

**DAS ILEGÍTIMAS RESTRIÇÕES ÀS MANIFESTAÇÕES DE  
INCONFORMIDADE  
DA INTERPRETAÇÃO AO ART. 26, § 3º C/C ART. 31, § 1º, I DA  
INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 600/2005.**

**\* Eduardo Maneira**

*Doutor em direito tributário pela Faculdade de Direito da UFMG e  
prof.adjunto de direito tributário da UFRJ.*

**\*\* Donovan Mazza Lessa**

*Advogado no Rio de Janeiro.*

É com elevada honra que recebi o convite formulado por Sérgio André Rocha para participar da justa homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas, que tem contribuído ao longo dos anos com o dia a dia do magistério e com seus textos doutrinários para a permanente evolução do direito tributário brasileiro. Como a minha formação acadêmica se deu em Belo Horizonte, na Faculdade de Direito da UFMG, foi, por intermédio do professor Sacha Calmon e da profa. Misabel Derzi que tive contato com a obra do prof. Aurélio. Este texto foi elaborado em co-autoria com meu colega de escritório, Donovan Mazza Lessa, que é ex-aluno do prof. Aurélio Pitanga Seixas e seu grande admirador.

### **1. Do objeto do estudo.**

O estudo desenvolvido neste trabalho parte da análise de casos concretos de processos administrativos de compensação tributária no âmbito federal, em que o contribuinte teve o seu direito de recorrer negado pela administração tributária federal.

A questão que se coloca é a seguinte: pode o Fisco impedir que o contribuinte recorra administrativamente de decisões da Receita Federal que rejeitam a compensação por ele declarada, fora das hipóteses previstas no § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 11.051/04)?

Desde já nos antecipamos para responder negativamente a indagação proposta.

De fato, não são poucos os casos em que a Receita Federal, entendendo não serem legítimos os créditos utilizados pelos contribuintes em suas compensações, prefere considerar como “não declaradas” as declarações de compensação apresentadas, ao invés de simplesmente não homologá-las, conforme determina a Lei nº 9.430/96.

Explica-se.

Após apresentada, a declaração de compensação é processada pela Receita Federal, quando então o Fisco irá analisar a existência e a legitimidade dos créditos utilizados pelo contribuinte.

Caso a Receita entenda que os créditos utilizados não são aptos a serem opostos aos débitos fiscais do contribuinte, ela então deverá deixar de homologar a compensação declarada, abrindo ao contribuinte a oportunidade de recorrer administrativamente contra tal decisão por meio de recurso denominado de manifestação de inconformidade.

Ocorre que a Receita Federal, especialmente nos casos de créditos por ela considerados como decaídos<sup>1</sup>, vem se utilizando de expediente previsto na IN SRF nº 600/2005 (artigo 26 § 3º, inciso VIII c/c 31 § 1º, inciso I – já anteriormente previsto na IN 460/2004), para, através de uma ficção jurídica, considerar as compensações apresentadas pelos contribuintes como “não declaradas”, de forma a impedir o manejo do recurso administrativo contra tal decisão e exigir desde logo o débito compensado.

Contudo, tal conduta fiscal não encontra respaldo na Lei nº 9.430/96 (lei de regência dos procedimentos de compensação em âmbito federal), de modo que se afiguram absolutamente ilegais os dispositivos da IN SRF nº 600/05 utilizados pela Receita Federal para fins de restringir o direito dos contribuintes à oposição de manifestação de inconformidade contra a decisão que deixa de reconhecer a compensação por eles efetuadas.

Antes, porém, de analisar especificamente a questão proposta, vale conferir o histórico da compensação tributária em âmbito federal, assim como a origem do recurso administrativo denominado manifestação de inconformidade.

## **2. Da compensação tributária no direito tributário brasileiro. Evolução legislativa e jurisprudencial.**

Nos termos do art. 156 do CTN<sup>2</sup>, a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Contudo, o direito dos contribuintes de proceder à compensação como forma de pagamento de seus débitos fiscais não é automático, sendo necessária a existência de lei prévia de cada ente

---

<sup>1</sup> Vale lembrar que a Receita Federal entende que o prazo para a repetição/compensação do indébito tributário é de cinco anos a contar do fato gerador, ao passo que os contribuintes defendem que este prazo é de dez anos, conforme interpretação do art. 168 do CTN (tese dos 5 + 5).

<sup>2</sup> *Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I – pagamento;*

*II – a compensação;*

*III – omissis (...)*

tributante (União, Estados e Município) autorizando a compensação. É o que exige o CTN, ao dispor no art. 170 que **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.

Em outras palavras, mesmo que o contribuinte apure a existência de crédito contra a Fazenda Pública, em decorrência de pagamentos a maior ou de tributo indevido, não poderá opor seus créditos aos seus débitos fiscais se não houver lei do ente federativo autorizando expressamente o encontro de contas. Este o traço que difere a compensação em matéria tributária da compensação no direito privado, pois neste a compensação independe de lei específica, dá-se no interesse do devedor, ainda que sem a anuência do credor, ao passo que a compensação tributária sempre exige lei específica da entidade tributante e não pode ser oposta pelo devedor sem que a Fazenda examine as exigências contidas na lei que a autoriza<sup>3</sup>.

No âmbito dos tributos federais, a compensação fiscal foi introduzida por meio da Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991, nos seguintes termos:

*“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.*

*§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.*

*(...)”*

De mais relevante desta primeira regulamentação legal do instituto da compensação, tem-se a restrição prevista no §1º no sentido de que esta somente poderia ser efetuada entre tributos e contribuições de mesma espécie<sup>4</sup>, além do fato de não haver qualquer exigência de prévia autorização da Receita Federal para que o contribuinte levasse adiante o encontro de contas. Ou seja, o contribuinte poderia simplesmente opor os créditos que julgasse ter aos débitos de mesma espécie cobrados pela Receita Federal (inclusive os vincendos), sem a necessidade de apresentar qualquer requerimento perante o Fisco, bastando registrar em sua escrita fiscal o crédito oposto contra a Fazenda. À Receita Federal caberia apenas,

---

<sup>3</sup> Este o entendimento manifestado por RICARDO LOBO TORRES, em Curso de Direito Financeiro e Tributário, 11ª Ed., Renovar, p. 295.

<sup>4</sup> Posteriormente, a Lei nº 9.250/95 alterou a redação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, passando a exigir a compensação não mais entre débitos da mesma espécie, mas sim da mesma destinação constitucional.

dentro do prazo decadencial, fiscalizar a escrita fiscal do contribuinte, e, caso assim não o fizesse (ou fizesse e não encontrasse problemas quanto ao crédito utilizado) o débito fiscal tornar-se-ia definitivamente quitado através da compensação.

Posteriormente, veio a lume a Lei nº 9.430/96, que, em seu art. 74, trouxe uma nova modalidade de compensação, aplicável aos créditos tributários de espécies diferentes e/ou com destinação constitucional diversa, condicionada a prévio requerimento à Secretaria da Receita Federal. Veja-se a redação originária de seu art. 74:

*“Art.74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.”*

Conforme bem lembra ANDRÉ MENDES MOREIRA<sup>5</sup>, em que pese ter trazido um benefício – a possibilidade de compensação entre tributos de espécies diversas – o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (em sua redação originária) trouxe um ônus ao contribuinte, não exigível pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, a saber: a necessidade de prévio requerimento à autoridade administrativa para efetivação da compensação.

Neste aspecto, o contribuinte que apurasse créditos oponíveis à Fazenda Pública deveria apresentar um Pedido de Compensação junto à SRF, e, somente após análise e deferimento deste pedido, seria efetuado o encontro de contas.

Veja-se que, com o advento da Lei nº 9.430/96, dois regimes de compensação passaram a vigor no âmbito federal<sup>6</sup>:

- O regime de compensação entre créditos e débitos de mesma destinação constitucional, a ser realizado por simples encontro de contas pelo contribuinte sem a necessidade de prévio requerimento à Receita Federal – regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91;
- O regime de compensação entre créditos e débitos de destinação constitucional diversa, submetidos a prévio requerimento à Receita Federal – regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Esta situação permaneceu até a edição da MP nº 66/02 (convertida na Lei nº 10.637/02), que, modificando a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, estabeleceu um regime único para a compensação em

---

<sup>5</sup> Revista Dialética do Direito Tributário nº 95 – Ag osto de 2003.

<sup>6</sup> A regulamentação dos dois regimes foi feita por meio da IN SRF nº 21/97.

âmbito federal. Veja-se o que dispunha o art. 74 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”*

Como se nota, a nova sistemática combinou as duas características mais benéficas aos contribuintes dos regimes anteriores: a) a possibilidade de se compensar créditos e débitos de destinação constitucional distintas; b) a possibilidade de se efetuar a compensação de modo direto sem a necessidade de requerimento e autorização prévia da Receita Federal<sup>7</sup>.

Embora não exija autorização da Receita Federal para que o contribuinte proceda ao encontro de contas, a nova redação do dispositivo legal exige que o contribuinte apresente uma Declaração de Compensação à Receita Federal, no qual se deve indicar o montante de crédito utilizado assim como comprovar sua origem, além de apontar qual débito fiscal está sendo quitado por meio da compensação efetuada.

A compensação declarada, por sua vez, gera efeitos imediatos, suspendendo-se desde a declaração o débito fiscal compensado, na medida em que a compensação extingue o débito sob condição resolutória, qual seja, a posterior homologação da compensação declarada (§ 2º do art.74).

Este novo regime, por haver consolidado os outros dois anteriores, passou a ser aplicado tanto para a compensação entre créditos e débitos de mesma destinação constitucional quanto para a compensação entre créditos e débitos de espécies diversas. Não obstante, desaparece a figura do pedido de compensação – que exigia decisão da Receita Federal para que fosse efetuado o encontro de contas – para surgir a Declaração de Compensação, por meio da qual o contribuinte, após efetuar por conta própria o encontro de contas, apenas a informa compensação realizada por meio da referida declaração.

---

<sup>7</sup> Este novo regime, por sua vez, foi regulamentado pela Receita Federal através da IN SRF nº210/02.

Outrossim, o § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 introduzido pela Lei nº 10.637/02 estabeleceu uma regra de transição para os casos dos pedidos de compensação protocolados pelos contribuintes antes da vigência da MP nº 66/02, determinando que os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa seriam considerados como declaração de compensação desde o seu protocolo.

Na sequência, foram ainda editadas as Leis nº 10.833/03 (fruto da conversão da MP nº 135/03) e 11.051/04, que trouxeram novas modificações à regulamentação do procedimento de compensação, mas sem mudar a estrutura da sistemática da compensação.

Neste contexto, ratificando o que já foi dito acima, pelo regime atual de compensação, o contribuinte que dispuser de créditos tributários, decorrentes de recolhimento indevido ou a maior, pode efetuar de plano a compensação com débitos vincendos, através de simples encontro de contas, sem a necessidade de autorização administrativa ou judicial, bastando apresentar declaração de compensação para a Receita Federal. Apresentada a declaração de compensação, extingue-se o crédito tributário compensado, mas sob condição resolutória (§ 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 na redação dada pela Lei nº 10.637/02), pois caberá a Receita Federal apurar as informações apresentadas pelo contribuinte, podendo homologar ou não a compensação por ele declarada. Homologando-se a compensação, o débito que deixou de ser pago através do encontro de contas é extinto definitivamente, ao passo que, quando não homologada, o débito compensado passa a ser considerado devido.

Como se pode perceber, a compensação tributária no âmbito federal sofreu consideráveis modificações ao longo dos anos, com uma sobreposição de regras que ora facilitavam, ora restringiam os procedimentos de compensação dos contribuintes. Sendo assim, muitos foram os casos submetidos pelos contribuintes ao crivo do Poder Judiciário, especialmente no tocante à legislação aplicável nos casos em que o procedimento de compensação se iniciava sob a égide de uma lei e era finalizado já na vigência de outra.

Tal qual os regimes de compensação, a jurisprudência dos tribunais, e em especial a do Superior Tribunal de Justiça, também apresentou oscilações.

Em princípio, o STJ inclinou-se pelo entendimento de que a legislação aplicável à compensação seria aquela vigente no momento do encontro de contas efetuado pelo contribuinte. Em outras palavras, ainda que o fato que deu origem ao crédito do contribuinte (pagamento a maior ou indevido) tenha ocorrido sob a égide da legislação anterior, caso o contribuinte tenha efetivado o encontro de contas na vigência de lei nova, a legislação aplicável deveria ser a última, visto que o que marco temporal

para a aplicação da lei seria a data do encontro de contas. Neste sentido, pode-se citar o REsp nº 244.418/PR, DJ 12.06.2000, p. 81; AGREsp nº 237.728/SC, DJ 27.03.2000, p. 77, dentre outros.

Posteriormente, o STJ modificou sua orientação por meio dos Embargos de Divergência nº 164.739/SP, no qual a Primeira Seção optou por estabelecer que a legislação aplicável deveria ser aquela vigente no momento do nascimento do crédito, por entender que qualquer limitação posterior à aquisição dos créditos implicaria em ofensa ao direito adquirido. Confira-se:

*“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LIMITAÇÃO LEGAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*1. As limitações das Leis nºs. 9.032/95 e 9.129/95 só incidem a partir da data de sua vigência.*

*2. Os recolhimentos indevidos efetuados até a data da publicação das leis em referência não sofrem limitações.*

*3. Embargos de divergência rejeitados.” (STJ, 1ª Seção, EREsp nº 164.739/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 12.02.2001, p. 91)*

Particularmente, entendemos ser esta a posição mais correta para a questão, visto que, a partir do momento em que nasce o crédito em favor do contribuinte, constituído está o seu direito de compensá-lo, de acordo com as regras então vigentes. Qualquer restrição à compensação criada pela legislação posterior fere o direito adquirido do contribuinte, uma vez que o direito a compensar com as facilidades da legislação anterior já estava incorporado ao seu patrimônio jurídico.

Não obstante, a Primeira Seção do STJ, ao julgar os Embargos de Divergência nº 189052/SP (Relator Ministro Paulo Medina, DJ de 03.11.2003), mudou mais uma vez a orientação do tribunal, voltando a aplicar o entendimento de que a legislação aplicável à compensação é aquela vigente na data do encontro dos créditos e débitos, e não aquela em vigor na data em que se realizou o pagamento indevido, a não ser nos casos de tributos declarados inconstitucionais, já que tal declaração expunge do mundo jurídico a norma, que será considerada inexistente, não podendo, portanto, haver limites à restituição do indébito, e nem tampouco à sua compensação, já que qualquer limitação implicaria, em última análise, em pagamento parcial do tributo declarado inconstitucional.<sup>8</sup>

Esta continua sendo a orientação aplicada pelo Tribunal, como se infere do recente julgado trazido à colação:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.*

---

<sup>8</sup> STJ, 1ª Seção, ERESP 189052/SP, Relator Ministro Paulo Medina, DJ de 03.11.2003.

*1. O fato gerador do direito à compensação não se confunde com o fato gerador dos tributos compensáveis. O fato gerador do direito de compensar é a existência dos dois elementos compensáveis (um débito e um crédito) e o respectivo encontro de contas. Sendo assim, o regime jurídico aplicável à compensação é o vigente à data em que é promovido o encontro entre débito e crédito, vale dizer, à data em que a operação de compensação é efetivada. Observado tal regime, é irrelevante que um dos elementos compensáveis (o crédito do contribuinte perante o Fisco) seja de data anterior.*

*2. Recurso especial a que se nega provimento.” (RESP nº 779.215/SC, Primeira Turma, Rel.Min. Teori Zavascki, dj de 05.12.05)*

Visto o histórico da compensação tributária em âmbito federal, convém agora analisar o surgimento e os efeitos do recurso cabível contra a decisão que não homologa a compensação declarada pelo contribuinte.

### **3. Do direito à manifestação de inconformidade contra decisão que não homologa a compensação.**

Como já foi demonstrado, a sistemática atual de compensação foi introduzida por meio da MP nº 66/02. Por ela, repita-se, criou-se a Declaração de Compensação, que, após apresentada pelo contribuinte, deverá ser analisada pela autoridade fiscal, a quem caberá homologar ou não a compensação declarada.

A referida medida provisória, contudo, não trouxe em seus dispositivos nenhuma previsão de recurso contra a decisão que deixasse de homologar a compensação declarada pelo contribuinte.

Com efeito, foi a IN SRF nº 210/02 que, regulamentando a nova sistemática trazida pela MP nº 66/02 (convertida na Lei nº 10.637/2002), primeiramente previu a chamada manifestação de inconformidade, que vem a ser o recurso administrativo facultado ao contribuinte contra a decisão que não homologa a compensação por ele declarada. Eis os termos da IN nº 210/2002:

*“Art. 35. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do ato que não homologou a compensação de débito lançado de ofício ou confessado, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.*

*§ 1º Da decisão que julgar a manifestação de inconformidade do sujeito passivo caberá a interposição de recurso voluntário, no prazo de trinta dias, contado da data de sua ciência.*

*§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso a que se referem o caput e o § 1º reger-se-ão pelo disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.*

*§ 3º O disposto no caput não se aplica às hipóteses de lançamento de ofício de que trata o art. 23.”*

Muito se discutiu sobre os efeitos da manifestação de inconformidade no período em que sua previsão tinha assento apenas na IN nº 210/02.

Os contribuintes sustentavam que a oposição da manifestação de inconformidade suspendia a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, tratando-se de recurso administrativo, que inclusive seguia o procedimento do Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia diante da suspensão da exigibilidade autorizada pelo inciso III do art. 151 do CTN<sup>9</sup>.

A interpretação fiscal, no entanto, era de que a manifestação de inconformidade não suspendia a exigibilidade do crédito tributário, seja porque não havia previsão normativa de efeito suspensivo, seja porque o art. 22 da IN SRF nº 210/02<sup>10</sup> determinava a imediata cobrança do débito fiscal referente à compensação não homologada.

De fato, a previsão de um recurso sem o correspondente efeito suspensivo nos parece inócua, na medida em que abre a possibilidade de, durante o trâmite da discussão administrativa, o débito fiscal compensado ser livremente executado, o que forçaria o contribuinte a abrir mão da discussão na esfera administrativa para se defender no âmbito judicial.

Seja como for, o fato é que, com a edição da MP nº 135/03, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, a previsão da manifestação de inconformidade passou a ter assento legal, com expressa atribuição de efeito suspensivo. Confira-se:

---

<sup>9</sup>“ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

*I – moratória;*

*II – o depósito de seu montante integral;*

*III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo;*

*IV – omissis (...)*

<sup>10</sup> “Art. 22. Constatada pela SRF a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

*Parágrafo único. Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para inscrição em Dívida Ativa da União, independentemente da apresentação, pelo sujeito passivo, de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.”*

*“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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 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.(Incluído 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)*

*(...)*

*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

***§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)***

***§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)***

***§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)***

*§ 12. omissis (...)”(grifos nossos)*

Desde então, a discussão sobre os efeitos da manifestação de inconformidade foi superada, revestindo-se a mesma de efeito suspensivo, por expressa determinação legal. Neste sentido, a lição de LEANDRO PAULSEN:

*“Compensação por Declaração de Compensação no regime da Lei nº 10.637/02. Manifestação de inconformidade contra a não-homologação: O novo § 11 da Lei nº 9.430/96, acrescido pela Lei 10.833/03, é inequívoco no sentido de que a manifestação de inconformidade e o recurso ao Conselho de Contribuintes contra a não-homologação da compensação obedecem ao rito processual do Decreto 70.235/72 e que se enquadram no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação, ou seja, implicam suspensão da exigibilidade do crédito tributário.”* (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 7ª Ed.; p. 1082)

Em síntese, a sistemática atual da compensação no âmbito federal pode ser resumida do seguinte modo:

- 1) O contribuinte procede ao encontro de contas por sua conta e risco, e apresenta a declaração de compensação à Receita Federal;
- 2) A compensação declarada gera efeitos imediatos, extinguindo o débito compensado sob condição resolutória de ulterior homologação;
- 3) A Receita recebe e processa a declaração de compensação, analisando o mérito, o *quantum* e as condições dos créditos utilizados pelo contribuinte, e, ao final, profere decisão homologando ou não a declaração apresentada;
- 4) Não homologada a compensação, faculta-se ao contribuinte a oposição de manifestação de inconformidade, no prazo de 30 dias da intimação da decisão, instaurando-se processo administrativo fiscal litigioso para verificação dos créditos tomados para compensação. Por expressa disposição do §11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III do CTN, regendo-se o processo administrativo pelos mesmos dispositivos do Decreto nº 70.235/72 que regulamentam a discussão administrativa de débitos oriundos de autuações fiscais.

Oposta a manifestação de inconformidade, o débito fiscal decorrente da não homologação de compensação declarada, somente poderá ser exigido se o mesmo continuar a existir após o final da discussão administrativa.

Esta a posição do STJ, considerando não apenas a previsão legal do recurso administrativo com efeito suspensivo, mas também os

princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, cuja observância é obrigatória também no processo administrativo:

*“TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO INDEFERIDO. AJUIZAMENTO DE EXECUTIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Os postulados da ampla defesa e do contraditório, corolários do princípio mais amplo do due process of law, foram consagrados expressamente, não apenas em relação aos ‘acusados em geral’, como também aos ‘litigantes’, seja em processo judicial, seja em processo administrativo.*

*2. Formulado pedido de compensação na esfera administrativa de exação declarada inconstitucional, não pode a Fazenda Pública ignorar a reclamação (art. 151, III do CTN), e inscrever o débito, executando-o judicialmente.*

*3. Recurso Especial conhecido em parte e improvido.” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 696.281/RS, Relator Min. Castro Meira, DJ 19.09.2005)*

No entanto, e voltando ao tema objeto deste estudo, o Fisco, ansioso por exigir desde logo os débitos fiscais quitados por meio de compensação, lança mão de expediente previsto em norma infra-legal para sonegar ao contribuinte o direito à oposição de manifestação de inconformidade contra a decisão que deixa de acatar compensação por ele declarada.

É assim que, nos casos de créditos considerados decaídos pela Receita Federal, por exemplo, o Fisco, ao invés de simplesmente não homologar a compensação apresentada pelo contribuinte, e assim lhe facultar a oposição do recurso administrativo, prefere considerá-la como “não declarada”, utilizando-se para tanto de normas previstas na IN SRF nº 600/05, que são manifestamente ilegais, como será demonstrado no item abaixo.

#### **4. Da ilegitimidade da restrição, por Instrução Normativa, do direito à oposição da manifestação de inconformidade prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96.**

Conforme já foi dito acima, para vedar o recurso administrativo contra o indeferimento das compensações e assim exigir desde logo os débitos compensados, a Receita Federal, com arrimo no art 26, §3º, VIII c/c art. 31, §1º, I da IN nº 600/2005<sup>11</sup>, estabelece uma ficção jurídica para considerar as compensações informadas pelos contribuintes como “não declaradas”.

---

<sup>11</sup> As referidas normas foram originariamente introduzidas pela IN SRF nº 460/04 (na redação dada pela IN SRF nº 534/05), posteriormente revogada pela IN SRF nº 600/05, que manteve a mesma redação da anterior para os arts. 26, § 3º, VIII e 31, §1º, I.

Veja-se o que dispõem os referidos dispositivos:

*“Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.*

*(...)*

**§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:**

*(...)*

**VIII – o crédito que não seja passível de restituição ou de ressarcimento;”**

*“Art. 31. (...)*

**§ 1º. Também será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:**

**I – previstas no § 3º do art. 26;**

*(...)*

**§ 3º. A autoridade da SRF que considerar não declarada a compensação determinará a imediata constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, bem assim a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados.”**

Como se observa, o inc. I do § 1º do art. 31 da IN nº 600/2005 autoriza que a Receita Federal também considere como “não declarada” as Declarações de Compensação entregues pelos contribuintes nas quais estes se utilizem de crédito “*não passível de restituição ou ressarcimento*”.

A Instrução Normativa, contudo, deixa de esclarecer o que se deve entender por crédito “*não passível de restituição ou ressarcimento*”, o que fica a cargo da vontade da autoridade fiscal.

Seja como for, o fato é que esta nova hipótese de “compensação não declarada”, prevista na IN nº 600/2005, não encontra respaldo no § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que é **taxativo** ao enumerar os casos em que a compensação realizada pelo contribuinte será considerada não declarada. Veja-se:

*“Art. 74. (...)*

**§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**

*I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Do mesmo modo, tampouco há previsão semelhante a do § 3º do art. 26 da IN nº 600/2005 (“créditos não passíveis de restituição e ressarcimento”) no § 3º do art. 74 da lei nº 9.430/96, que estabelece quais os casos que não poderão ser objeto de compensação. Confira-se:

*“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: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

*I – o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*II – os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*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; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

*IV – o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*V – o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*VI – o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal – SRF, ainda que o pedido se*

*encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

A análise do texto legal não deixa dúvidas quanto à ilegalidade da conduta do órgão fazendário em não permitir que os contribuintes apresentem manifestação de inconformidade contra as decisões que não acatam as compensações por eles declaradas, sob a alegação de que os créditos utilizados não seriam passíveis de restituição ou ressarcimento. Isto porque o texto da lei – seja o § 3º como o § 12 do art. 74 da lei nº 9.430/96 - não contempla a hipótese de se impedir a compensação de “*créditos não passíveis de restituição ou ressarcimento*”, e muito menos autoriza o entendimento de que da decisão que considera, *v.g.*, decaídos os créditos utilizados pelo contribuinte, não possa haver manifestação de inconformidade.

Ora, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com todo o detalhamento de seus parágrafos 3º e 12, já enumera quais os créditos que não poderão ser objetos de compensação, e, especificamente, quais serão os casos em que a compensação realizada pelo contribuinte será considerada “não declarada”. Fora destes casos, a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte deverá ser regularmente analisada pela autoridade fiscal, que, caso entenda haver alguma causa impedindo a confirmação da compensação (e a decadência dos créditos seria um exemplo disso), deverá não homologá-la, abrindo ao contribuinte a possibilidade de instaurar o contencioso administrativo por meio da manifestação de inconformidade (§9º do art. 74 da lei nº 9.430/96). Neste particular, precisas as palavras de LEANDRO PAULSEN<sup>12</sup>, ao destacar que somente nos casos previstos no § 12 do art. 74 da Lei n 9.430/96 (introduzido pela Lei nº 11.051/04) é que se poderá obstar a manifestação de inconformidade do contribuinte:

*“Compensação efetuada pelo sujeito passivo. Nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, Lei nº 10.637/02. Le i 11.051/04. A compensação de iniciativa do contribuinte é por ele realizada sempre necessariamente conforme o regime da nova redação do artigo 74 da Lei 9.430/96, dada pela Lei 10.637/02. Pela nova sistemática, temos uma compensação realizada pelo próprio contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos à quaisquer tributos administrados pela SRF. O contribuinte realiza, ele próprio, a compensação, mediante encaminhamento à SRF, da “declaração de compensação”. A compensação declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória, ou seja, produz efeitos imediatos, sujeitando-se, contudo, à fiscalização, sendo que a Administração, entendendo indevida a compensação, procederá à sua resolução, comunicando o sujeito passivo da*

---

<sup>12</sup> Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª Ed., Editora Livraria do Advogado, p. 1.234.

*não-homologação e intimando-o a efetuar o pagamento no prazo de trinta dias. **Ressalvam-se as hipóteses de créditos que não podem ser compensados relativamente aos quais a lei 11.051/04, ao acrescentar o § 12 ao art. 74 da lei 9.430/96, determina que a respectiva compensação será simplesmente considerada não declarada. Neste último caso, por força do novo § 13 acrescentado pela mesma lei 11.051/04, não haverá cientificação, para manifestação de inconformidade***". (grifo nosso)

Neste contexto, não poderia a Receita Federal, por meio de ato infra-legal, criar mais uma hipótese a impedir o processamento das declarações de compensação apresentadas pelos contribuintes, mormente sob o manto generalíssimo de "*crédito não passível de restituição e ressarcimento*", em manifesta violação ao princípio da estrita legalidade (ou tipicidade fechada), pedra de toque do sistema tributário nacional.

Sem sombra de dúvidas, deixar ao alvedrio da autoridade fiscal determinar o que seja "*crédito não passível de restituição ou ressarcimento*" é submeter o procedimento de compensação ao arbítrio da vontade do Fisco, o que não pode ser tolerado na medida em que se trata de atividade vinculada aos limites impostos pela lei. Neste sentido, confira-se a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>13</sup>:

*"A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não sobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade".*

De se ressaltar ainda a posição de AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO<sup>14</sup>, firme em repudiar a utilização de tipos abertos e conceitos indeterminados em normas relativas à tributação e ao processo tributário:

*"Se é defensável o uso de conceitos não muito determinados em alguns ramos da ciência jurídica em que as pessoas dispõem de liberdade para regularem os seus bens e direitos, já no Direito Tributário a inconveniência de existirem conceitos fluídos e vagos é demonstrada através dos incontáveis litígios administrativos e judiciais que provocam.*

*(...)*

*Quer a insatisfação da autoridade fiscal com a elisão praticada pelo contribuinte, que resulta num lançamento de ofício, quer a interpretação do Fisco com respeito ao conceito indeterminado, que pode ser considerada pelo contribuinte*

---

<sup>13</sup> Curso de Direito Tributário, 8ª Ed., Ed. Saraiva, 1996, p. 311.

<sup>14</sup> Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal, 2ª Ed., Editora Forense, p. 29.

*como uma forma de integração ou colmatação de uma lacuna da lei, levam a litígios fiscais que inúmeras vezes provocam a promulgação de uma nova lei para o efeito de tornar **mais determinado** ou **mais preciso** o conceito legal, **razão pela qual é desejável que sempre as leis tributárias sejam, ab initio, precisas e determinadas.***”

Não obstante, não bastasse a insegurança e a arbitrariedade trazida pela IN SRF nº 600/05 ao dispor de norma ab erta para permitir que a compensação de créditos “não passíveis de restituição ou ressarcimento” fosse considerada não declarada, o fato é que, como já se disse antes, este novo óbice à compensação e ao recurso administrativo não poderia ter sido veiculado por meio de norma infra-legal.

Ora, a Receita Federal é órgão vinculado ao poder executivo, e não tem competência legislativa para criar ou restringir direitos. A expressão “legislação tributária” que consta do art. 96 do CTN, não atribui dignidade de lei a atos normativos baixados pelo Poder Executivo. Os decretos que são atos baixados pelos chefes do executivo (Presidente da República, Governadores de Estado e Prefeitos Municipais) bem como as instruções normativas, que são atos do segundo escalão da máquina governamental (Secretário da Receita Federal, Superintendente da Receita Estadual, etc.), são entes normativos subordinados à lei. Se se apresentarem *contra legem* ou *ultra legem*, serão ilegais. Os atos normativos do Executivo fazem parte da legislação tributária, mas não podem substituir as leis. É o princípio da reserva de lei impondo-se ao administrador tributário.

No mesmo sentido, aliás, tradicional o entendimento do STF:

*“... As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos autos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I do CTN, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade (...)”* (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso Mello, nov./1990).

É nítido, pois, que a IN SRF nº 600/2005 invade matéria reservada à lei, e, pior, colide frontalmente com a Lei nº 9.430/96 (na redação dada pela Lei nº 11.051/2004), ao acrescentar por sua única conta mais uma hipótese em que a declaração de compensação efetuada pelo contribuinte será considerada como “não declarada”.

Ora, entendendo a autoridade fiscal que o crédito utilizado pelo contribuinte “*não é passível de restituição ou ressarcimento*”, deve ela tão somente deixar de homologar a declaração de compensação apresentada (nos termos do §7º do art. 74 da lei nº 9.430/96), e jamais considerá-la “não declarada”. Isto porque a análise da aptidão ou não do crédito para fins de compensação deve ser objeto de regular processo administrativo, inclusive com a manifestação do Conselho de Contribuintes.

Pelo que se extrai do caso em estudo e diante das indevidas restrições ao direito de compensação criadas pela Receita Federal, não falta razão a SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>15</sup> ao dizer que *o que se passa é que nem tanto as legislações, mas sobretudo as normas complementares do Executivo (art. 100 do CTN) trazem restrições não pensadas pelo legislador para deferirem administrativamente as compensações legalmente previstas, terminando por indeferi-las, o que força o contribuinte ir ao Judiciário para removê-las.*

Por fim, a conduta fiscal fica ainda mais abusiva nos casos em que os contribuintes se utilizam de créditos considerados pela Receita Federal como decaídos, pelo transcurso de mais de cinco anos desde o pagamento a maior ou indevido até a formalização da declaração de compensação. Isto porque a discussão a acerca da decadência do direito de compensar o indébito tributário é matéria ainda de grande controvérsia no meio jurídico, sendo muitos os precedentes jurisprudenciais e as vozes na doutrina que defendem a aplicação do prazo de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador<sup>16</sup>. Neste sentido, vale ressaltar que o próprio

---

<sup>15</sup> Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed. Editora Forense, p. 825.

<sup>16</sup> **Confira-se a seguinte decisão, fundada na jurisprudência da 1ª Seção do STJ:**

**“Tributário. Embargos de divergência. Compensação. PIS. Prescrição/decadência. Início do prazo. Precedentes.**

1. *Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.*

2. *Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.*

3. *A ação foi ajuizada em 28/02/2002. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 01/89 a 01/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de*

Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, mesmo após a LC nº 118/05, já proferiu decisões no sentido de reconhecer que o prazo decadencial para compensação dos tributos lançados por homologação é de dez anos de modo que não se pode aceitar que seja tolhido do contribuinte o direito de levar a questão ao órgão de Segunda Instância administrativa.

Ademais, o direito ao recurso é inerente ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal, garantidos pela Constituição Federal também no âmbito do processo administrativo, nos termos do inciso LV do art. 5º, sobretudo por que sua previsão, no caso em discussão, tem assento em lei.

Inequívoco, portanto, que os art. 26, §3º, VIII e 31, §1º, I da IN nº 600/2005 violam o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I da CR/88), seja porque criam hipóteses restritivas de direito não previstas na lei, seja porque submetem a compensação tributária à norma aberta e imprecisa.

---

*02/1992) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.*

*4. Precedentes desta Corte Superior.*

*5. Embargos de divergência parcialmente acolhidos para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 02/1992, concedendo as demais, nos termos do voto.” (STJ, 1ª Seção, EREsp. nº607.383, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 13.12.2004)*