



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.733146/2011-70
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.147 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2022
Recorrente EXCELSIOR SA PNEUS E ACESSÓRIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

EQUIVALÊNCIA DA COMPENSAÇÃO DE DÉBITO, QUE OBTIVE 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Adriana Gomes Rêgo.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3003-000.669, da 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

A COMPENSAÇÃO É FORMA DISTINTA DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado.”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando obscuridade e omissão, requerendo que os vícios sejam sanados para enfrentar a real discussão dos autos e dar provimento ao recurso voluntário.

Em despacho às fls. 321 a 323, os embargos foram rejeitados em caráter definitivo.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- A decisão recorrida, além de representar uma interpretação equivocada, contraria a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança 1999.71.00.0022651-8, bem como viola os arts. 156, incisos II e X, e 165 do CTN e 74 da Lei 9.430/96;
- O fato de o indébito tributário ter sido extinto/pago através de compensação regular não invalida a existência do recolhimento realizado indevidamente e o direito

Em despacho às fls. 350 a 352, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para que seja rediscutida a matéria “possibilidade de compensação/restituição de compensação indevida”.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- Pagamento e compensação são forma de extinção do crédito tributário, entre várias outras, porém não se confundem, pois são instituto distintos;
- A compensação não está entre os modos de se efetuar o pagamento do crédito tributário, apesar de também extingui-lo
- A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 74 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002), disciplinou a compensação de débitos tributários com crédito passível de restituição ou ressarcimento, ao instituir a Declaração de Compensação (Dcomp);
- Portanto, apenas há previsão legal para pedido de restituição ou compensação de pagamento realizado indevidamente ou a maior.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso deva ser conhecido, eis que somente pelo confronto das ementas é possível atestar a divergência. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho:

“[...]”

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do Acórdão nº 3003-000.669, de 11 de novembro de 2019, cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

A COMPENSAÇÃO É FORMA DISTINTA DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

A interessada, cientificada do Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte em 22/06/2021, conforme Aviso de Recebimento - AR, fl. 327, interpôs tempestivamente Recurso Especial em 28/06/2021, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl. 328, suscitando divergência jurisprudencial, quanto à matéria: Possibilidade de compensação/restituição de compensação indevida.

Para comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão nº: 3201-004.876.

[...]

Análise da divergência

Possibilidade de compensação/restituição de compensação indevida

Acórdão nº 3201-004.876 (paradigma):

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3.º, §1.º DA LEI 9.718/98. MATÉRIA RECONHECIDA NO RE 357.0509 EM REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. ANÁLISE DE MÉRITO. ANULAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo do PIS e COFINS, foi reconhecida pelo STF no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral (leading cases os Res nºs 357.9509/ RS, 390.8405/ MG, 358.2739/ RS e 346.0846/ PR) e deve ser aplicada, de forma que as receitas não operacionais da Contribuinte não integram a base de cálculo da contribuição, pois não são receitas e não integram o conceito legal, aplicável e vigente de faturamento.

Por ter aplicação obrigatória, o mérito deve ser analisado no presente processo administrativo fiscal.

EQUIVALÊNCIA DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA À PAGAMENTO INDEVIDO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO.

A extinção, por compensação, quando em valor maior que o devido, também pode ser restituído/compensado, para evitar o enriquecimento ilícito da União. A própria Receita Federal admite a situação, como se vê no Parecer Cosit 12/2007.

O mérito deve ser analisado no presente processo administrativo fiscal.

Verifica-se das decisões confrontadas, dissídio jurisprudencial, visto que o cerne da divergência interpretativa reside na equivalência ou não da compensação ao pagamento, matéria afeta às Normas Gerais de Direito Tributário, nesse sentido decidiu o acórdão recorrido 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.

Destaca ainda referida decisão que 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.

Já o acórdão paradigma tratando da mesma matéria (equivalência da compensação indevida à pagamento indevido para fins de compensação/restituição) entendeu que a extinção, por compensação, quando em valor maior que o devido, também pode ser restituído/compensado, para evitar o enriquecimento ilícito da União.

Ante as considerações acima verifica-se que restou demonstrado o dissenso jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de se compensar/restituir valores compensados indevidamente ou a maior. [...]”

Vê-se que as situações debatidas nos arestos recorrido e paradigma são idênticas, mas com entendimentos divergentes.

Sendo assim, é de se conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, quanto à lide posta em recurso, qual seja, “possibilidade ou não de compensação/restituição de compensação indevida”, importante recordar os fatos:

- Trata-se de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), cujo crédito provém de decisão judicial transitada em julgado referente ao aumento da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previsto na Lei nº 9.718, de 1998;
- Por meio do despacho decisório de fls. 3/7, a DRF/Porto Alegre deferiu parcialmente o direito creditório e homologou em parte as Declarações de Compensação (Dcomp);

- De acordo com o referido despacho, os depósitos judiciais relativos ao PIS foram levantados pela contribuinte, assim não haveria crédito dessa contribuição, sendo deferido somente o relativo à Cofins;
- Inconformada com o despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 36/45), alegando, em resumo, que, **em processo judicial anterior ao ora tratado, a manifestante obteve o direito de compensar créditos do PIS relativos à semestralidade no período de fevereiro de 1999 a novembro de 2002 e que as compensações foram realizadas nos autos daquele processo judicial pela própria Receita Federal do Brasil (RFB) e homologadas em juízo;**
- Assim, os depósitos referentes àquele processo foram levantados pela manifestante.
- Desta forma, **como a modalidade de extinção do crédito tributário foi a compensação, não há Darf, tampouco conversão de depósitos judiciais referentes à contribuição ao PIS para aquele período.**

Pela situação ora exposta, vê-se que existe razão ao sujeito passivo. Essa 1ª compensação contemplou o recolhimento de um débito, que estava sendo discutido judicialmente e que, em momento posterior, como foram homologadas – conferiu a extinção do débito sob lide, nos termos do art. 156 do CTN.

Nada obstante, posteriormente, o judiciário considerou que aquele “débito”, que foi extinto, não era devido. O que, tendo sido extinto o débito por compensação, deve ser agora tratado como “indébito” – ou seja, um crédito passível de compensação com novos débitos apurados pelo sujeito passivo. O que ocorreu no presente caso.

Frise-se que a própria Receita Federal admite a possibilidade de se compensar o crédito (oriundo de um débito que foi extinto por compensação e que, por sua vez, virou indébito pela natureza definida pelo judiciário), eis o Parecer Cosit 12/2007 (destaques meus):

"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.

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:*

*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;

23. *A hipótese de interesse do estudo aqui efetuado é a do pagamento indevido de tributo em virtude de erro na quantificação do crédito tributário, ou seja, de erro no lançamento.*

24. *Logo, a formalização de pedido de restituição, desde que no prazo de cinco anos estabelecido no art. 168 do CTN, com interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, é o caminho legal para que o sujeito passivo possa demonstrar a existência de erro no lançamento após a extinção do crédito tributário:*

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

I nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; LC nº 118, de 09/02/2005 Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.

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).

26. *Não foi estabelecida pelo CTN a necessidade de prévia alteração do lançamento efetuado de forma irregular para que o sujeito passivo possa pleitear e ter deferida a devolução do valor pago a maior ou indevidamente,*

ainda que seja necessária a utilização do elemento quantitativo ali contido para aferição dos cálculos e fins operacionais.

Conclusão 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."

Com efeito, o valor considerado nesse momento como indébito tributário que foi indevidamente recolhido por compensação seria passível de restituição, conforme entende a própria autoridade fiscal, pois evidentemente não se tratou de débito tributário.

E, sendo passível de restituição, é de se aplicar o *caput* do art. 74 da Lei 9.430/96, viabilizando a compensação desse crédito com futuros débitos apurados pelo sujeito passivo. Eis (destaques meus):

*"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. [...]"*

Perfeita, assim, a utilização de um crédito – originalmente, um débito compensado que se transformou em um indébito – para se compensar com débitos do sujeito passivo. 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.

Cabe mencionar ainda que em acórdão de impugnação constou que o julgador José Adão Vitorino de Moraes restou vencido, eis que votou pela possibilidade da compensação

de valores compensados indevidamente ou a maior com débitos do contribuinte. Com a devida vênia aos outros julgadores, concordo com o posicionamento desse julgador – atualmente, conselheiro desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Reforçando tal fundamento, proveitoso trazer que o CTN reflete em seus arts. 165 e 156 (destaques meus):

“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. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; [...]”

Percebe-se que o art. 165 do CTN traz em seu *caput* que o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial, seja qual for a modalidade do seu pagamento. O termo “modalidade” não seria empregado para somente permitir a restituição do valor recolhido a maior com o pagamento indevido, pois reflete vários tipos de extinção/liquidação de suposto crédito tributário. O que reforça o entendimento de que o termo pagamento utilizado nesse diploma legal comporta o significado jurídico de extinção/liquidação – transpondo no enunciado como “seja qual for a modalidade de extinção/liquidação do crédito”.

Se a pretensão fosse somente abarcar a modalidade pagamento como forma de extinção de crédito tributário, não seria necessário dispor literalmente no art. 165 “seja qual for a

modalidade do seu pagamento”. O que se quis dizer é “modalidades de extinção do crédito tributário”.

Nesse sentido, resta claro que se a extinção de um crédito tributário, atestado como indevido, que foi recolhido mediante compensação, seria uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN), é de se considerá-lo como “passível de restituição, nos termos do art. 165. E, por conseguinte, sendo passível de restituição, cabe conceder a possibilidade de se compensar o valor recolhido a maior com futuros débitos tributários, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96. Recorda-se que tal dispositivo traz a possibilidade de 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, utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

Ex positis, 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 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.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-013.147 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 11080.733146/2011-70