

Nota Técnica Cosit nº 12, de 9 de abril de 2012. Compensação voluntária entre débitos do contribuinte relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB e créditos do mesmo contribuinte referentes a pagamento indevido de débitos inscritos em DAU. Possibilidade. Órgão competente (PGFN ou RFB) para decidir pedido de compensação ou de restituição, na hipótese de pagamento indevido de débito inscrito. Sistemática legal a ser adotada no caso de interposição de recurso.

I

A Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, por meio da Nota Técnica Cosit nº 12, de 9 de abril de 2012, consulta a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN a respeito de questões relativas à restituição e à compensação voluntária nos casos de pagamento indevido de créditos inscritos em dívida ativa da União. Para maior clareza quanto aos termos da consulta, convém transcrever as indagações da consulente, *verbis*:

13.1. há possibilidade de compensação de débitos próprios do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB com créditos da mesma natureza, passíveis de restituição, quando decorrentes de pagamento indevido ou a maior efetuado no âmbito da Dívida Ativa da União?

13.2. em caso afirmativo, qual seria o órgão responsável pela manifestação quanto à pertinência da declaração de compensação e do pedido de restituição, a PGFN ou a RFB?

13.3. o sentido da expressão “responsabilidade pela administração do crédito”, constante do Parecer PGFN/CDA nº 2071, de 2011, a qual se configura após o recebimento do processo para fins de inscrição em DAU, confunde-se com o da expressão “administração do tributo ou contribuição pela RFB”, consignada no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996? Ou melhor, muito embora tenha o aludido opinativo reconhecido que, a partir do recebimento do processo para inscrição em DAU, tem-se a responsabilidade da PGFN pela administração do crédito, pode-se entender que o tributo envolvido deixa de ser administrado pela RFB?

13.4. Caso se entenda que a competência para analisar e decidir sobre o pedido de restituição ou a declaração de compensação referentes ao crédito invocado é da titularidade da PGFN, aplica-se aos referidos créditos, por analogia, a sistemática delineada no art. 20 do IN RFB nº 900, de 2008?

13.6. Se o entendimento for o de que, quando o pagamento indevido ou o débito tributário forem no âmbito do PGFN, compete a esta decidir sobre o pedido de restituição, restaria a dúvida quanto à eventual inconformidade por parte do contribuinte quando seu pedido for indeferido. Haveria lide administrativa por qual lei, já que estamos tratando de créditos tributários?

13.7. Se o entendimento for o de que o pagamento indevido no âmbito da PGFN não altera a competência da RFB para decidir a restituição, seria necessário adotar uma rotina de consulta à PGFN quanto ao direito creditório alegado toda vez que não se verificasse a disponibilidade de tal pagamento no sistema como não utilizado e, portanto, apto para restituição? E quando a RFB indeferisse o pedido, caberia à DRJ e ao CARF julgarem a manifestação de inconformidade e o recurso eventualmente apresentados pelo contribuinte?

## II

2. De início, cumpre esclarecer que este parecer analisará, separadamente, as questões relativas à restituição e aquelas que dizem respeito à compensação. Isso porque, como sabido, cuida-se de institutos jurídicos diversos, embora possam estar interligados, como ocorre quando o contribuinte é credor e devedor da Fazenda Pública. É possível, outrossim, que o contribuinte não seja devedor do Fisco, possuindo apenas crédito a restituir, pertinente a pagamento indevido de débito inscrito em dívida ativa. A respeito da distinção entre restituição e compensação, citam-se dois arestos de Tribunais Regionais Federais:

TRIBUTÁRIO. COFINS. LEI 9.718/98. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. CRITÉRIOS. 1. A matéria posta em discussão já mereceu apreciação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS, nos quais foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. 2. Entre o instituto da compensação e o da repetição, há nítida diferença, pois a correção monetária, por exemplo, na compensação não é aplicada da mesma forma como o é na repetição de indébito. O contribuinte pode, na fase de execução do julgado, alterar a forma de restituição do indébito, mas nesta fase, devem ser fixados os critérios próprios de um dos dois institutos. (TRF da 3ª Região, APEL-REEX 00114195520054036100, Rel. Desembargador Federal Márcio Moraes, DJF3 de 07/10/2008)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE FINSOCIAL COM COFINS. COISA JULGADA EM FAVOR DA RESTITUIÇÃO. Embora a restituição e a compensação sejam afins, concorrendo para extinguir o indébito tributário, constituem-se em institutos diferentes, com características próprias, não podendo ser tomados um pelo outro. (TRF da 4ª Região, AG 9704196768, Rel. Gilson Langaro Dipp, DJ de 19/11/1997)

3. Inicia-se, pois, pela restituição. A decisão a respeito de pedidos de restituição, fundamentados em pagamento indevido de débito inscrito em dívida ativa da União, insere-se no âmbito de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelas razões a seguir expostas.
4. Entendendo competir à RFB decidir sobre pedidos de restituição quando o pagamento de débito inscrito em DAU for realizado indevidamente, a consulente ampara-se no artigo 18 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, que assim dispõe:

Art 18. A restituição de qualquer receita da União, descontada ou recolhida a maior será efetuada mediante anulação da respectiva receita, pela autoridade incumbida de promover a cobrança originária, a qual, em despacho expresso, reconhecerá o direito creditório contra a Fazenda Nacional e autorizará a entrega da importância considerada indevida.

5. Deveras, numa análise isolada do preceito suso citado, poder-se-ia chegar à conclusão da consulente. Entretanto, cumpre ao intérprete e aplicador do Direito, ao deparar-se com determinado normativo, socorrer-se de técnicas interpretativas com vistas a extrair o real sentido e alcance da norma que se pretende interpretar.
6. Entre as técnicas interpretativas estudadas na seara doutrinária encontra-se a denominada interpretação sistemática. Em apertada síntese, pode-se dizer que a interpretação sistemática consiste na técnica de interpretar a norma considerando o sistema jurídico ao qual pertence, confrontando-a com outros normativos de modo a identificar seus verdadeiros sentido e alcance. Sobre a interpretação sistemática, assim leciona Maria Helena Diniz<sup>1</sup>:

O sistema jurídico não se compõe de um único sistema normativo, mas de vários, que constituem um conjunto harmônico e interdependente, embora cada qual esteja fixado em seu lugar próprio. Poder-se-á

<sup>1</sup> DINIZ, Maria Helena. Compêndio de introdução à ciência do direito, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 390.

até dizer que se trata de uma técnica de apresentação de atos normativos, em que o hermeneuta relaciona umas normas a outras até vislumbrar-lhes o sentido e o alcance. É preciso lembrar que uma das principais tarefas da ciência jurídica consiste exatamente em estabelecer as conexões sistemáticas existentes entre as normas. Horst Bartholomeyczik aconselha: na leitura da norma, nunca se deve ler o segundo parágrafo sem antes ter lido o primeiro, nem deixar de ler o segundo depois de ter lido o primeiro; nunca se deve ler um só artigo, leia-se também o artigo vizinho.

7. Desta maneira, o artigo 18 da Lei nº 4.862/65 necessita ser interpretado à luz de outros normativos. Inicia-se, pois, pelos seguintes preceitos, que estatuem a competência da PGFN para efetivar a inscrição em dívida ativa da União: artigo 12, inciso II, da Lei Complementar nº 73/93, artigo 2º, § 4º, da Lei nº 6830/80, artigo 39, § 5º, da Lei nº 4320/64 e artigos 1º, inciso II, 13, inciso IV, 14, inciso IV, 15, inciso II, 16, inciso I, alínea “a”, 22, *caput* e § 1º, do Decreto-Lei nº 147/67.

Lei Complementar nº 73/93:

Art. 12 – À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

II – representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

Lei nº 6830/80:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Lei nº 4320/64:

Art. 39 (...)

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Decreto-Lei nº 147/67:

Art 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (P.G.F.N.) é o órgão jurídico do Ministério da Fazenda, diretamente subordinado ao Ministro de Estado, dirigido pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e tem por finalidade privativa:

II – Apurar e inscrever, para fins de cobrança judicial, a dívida ativa da União, tributária (artigo 201 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) ou de qualquer outra natureza;

Art 13. Às Procuradorias da Fazenda Nacional, sob a imediata autoridade da respectiva chefia, compete, no âmbito da sua jurisdição:

IV – Promover a inscrição da dívida ativa da União, para fins de cobrança judicial, após apurado sua liquidez e certeza;

Art 14 – Aos Procuradores-Chefes, no âmbito da respectiva jurisdição, compete:

IV – Promover junto às repartições fazendárias as medidas de destinadas à apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União ou à defesa dos steesses da Fazenda Nacional;

Art 15. Aos Procuradores da Fazenda Nacional, sob a orientação do respectivo Procurador-Chefe, compete privativamente:

II – Apurar a liquidez e certeza da dívida ativa, mandar inscrevê-la e remeter a respectiva certidão, por st subscrita, ao órgão competente do Ministério Público, para fins de cobrança judicial;

Art 16. Aos procuradores da Fazenda Nacional compete, ainda, na forma prevista neste Decreto-Lei:

I – Promove, diretamente:

a) junto às repartições fazendárias, as medidas destinadas à apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União ou à defesa judicial da Fazenda Nacional, nos processos que lhe forem distribuídos;

Art. 22. Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminha-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza.

§ 1º Recebendo o processo, por distribuição, o Procurador da Fazenda Nacional examinará detidamente a parte formal e, verificada a inexistência de falhas ou irregularidades que possam infirmar o executivo fiscal, mandará proceder à inscrição da dívida ativa nos registros próprios, observadas as normas regimentais e as instruções que venham a ser expedidas pelo Procurador-Geral, extraindo-se, ato contínuo, a certidão que, por st subscrita, será encaminhada ao competente órgão do Ministério Público, para início da execução judicial.

8. A partir dos dispositivos acima citados, constata-se que compete exclusivamente à PGFN promover a inscrição em DAU de créditos da União, após a apuração de sua certeza e liquidez. Essa apuração consubstancia o controle de legalidade dos créditos submetidos à inscrição, controle este que se encontra previsto, expressamente, no § 3º do art. 2º da Lei nº 6830/80, *verbis*:

Art. 2º (...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

9. Embora a legislação citada no item 7 desse parecer reporte-se à prévia apuração de certeza e liquidez dos créditos para fins de inscrição em DAU, é assaz relevante lembrar que o controle de legalidade deve ser efetivado pela PGFN não apenas antes de inscrever os créditos da União, mas, igualmente, após a sua inscrição.
10. Isso porque a inscrição tem por escopo, no que tange à PGFN, a cobrança administrativa ou judicial de crédito certo, líquido e exigível, atributos que devem estar presentes durante toda a cobrança pela Procuradoria. Desse modo, abalada a certeza, liquidez ou exigibilidade do crédito por fato ocorrido após a inscrição em DAU (pagamento, por exemplo), é inevitável a realização de um controle de legalidade posteriormente à inscrição. O mesmo se diga quanto a fato ocorrido antes da inscrição, porém identificado pela Procuradoria após haver inscrito o crédito. Esse controle pauta-se na autotutela a ser exercida pela Administração Pública, no caso em foco, pela PGFN, haja vista suas competência e responsabilidade pelos créditos inscritos em dívida ativa da União, conforme dispositivos citados no item 7.



11. José dos Santos Carvalho Filho<sup>2</sup> bem leciona a respeito do princípio da autotutela, corolário do princípio da legalidade:

A Administração Pública comete equívocos no exercício de sua atividade, o que não é nem um pouco estranhável em vista das múltiplas tarefas a seu cargo. Defrontando-se com esses erros, no entanto, pode ela mesma revê-los para restaurar a situação de regularidade. Não se trata apenas de uma faculdade, mas também de um **dever** (grifo original), pois que não se pode admitir que, diante de situações irregulares, permaneça inerte e desinteressada. Na verdade, só restaurando a situação de regularidade é que a Administração observa o princípio da legalidade, do qual a autotutela é um dos mais importantes corolários.

Não precisa, portanto, a Administração ser provocada para o fim de rever seus atos. Pode fazê-lo de ofício. Aliás, não lhe compete apenas sanar as irregularidades; é necessário que também as previna, evitando-se reflexos prejudiciais aos administrados ou ao próprio Estado.

(...)

A capacidade de autotutela está hoje consagrada, sendo, inclusive, objeto de firme orientação do Supremo Tribunal Federal, que a ela faz referência nas clássicas súmulas 346 e 473.

12. Destarte, a competência legal da PGFN para inscrever em DAU e controlar a permanência dos atributos de certeza, liquidez e exigibilidade dos créditos da União após a sua inscrição, deixa indene de dúvida a atribuição da Procuradoria para a verificação e confirmação de pagamento de créditos inscritos, porquanto tal pagamento, devido ou não, interferirá na legitimidade da cobrança pelo órgão jurídico do Ministério da Fazenda.

---

<sup>2</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008, p. 27.

13. Outro preceito normativo, além daqueles até aqui citados, que denota a competência exclusiva da PGFN para verificar e confirmar pagamentos efetuados após a inscrição em DAU, é o artigo 22, § 6º, do Decreto-Lei nº 147/67, que assim estabelece:

Art. 22 (...)

§ 6º Uma vez inscrita a dívida, o seu pagamento será feito mediante guia expedida em juízo, pelo cartório ou secretaria da execução e visada pelo órgão do Ministério Público e por Procurador da Fazenda Nacional, salvo quando, antes da remessa da certidão àquele órgão e a requerimento do devedor, este solver a dívida, com os encargos que forem devidos, mediante guia expedida pela Procuradoria da Fazenda Nacional e visada pelo Procurador que tiver promovido a inscrição ou, na sua falta, por outro Procurador.

14. Da transcrição supra, percebe-se que, uma vez inscrita a dívida, cabe à PGFN verificar e confirmar os pagamentos relativos à inscrição em DAU. Ao mesmo entendimento se chega a partir do que dispõem os artigos 13, inciso V, e 15, inciso VI, do DEL nº 147/67, respectivamente:

Art 13. Às Procuradorias da Fazenda Nacional, sob a imediata autoridade da respectiva chefia, compete, no âmbito da sua jurisdição:

V – Manter atualizado o cadastro dos devedores à Fazenda Nacional e fornecer a quem requerer certidão de quitação quanto à dívida ativa da União inscrita;

Art 15. Aos Procuradores da Fazenda Nacional, sob a orientação do respectivo Procurador-Chefe, compete privativamente:

VI – Autorizar o fornecimento de certidões negativas quanto à dívida ativa da União inscrita, nas quais aporão o seu visto;

15. Ora, para que a PGFN cumpra o imperativo legal de manter atualizado o cadastro de devedores junto à Procuradoria e, consequentemente, possa fornecer certidão de quitação quanto à dívida ativa da União, é imperioso que o referido órgão jurídico seja o competente para verificar e confirmar pagamentos de débitos inscritos em DAU. Diz-se isso porque esses pagamentos, por óbvio, refletirão no mister imposto por lei à PGFN quanto à atualização daquele cadastro e fornecimento de certidão de regularidade fiscal. Sendo assim, tem-se que o órgão responsável pela atualização do cadastro da dívida ativa e pelo fornecimento de certidão de quitação de débitos inscritos, deve ser, igualmente, competente para verificar e confirmar pagamentos de dívidas inscritas em DAU.
16. Após analisar o pagamento de débito inscrito, a PGFN define a situação real da inscrição em DAU, ou seja, decide se o pagamento realizado extinguiu o crédito inscrito, amortizou o seu valor, ou se foi efetivado indevidamente, reconhecendo, neste caso, o direito do sujeito passivo à restituição, que será operacionalizada pela RFB se não houver débito a ser compensado.
17. Não por acaso o direito do sujeito passivo à restituição está inserido no Código Tributário Nacional em Seção intitulada “Pagamento Indevido” (Título III, Capítulo IV, Seção III). O direito à restituição está umbilicalmente ligado à existência de pagamento indevido. Significa dizer que, para decidir administrativamente se determinado sujeito passivo é detentor do direito à repetição de indébito, faz-se necessário que a Administração Tributária verifique e confirme a ocorrência de pagamento indevido, pressuposto da restituição.
18. É nessa linha de raciocínio que se traz à tona o princípio da eficiência. De acordo com esse princípio, a Administração deve, na medida de suas possibilidades, desempenhar as funções administrativas com presteza, perfeição e rendimento funcional, o que melhor se coaduna com a ideia de que o mesmo órgão que possui a competência para verificar e confirmar pagamentos de débitos inscritos, deve, também, ser o competente para decidir os pedidos de restituição, que

possuem estreita relação com a existência de pagamento indevido. Eis o que diz Hely Lopes Meirelles<sup>3</sup> sobre o princípio da eficiência na Administração Pública:

*O princípio da eficiência* (destaque original) exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

19. Trilhando, então, o caminho do princípio da eficiência, tem-se que a PGFN, responsável pela verificação e confirmação de pagamento de débito inscrito em DAU, encontra-se em melhores condições de decidir o correlacionado pedido de restituição, porquanto é o órgão que pode aferir com maior presteza, perfeição e rendimento funcional a verdadeira situação de dívidas inscritas, apurando se o pagamento efetuado era devido ou não.
20. Portanto, compete à PGFN decidir pedidos de restituição nos casos de pagamento indevido de débitos inscritos em dívida ativa da União, tendo em conta o disposto no artigo 12, inciso II, da Lei Complementar nº 73/93, artigo 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 6830/80, artigo 39, § 5º, da Lei nº 4320/64 e artigos 1º, inciso II, 13, incisos IV e V, 14, inciso IV, 15, incisos II e VI, 16, inciso I, alínea “a”, 22, §§ 1º e 6º, do Decreto-Lei nº 147/67, bem como o princípio da eficiência na Administração Pública, a reforçar a correta exegese dos aludidos preceitos.
21. Quanto à sistemática a ser adotada para a restituição, há de se observar aquela delineada no artigo 20 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, haja vista a competência da PGFN para decidir pedido de restituição de débito inscrito em DAU. Assim estabelece o aventado art. 20 da IN RFB nº 900/2008:

<sup>3</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 89.

Art. 20. O pedido de restituição de receita da União, arrecadada mediante Darf ou GPS, cuja administração não esteja a cargo da RFB, deverá ser apresentado à unidade da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, que o encaminhará ao órgão ou entidade responsável pela administração da receita a fim de que este se manifeste quanto à pertinência do pedido.

§ 1º Reconhecido o direito creditório, o processo será devolvido à unidade da RFB competente para efetuar a restituição, que a promoverá no montante e com os acréscimos legais previstos na decisão proferida pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita, ou sem acréscimos legais quando a decisão não os prever.

§ 2º Previamente à restituição de receita tributária não administrada pela RFB, a unidade da RFB competente para efetuar a restituição deverá observar o disposto nos arts. 49 a 54.

22. No que pertine à eventual irresignação do sujeito passivo quanto ao indeferimento de seu pedido de restituição pela PGFN, insta esclarecer que não se pode negar-lhe a possibilidade de interposição de recurso junto ao referido órgão jurídico. Diante da existência de decisão administrativa que indefere o pleito de restituição, exsurge o interesse do administrado em se defender contra eventual restrição de direitos, com supedâneo nos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CF), bem assim do devido processo legal (art. 5º inciso LIV, da CF). Na ausência de norma específica que disponha sobre interposição de recurso administrativo em face do indeferimento de pedido de restituição pela PGFN, a insurgência do administrado deve seguir as linhas traçadas pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. A propósito:

TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEVIDO PROCESSO LEGAL – RECURSO ADMINISTRATIVO – DIREITO A JULGAMENTO PELA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA COMPETENTE. 1. A garantia de recorrer de decisões administrativas, independentemente de seu conteúdo – versem ou não sobre créditos tributários – é corolário dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, LV) e do devido processo legal (artigo 5º, LIV). Infraconstitucionalmente, a Lei n. 9784/99 prevê expressamente o direito à interposição de recursos. 2. “In casu”, o apelo defende não ter a DRJ atribuição legal para julgar recurso de decisão que indeferiu a concessão do benefício da MP 38/2002, entretanto, a sentença não determinou que o recurso – ou impugnação, como queira – fosse encaminhado à Delegacia Regional de Julgamento, mas à instância administrativa competente, a ser aferida no próprio órgão da Receita Federal, em conformidade com a malha e escalonamento hierarquicamente estabelecido na estrutura legal. 3. Qualquer que seja o ato a ser praticado, seja no âmbito administrativo ou judicial, se importar em supressão ou restrição de direitos, ou imposição de penalidades, não prescinde da observância ao devido processo legal e ao contraditório, assegurando-se ao administrado a possibilidade do exercício da ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes. Precedentes. 4. A jurisprudência é pacífica quanto à garantia de julgamento de recurso administrativo como decorrência do princípio constitucional do devido processo legal e ampla defesa. 5. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF da 3ª Região, AMS 00049563420044036100, Rel. Juiz convocado Leonel Ferreira, e-DJF3 de 14/07/2011)

23. Vale destacar que, embora se trate de pedido de restituição pautado em suposto pagamento indevido de crédito tributário, inexistente óbice à incidência da Lei nº 9.784/99 como normativo a regular eventual interposição de recurso pelo sujeito passivo em face da negativa ao seu pleito de repetição. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. DESCABIMENTO. 1. A decisão administrativa que reputa não homologada determinada compensação implementada pelo contribuinte via DECOMP (Declaração de Compensação) e seus efeitos estão delineados nos parágrafos 7º, 9º, 10 e 11, do art. 74 da Lei nº 7.430/96. Doutra banda, a decisão do Fisco que considera não declarada uma compensação implementada via DECOMP e seus efeitos estão previstos nos parágrafos 12 e 13 do mesmo dispositivo. 2. Tal significa dizer, que cabe manifestação de inconformidade (parágrafo 9º), e posterior recurso ao Conselho de Contribuintes (parágrafo 10), em face da decisão que considera não homologada a DECOMP. E tais instrumentos de irrisignação do contribuinte enquadram-se no inciso III, do art. 151, do CTN, é dizer, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, tal como previsto no parágrafo 11, do art. 74, da Lei nº 9.430/96. 3. Entretanto, se o caso é de decisão que considera não declarada a DECOMP (parágrafo 12), não há falar em manifestação de inconformidade ou recurso ao Conselho de Contribuintes, posto que são descabidos em face do que determina o parágrafo 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, ainda que o contribuinte tenha interposto recurso contra tal decisão, não há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, de resto, o recurso administrativo não possui efeito suspensivo, enquadrando-se na regra geral da Lei nº 9784/99. (TRF da 5ª Região, AG 200905000073689, Rel. Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJE de 28/10/2009)

24. Desta maneira, indeferido o pedido de restituição do sujeito passivo pela PGFN, relativo a pagamento indevido de débito inscrito em DAU, será cabível a interposição de recurso administrativo perante a PGFN com fulcro na Lei nº 9.784/99.
25. Passa-se, agora, à apreciação das indagações relativas à compensação voluntária. Conforme bem aduzido pela COSIT, o sentido da expressão “responsabilidade pela administração do crédito”, empregada pelo Parecer PGFN/CDA nº 2071/2011, não se confunde com o da expressão “tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”, constante do artigo 74, *caput*, da Lei nº 9.430/96, que assim preceitua:

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.

26. Para fins de compensação voluntária, a expressão “tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”, utilizada pelo dispositivo legal, tem o sentido de tributo ou contribuição cuja fiscalização e constituição sejam da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, haja ou não inscrição em dívida ativa.
27. Careceria de coerência entender que tributo ou contribuição administrado pela RFB, nos termos do art. 74, *caput*, da Lei nº 9430/96, é somente aquele que se encontra em poder da mencionada Secretaria, ou seja, aquele ainda não encaminhado para inscrição em DAU. Isso porque, caso vigorasse esse entendimento, o *caput* do citado artigo já seria suficiente para obstar, por exemplo, a compensação voluntária de débitos encaminhados à PGFN para inscrição em DAU, sendo desnecessária a expressa vedação legal estatuída pelo inciso III do § 3º do mesmo art. 74, assim redigido:



Art. 74 (...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

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

28. Portanto, se o *caput* do art. 74 fosse suficiente para obstar a compensação de débitos encaminhados à PGFN para inscrição em DAU, então, por óbvio, não haveria necessidade do citado inciso III do § 3º do art. 74. Isso denota a interpretação do legislador quanto ao significado da expressão “tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”, adotada no dispositivo em tela.
29. Neste ponto, cumpre ressaltar que, por expressa vedação legal (art. 74, inciso III, § 3º, da Lei nº 9430/96), os débitos encaminhados à PGFN para inscrição em DAU não se submetem à compensação voluntária. Neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA N. 284/STF. SÚMULA N. 7/STJ. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. REGIMES JURÍDICOS APLICÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 74, §3º, III, DA LEI N. 9.430/96.

4. A teor do art. 74, §3º, III, da Lei n. 9.430/96, os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União não poderão ser objeto de compensação pelo sujeito passivo mediante entrega de declaração. (STJ, RESP Nº 1.233.916/RS, Rel. Min. Mauro Campbell, Dje de 31/05/2011)

30. Assim como a legislação pátria não admite a compensação de débitos já encaminhados à PGFN para inscrição em dívida ativa, também está vedada a compensação voluntária pelo sujeito passivo utilizando-se de crédito fruto de pagamento indevido de débito inscrito em DAU. É o que se depreende do art. 1º, *caput*, do Decreto nº 2138, de 29 de janeiro de 1997, que regulamenta a Lei nº 9430/96 no tocante à compensação:

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.

31. Ressalte-se que a expressão “créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal” (art. 1º, *caput*, do DEC nº 2138/97) não tem o mesmo significado de crédito do sujeito passivo “relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal” (art. 74, *caput*, da Lei nº 9430/96). Aquela se reporta a crédito do sujeito passivo junto à RFB, ou seja, no âmbito desse órgão. Já quando a lei se refere a crédito administrado pela RFB, o sentido é mais amplo, conforme explicitado linhas atrás. Além disso, o Decreto nº 2138/97, ao regulamentar a compensação da Lei nº 9430/96, optou por não adotar a mesma expressão ampla da norma regulamentada, do que é possível inferir a intenção de se admitir a compensação voluntária com a utilização somente de crédito do sujeito passivo relativo a pagamento indevido efetuado anteriormente à inscrição em dívida ativa. Neste sentido caminha o artigo 34, § 3º, inciso XVI, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, *verbis*:

Art. 34 (...)

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:  
XVI – o crédito resultante de pagamento indevido ou a maior efetuado no âmbito da PGFN;

32. Urge esclarecer que o art. 1º, *caput*, do Decreto nº 2138/97, ao admitir a compensação somente de créditos do sujeito passivo perante a RFB, diz respeito à compensação voluntária e não à de ofício, embora o parágrafo único do mesmo artigo faça alusão a ambas as espécies de compensação. Isso porque o mencionado parágrafo único dispõe apenas sobre a operacionalização da compensação, que será efetivada pela RFB tanto na voluntária, quanto na de ofício. Ademais, o artigo 7º do Decreto-Lei nº 2287, de 23 de julho de 1986, autoriza a compensação de ofício de débito do sujeito passivo, inscrito ou não em DAU, com crédito seu relativo a pagamento a maior de débito inscrito ou não em dívida ativa.
33. Desta forma, a compensação voluntária somente poderá ser efetivada envolvendo crédito e débito do sujeito passivo junto à Receita Federal do Brasil, haja vista o disposto no art. 74, § 3º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, e no art. 1º, *caput*, do Decreto nº 2.138/97, estando a IN RFB nº 900/2008, portanto, em harmonia com o ordenamento jurídico pátrio.

### III

34. Ante o exposto, responde-se aos questionamentos da consultante da seguinte forma:
- 13.1. há possibilidade de compensação de débitos próprios do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB com créditos da mesma natureza, passíveis de restituição, quando decorrentes de pagamento indevido ou a maior efetuado no âmbito da Dívida Ativa da União?
35. A compensação voluntária somente poderá ser efetivada envolvendo crédito e débito do sujeito passivo junto à Receita Federal do Brasil, haja vista o disposto no art. 74, § 3º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, e no art. 1º, *caput*, do Decreto nº 2.138/97, estando a IN RFB nº 900/2008, portanto, em harmonia com o ordenamento jurídico pátrio.

13.3. o sentido da expressão “responsabilidade pela administração do crédito”, constante do Parecer PGFN/CDA nº 2071, de 2011, a qual se configura após o recebimento do processo para fins de inscrição em DAU, confunde-se com o da expressão “administração do tributo ou contribuição pela RFB”, consignada no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996? Ou melhor, muito embora tenha o aludido opinativo reconhecido que, a partir do recebimento do processo para inscrição em DAU, tem-se a responsabilidade da PGFN pela administração do crédito, pode-se entender que o tributo envolvido deixa de ser administrado pela RFB?

36. Conforme bem aduzido pela COSIT, o sentido da expressão “responsabilidade pela administração do crédito”, empregada pelo Parecer PGFN/CDA nº 2071/2011, não se confunde com o da expressão “tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”. Para fins de compensação voluntária, a expressão “tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”, utilizada pelo dispositivo legal, tem o sentido de tributo ou contribuição cuja fiscalização e constituição sejam da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, haja ou não inscrição em dívida ativa.
37. Careceria de coerência entender que tributo ou contribuição administrado pela RFB, nos termos do art. 74, *caput*, da Lei nº 9430/96, é somente aquele que se encontra em poder da mencionada Secretaria, ou seja, aquele ainda não encaminhado para inscrição em DAU. Isso porque, caso vigorasse esse entendimento, o *caput* do citado artigo já seria suficiente para obstar, por exemplo, a compensação voluntária de débitos encaminhados à PGFN para inscrição em DAU, sendo desnecessária a expressa vedação legal estatuída pelo inciso III do § 3º do mesmo art. 74.

13.6. Se o entendimento for o de que, quando o pagamento indevido ou o débito tributário forem no âmbito do PGFN, compete a esta decidir sobre o pedido de restituição, restaria a dúvida quanto à eventual inconformidade por parte do contribuinte quando seu pedido for indeferido. Haveria lide administrativa por qual lei, já que estamos tratando de créditos tributários?

38. Na ausência de norma específica que disponha sobre interposição de recurso administrativo em face do indeferimento de pedido de restituição pela PGFN, a insurgência do administrado deve seguir as linhas traçadas pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 20 de março de 2013.

**ANDRÉ LERI MARQUES SOARES**  
**Procurador da Fazenda Nacional**

De acordo. Submeta-se à apreciação do Senhor Diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 20 de março de 2013.

**LUIZ ROBERTO BEGGIORA**  
**Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União**

De acordo. Encaminhe-se à Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de março de 2013.

**PAULO RICARDO DE SOUZA CARDOSO**  
**Diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União**

Aprovo. Remeta-se ao Gabinete do Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil e divulgue-se às unidades da PGFN.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de março de 2013.

**ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO**  
**Procuradora-Geral da Fazenda Nacional**