributário, não há que se falar em pagamento indevido ou a maior.

Ocorre que, conforme informado pela recorrente desde o início do presente processo administrativo, todas as compensações declaradas, como forma de extinção da Cofins dos períodos cujos créditos não foram admitidos, foram homologadas pela Receita Federal, o que confirma a ocorrência do pagamento indevido ou a maior, dando liquidez e certeza ao crédito pleiteado.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de reconhecer que créditos tributários extintos mediante compensação, posteriormente reconhecidos como indevidos ou a maior que o devido, podem ser objeto de restituição administrativa e/ou compensação, nos termos do artigo 165, inciso I, do CTN, e artigo 74 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual devem ser homologadas as compensações relativas aos tributos reconhecidos judicialmente como indevidos e quitados anteriormente mediante compensação.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Original