



PARECER CONJUNTO SEI Nº 58/2022/ME

ATO PREPARATÓRIO, NOS TERMOS DO ART. 7º, §3º, DA LEI N. 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011 (LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO). ACESSO RESTRITO ATÉ A TOMADA DE DECISÃO (ART. 20, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO N. 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012).

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO.

Parecer em Consulta. Uniformização do entendimento a respeito da possibilidade da compensação de ofício de débitos inscritos em Dívida Ativa da União integralmente garantidos, nos termos do artigo 7º do Decreto-Lei n. 2.287/1986, do artigo 73 da Lei n. 9.430/1996, do artigo 6º do Decreto n. 2.138/1997 e dos artigos 92 e seguintes da IN RFB n. 2.055/2021. Com fundamento no disposto no art. 6º, *caput*, do Decreto n. 2.138/1997, concluiu-se que a Administração Tributária pode optar pela não compensação de ofício de débitos integralmente garantidos.

Processo SEI n. 19839.101570/2022-13

I

1. O presente processo foi instaurado a partir de consulta realizada pela DIGRA/PRFN3ªREGIÃO (25932790) à PRFN3ªREGIÃO, a respeito da possibilidade de os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, que se encontrem integralmente garantidos, serem compensados de ofício pela autoridade fazendária com créditos de restituição ou ressarcimento, na forma do art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996.

2. Essa consulta, por sua vez, foi encaminhada à DICAJ/SP/PRFN3ªREGIÃO, tendo sido proferido o PARECER SEI Nº 11476/2022/ME (26891946), que concluiu em seu item 106, *h e i*:

"h) A análise lógico sistemática do ordenamento jurídico evidencia que, na ausência de uma positivação expressa, não deve ser realizada a

compensação de ofício de débitos garantidos, em especial pelo fato de i) haver um conjunto normativo expresso que amplia os efeitos da garantia integral, promovendo uma equiparação em vários pontos com as hipóteses de suspensão da exigibilidade; ii) já se observa essa ampliação em algumas decisões judiciais envolvendo crimes contra a ordem tributária; iii) fere a isonomia conferir uma interpretação que promova o exato mesmo tratamento aos débitos garantidos e não garantidos no que tange à compensação; iv) permitir a compensação de débitos garantidos não confere maiores incentivos ao oferecimento da garantia pelo devedor; v) vulnera a boa-fé do devedor a promoção da compensação de débitos garantidos após o Poder Público ter efetivado e/ou aceito a garantia, evidenciando um comportamento contraditório por parte do Estado, em especial quando não há texto normativo claro quanto a essa possibilidade; vi) a compensação de débitos garantidos tornaria inútil e ineficiente todos os atos necessários à efetivação da garantia, indo parcialmente na contramão da busca da eficiência própria do instituto compensatório; vii) permitir a compensação de débitos garantidos geraria a necessidade de uma reestruturação dos sistemas informatizados da Fazenda Pública, bem como permitiria que o Judiciário apreciasse teses jurídicas que poderiam vulnerar o entendimento de que o rol do artigo 151 do CTN seria taxativo; viii) uma das finalidades do oferecimento de garantias é justamente permitir a discussão judicial do débito, a qual restaria inutilizada se pudesse haver a compensação de ofício antes do momento processual adequado. Além disso, a existência de questionamento judicial acaba por fragilizar os elementos da compensação; e ix) não há renúncia ao crédito tributário por parte da Fazenda Pública ao não se efetivar a compensação de débitos garantidos. i) é possível que se edite futuramente normas legais e/ou infralegais que positivem a compensação de ofício de débitos garantidos, não havendo, por si só, incompatibilidade com o artigo 170 do CTN nem com o texto constitucional."

3. O PARECER SEI Nº 11476/2022/ME foi aprovado por despacho da Subprocuradoria Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região (27619974), que decidiu pelo encaminhamento desse processo para essa Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), com a finalidade de se estabelecer uniformidade interpretativa a respeito da possibilidade ou não da compensação de ofício de débitos garantidos.

4. Posteriormente, em reunião realizada entre as equipes da CAT, CRJ e CDA, decidiu-se pela maior adequação da elaboração de um parecer conjunto, diante da conexão da matéria com as atividades desenvolvidas pelas áreas.

5. Este é o relatório, passando-se à análise suscitada.

II

6. Primeiramente, nota-se que a consulta em exame foi justificada pela constatação da existência de divergência entre entendimentos internos na PGFN a respeito da possibilidade da compensação de ofício de créditos de restituição e ressarcimento com débitos inscritos em Dívida Ativa da União integralmente garantidos, o que, como consequência, tem induzido as autoridades fiscais da RFB a conferirem diferentes tratamentos relativamente à efetivação do procedimento de compensação de ofício nessa hipótese.

7. O exame a ser realizado por meio desse Parecer a respeito da possibilidade de compensação de ofício de débitos inscritos em Dívida Ativa da União integralmente garantidos demanda em um primeiro momento o estudo da compensação tributária de modo geral, partindo-se, em seguida, para a compensação de ofício, por meio da análise da legislação que rege esse tema e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que representam subsídios necessários para se enfrentar o tema central da consulta.

I - A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

8. A compensação tributária, como espécie de encontro de contas entre credor e devedor e que tem por objeto obrigações entre a Fazenda pública e o contribuinte ou responsável tributário, está prevista no rol de hipóteses de extinção do crédito tributário no artigo 156, inciso II, do CTN. A seu respeito, o CTN dispõe especificamente que:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. [\(Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

9. Destarte, da leitura do artigo 170, caput, do CTN, nota-se que a efetivação da compensação é delegada à lei ordinária, que deve estabelecer as suas condições. Nesse sentido, conforme leciona Eduardo Sabbag^[1], é possível afirmar que a compensação se trata de uma forma de extinção indireta, já que depende do cumprimento das condições impostas pela lei regulamentadora do instituto, não podendo ser realizada por iniciativa própria do contribuinte antes que sejam estabelecidas essas condições.

10. Além disso, é importante lembrar que a compensação tributária, por depender do atendimento de requisitos impostos pela lei, não consiste em um direito incondicionado do contribuinte ou responsável tributário, estando sempre sujeita à confirmação por parte da Fazenda pública, conforme defendido por Luís Eduardo Schoueri^[2].

11. Sendo assim, no campo da legislação ordinária, na esfera federal, observa-se que a compensação tributária foi regulada inicialmente pelo artigo 66 da Lei n. 8.383/91, que autorizou a compensação de créditos de impostos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, na hipótese de recolhimento de tributo indevido ou a maior. No entanto, o §1º do art. 66 restringia essa compensação a tributos de mesma espécie daqueles que fossem considerados indevidos ou pagos a maior.

12. A compensação tributária foi alterada com a publicação da Lei n. 9.430/96 que, ao regulamentar esse instituto nos seus artigos 73 e 74, passou a autorizar a compensação de créditos de impostos e contribuições sociais com quaisquer débitos de tributos federais, conforme previsão no *caput* do artigo 74 dessa lei, ressalvadas as exceções listadas expressamente no §3º desse artigo, assim como, as dispostas no artigo 26-A, incisos II e III, e §1º, da Lei n. 11.457/2007.

13. Conforme foi registrado no PARECER/PGFN/CAT Nº 2093/2011 (item 162), que examinou a juridicidade da IN RFB n. 900/2008 quanto à restituição e compensação de indébito tributário reconhecido em decisão judicial, existem duas espécies de compensação relativamente à sua iniciativa, quais sejam: a compensação por iniciativa do próprio contribuinte, disposta no artigo 74 da Lei n. 9.430/96, e a de ofício por parte da Administração Fazendária, regulada pelo artigo 73 da Lei n. 9.430/96, que é objeto desse Parecer e será examinada mais detalhadamente no próximo capítulo.

II - A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DE OFÍCIO

14. A compensação tributária de ofício é aquela efetivada por iniciativa da própria Administração Fazendária, estando disposta de modo genérico no *caput* do artigo 170 do CTN, transcrito anteriormente.

15. Nesse sentido, o Decreto-lei n. 2.287/86 determinava, por meio do seu artigo 7º, que a Receita Federal deveria verificar se o contribuinte era devedor da Fazenda Pública antes de autorizar restituição ou ressarcimento de tributos, com a finalidade de efetuar a compensação desses créditos com eventuais débitos existentes.

16. Esse dispositivo sofreu alterações, permitindo, na sua redação atual, abaixo transcrita, que os débitos relativos a contribuições previdenciárias também sejam compensados de ofício, o que, como observou Kiyoshi Harada^[3], está relacionado à própria transferência da atribuição de fiscalização e cobrança desses débitos à Secretaria da Receita Federal, por força dos artigos 2º e 3º da Lei n. 11.457/2007, senão vejamos:

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. [*\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)*](#)

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. [*\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)*](#)

§ 2º Existindo, nos termos da [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas [alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. [*\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)*](#)

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo. [*\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)*](#)

17. Ademais, a compensação de ofício foi disciplinada pelo artigo 73 da Lei n. 9.430/96 nos seguintes termos:

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

I - (revogado); [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

II - (revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ~~ou parcelados sem garantia~~, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte: [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

18. Esse dispositivo, por sua vez, foi regulamentado pelo artigo 6º do Decreto n. 2.138/97, que faz referência ao artigo 7º do Decreto-lei n. 2.287/1986 transcrito acima, *in verbis*:

Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do [art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986](#), sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

19. Além disso, com a finalidade de permitir a execução das normas relativas à compensação tributária, foram editadas sucessivas Instruções Normativas pela Secretaria da Receita Federal que dispõem a respeito dos processos de compensação, sendo a de n. 2.055/2021 a que se encontra em vigor atualmente, da qual se destacam os seguintes dispositivos relativos à compensação de ofício:

Art. 92. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de receita da União

não administrada pela RFB arrecadada mediante Darf ou GPS será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

§ 1º Na hipótese de haver débito, inclusive débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação efetuada por meio de procedimento de ofício.

§ 2º Não se aplica a compensação de ofício a débito objeto de parcelamento ativo.

§ 3º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias, contado da data do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, ao final do qual seu silêncio será considerado como aquiescência.

§ 4º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a unidade da RFB competente para efetuá-la reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

§ 5º Se houver concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, esta será efetuada na ordem estabelecida nesta Instrução Normativa.

(...)

Art. 93. Na hipótese de restituição das contribuições a que se referem os incisos I e II do art. 2º, arrecadadas em GPS, a compensação de ofício será realizada com débitos vencidos e exigíveis das referidas contribuições, na ordem crescente dos prazos de prescrição.

Art. 94. Na hipótese de restituição ou ressarcimento dos créditos de que trata o art. 92 ou do saldo remanescente da compensação de que trata o art. 93, caso exista, no âmbito da RFB ou da PGFN, débitos tributários vencidos e exigíveis do sujeito passivo, exceto débitos de contribuições a que se referem os incisos I e II do art. 2º confessados em GFIP, será observado, na compensação de ofício, sucessivamente:

I - em 1º (primeiro) lugar, os débitos por obrigação própria e, em 2º (segundo) lugar, os decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, as contribuições de melhoria, depois as taxas, em seguida, os impostos ou as contribuições sociais;

III - a ordem crescente dos prazos de prescrição; e

IV - a ordem decrescente dos montantes devidos.

Parágrafo único. A prioridade de compensação entre os débitos tributários relativos a juros e multas exigidos de ofício isoladamente, inclusive as multas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias acessórias, bem como entre os referidos débitos e os valores devidos a título de tributo, será determinada pela ordem crescente dos prazos de prescrição.

Art. 95. O crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional que remanescer da compensação de que trata o art. 94 deverá ser compensado de ofício com os seguintes débitos do sujeito passivo, na ordem a seguir apresentada:

I - o débito das contribuições a que se referem os incisos I e II do art. 2º confessado em GFIP, na ordem estabelecida no art. 93; e

II - o débito de natureza não tributária.

20. Da análise dos dispositivos transcritos acima, quais sejam: artigo 7º do

Decreto-lei n. 2.287/86, artigo 6º do Decreto n. 2.138/97, artigo 73, *caput*, da Lei n. 9.430/96 e artigo 92 da IN RFB n. 2.055/2021, depreende-se que a compensação de ofício pela autoridade fazendária deve ser realizada quando, no curso do processo de restituição ou de ressarcimento, constatar-se a existência de débitos vencidos em nome do credor, tributários ou não tributários.

21. O trâmite dessa espécie de compensação com os possíveis desdobramentos está disposto no Decreto n. 2.138/97 e na IN RFB n. 2.055/2021, sendo possível observar que se a autoridade fazendária verifica a existência de débitos nos processos de restituição ou de ressarcimento, deverá notificar o contribuinte/responsável tributário para que ele manifeste a sua concordância, mas, caso ele não se manifestar, é presumida a sua concordância, como disposto no §1º do artigo 6º do Decreto n. 2.138/97 e no §3º do artigo 92 da IN RFB n. 2.055/2021.

22. No caso de o contribuinte/responsável tributário apresentar a sua manifestação pela discordância da compensação proposta pela autoridade fazendária, o valor do crédito será retido até que o débito seja extinto (art. 6º, §3º, do Decreto n. 2.138/97 e art. 92, §4º, da IN RFB n. 2.055/2021).

23. Examinando-se esses desdobramentos da compensação de ofício, nota-se que nem sempre ela se desenvolve de forma consensual, já que o contribuinte/responsável tributário pode vir a se opor a ela.

24. Essa característica da compensação de ofício resultou em questionamentos a respeito da sua constitucionalidade, que serão tratados no próximo capítulo.

II.1 - A COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

25. A discussão a respeito da constitucionalidade do parágrafo único do artigo 73 da Lei n. 9.430/96 que permite a compensação de ofício de débitos não parcelados ou parcelados não garantidos foi objeto de recursos extraordinários submetidos ao regime da repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, sendo proferido o seguinte acórdão de relatoria do Ministro Dias Toffoli que julgou o RE n. 917285:

*Recurso extraordinário. Repercussão geral. Normas gerais de Direito Tributário. Artigo 146, III, b, da CF. Artigo 170 do CTN. Norma geral em matéria de compensação. Compensação de ofício. Artigo 73, parágrafo único (incluído pela Lei nº 12.844/13), da Lei nº 9.430/96. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, VI, do CTN). Impossibilidade de compensação unilateral. **Inconstitucionalidade da expressão “ou parcelados sem garantia”.***

1. O art. 146, III, b, da Constituição Federal dispõe caber a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. **Nesse sentido, a extinção e a suspensão do crédito tributário constituem matéria de norma geral de Direito Tributário, sob reserva de lei complementar.**

A compensação vem prevista no inciso II do art. 156 do CTN como forma de extinção do crédito tributário e deve observar as peculiaridades estabelecidas no art. 170 do Código Tributário Nacional.

2. O art. 170 do CTN, por si só, não gera direito subjetivo a compensação. A lei complementar remete a lei ordinária a disciplina

das condições e das garantias, cabendo a lei autorizar a compensação de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo, observados os institutos básicos da tributação previstos no Código Tributário Nacional. **3. A jurisprudência da Corte já assentou que a compensação de ofício não viola a liberdade do credor e que o suporte fático da compensação prescinde de anuência ou acordo, perfazendo-se ex lege, diante das seguintes circunstâncias objetivas: (i) reciprocidade de dívidas, (ii) liquidez das prestações, (iii) exigibilidade dos débitos e (iv) fungibilidade dos objetos. Precedentes.** 4. O art. 151, VI, do CTN, ao prever que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência ou não de garantia. O parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13), ao permitir que o Fisco realize compensação de ofício de débito parcelado sem garantia, condiciona a eficácia plena da hipótese de suspensão do crédito tributário - no caso, o 'parcelamento' (CTN - art. 151, VI) - a condição não prevista em lei complementar. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento, mantendo-se o acórdão em que se declarou a inconstitucionalidade da expressão "ou parcelados sem garantia", constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, por afronta ao art. 146, III, b, da Constituição Federal. 6. Tese do Tema nº 874 de repercussão geral: "É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão 'ou parcelados sem garantia' constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN." (RE 917285 - Órgão julgador: Tribunal Pleno - Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI - Julgamento: 18/08/2020 - Publicação: 06/10/2020) (sem grifo no original)

26. A partir desse julgamento, foi fixada a seguinte tese referente ao Tema de Repercussão Geral n. 874:

"É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão 'ou parcelados sem garantia', constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN."

27. Da análise dos fundamentos do acórdão acima transcrito, depreende-se que a parte do parágrafo único do artigo 73 da Lei n. 9.430/96 que permitia a compensação de ofício de débitos parcelados não garantidos foi considerada inconstitucional justamente por invadir competência reservada à lei complementar, prescrita pelo artigo 146, III, b, da CF/88, ao contrariar o disposto no artigo 151, inciso VI, do CTN, que confere ao parcelamento tributário o efeito de suspender a exigibilidade do débito independentemente de estar garantido.

28. No entanto, a parte desse dispositivo que permite a compensação de ofício de débitos não parcelados, sem especificar se estão garantidos ou não, foi considerada constitucional, já que não verificada a existência de nenhuma causa de suspensão de exigibilidade que obstaria o procedimento de compensação.

29. Embora o julgamento do RE n. 917285 pelo STF tenha solucionado a questão da constitucionalidade do artigo 73, parágrafo único, da Lei n. 9.430/96, ainda remanescem dúvidas acerca de hipóteses não abrangidas por essa decisão, tal qual a que é objeto dessa consulta, ou seja, a possibilidade de compensação de ofício de

débitos integralmente garantidos, o que será examinado a seguir.

II.2. - A COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE DÉBITOS INTEGRALMENTE GARANTIDOS

30. A declaração de inconstitucionalidade apenas da parte do parágrafo único do artigo 73 da Lei n. 9.430/96 que permitia a compensação de ofício de débitos parcelados não garantidos, diante da desconsideração de uma causa de suspensão da exigibilidade, reforça a constitucionalidade da outra parte, qual seja: a que permite a compensação de ofício de débito que não esteja com a exigibilidade suspensa.

31. Ocorre que, no campo de débitos não parcelados, encontram-se os não garantidos (sujeitos, portanto, à efetiva cobrança administrativa ou judicial) e aqueles garantidos (cuja cobrança está suspensa, mesmo que provisoriamente).

32. Quer nos parecer que a suspensão da cobrança dos débitos tributários, por sua vez, não equivale à suspensão das suas exigibilidades. Para além da ausência de norma tributária específica atribuindo tal equivalência de regimes jurídicos, é dizer, ainda, da taxatividade do rol do art. 151 do CTN, de acordo com considerável parte da doutrina, e do que dispõe os arts. 111, I, e 141, também do CTN. Nesse sentido, a título ilustrativo, destaque-se o entendimento de Luís Eduardo Schoueri (obra citada, p. 669).

33. Com base, ainda, no aludido julgamento do RE 917.285 pelo STF, há obstáculos à consideração de que os débitos garantidos estariam fora do alcance *de per si*, pois o julgamento foi claro ao se referir ao parcelamento não garantido por se tratar, justamente, de uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151 do CTN.

34. Assim, como decorrência da aplicação desse julgado, é possível dizer que apenas débitos garantidos por depósito judicial estão dentro do seu campo de abrangência, não se equiparando àqueles que tenham sido garantidos por outros bens.

35. Esse também é o entendimento já consolidado no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica no julgado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CDA. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. SEGURO GARANTIA. SUSTAÇÃO DE PROTESTOS. EQUIPARAÇÃO AO DEPÓSITO EM DINHEIRO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA SÓLIDA DO STJ. SÚMULA 83/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

1. A irrisignação não merece conhecimento.

2. Com efeito, o acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência do STJ de ser inviável a equiparação do seguro garantia ou da fiança bancária ao depósito judicial em dinheiro e integral para efeito de suspensão de exigibilidade do crédito não tributário ou tributário; na verdade, somente o depósito em dinheiro viabiliza a suspensão determinada no artigo 151 do CTN (REsp. 1.156.668/DF, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 10.12.2010; AgRg na MC 19.128/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Dje 24.8.2012).

3. Dessume-se, portanto, que o acórdão recorrido está em total sintonia com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual incide a regra estabelecida na Súmula 83/STJ.

4. Prejudicada a análise do dissídio jurisprudencial.

5. *Recurso Especial não conhecido.* (REsp 1796295/ES, Min. Rel. Herman Benjamin, 2ª Turma, Data do julgamento: 28/03/2019, Data da publicação: DJe 22/04/2019) (sem grifo no original)

36. Ainda assim, nota-se que o parágrafo único do artigo 73 da Lei n. 9.430/96, ao permitir a compensação de ofício de débitos não parcelados sem especificar se estão garantidos ou não, deixou margem para ser interpretado.

37. A propósito, a redação do art. 73 da Lei n. 9.430/96, promovida pela Lei n. 12.844, de 2013, poderia ensejar interpretação da impossibilidade de compensação, pois visava alcançar quaisquer débitos, aparentemente não garantidos junto à Fazenda Nacional (inclusive os débitos com exigibilidade suspensa), como se depreende da seguinte parte do Parecer do Relator n. 24, de 2013-CN transcrita abaixo:

*"As modificações propostas ao art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996, **visam oferecer fundamentação legal à compensação de ofício de quaisquer débitos não garantidos juntos à Fazenda Nacional**, inclusive os parcelados, com créditos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou créditos não tributários cuja receita não seja por esta administrada. Em relação ao art. 74 da mesma Lei, estamos dispendo sobre a suspensão da exigibilidade da multa de ofício no caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação".* (sem grifo no original)

38. Fato que o STF, ao decidir pelo Tema em Repercussão Geral, acabou por encaminhar a análise sob a perspectiva da suspensão da exigibilidade dos créditos, como fator impeditivo à compensação, não operando resolução quanto a outras propriedades que, possivelmente, estivessem no escopo legislativo originário.

39. Seja como for, e partindo-se de uma interpretação sistemática que considere todo o complexo sistema de constituição e cobrança de créditos tributários, a decisão do STF não exclui o importante fato de que o oferecimento de garantia a débitos tributários que resulte na sua aceitação, mesmo que não implique a suspensão da exigibilidade desses débitos, ocasiona a suspensão das suas cobranças, além de permitir a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, por força do artigo 206 do CTN.

40. Quanto aos efeitos da certidão positiva com efeitos de negativa prevista no artigo 206 do CTN, nota-se que esse dispositivo lhe confere os mesmos efeitos garantidos à certidão negativa de débitos, quando a apresentação desta seja exigida do contribuinte para quaisquer fins.

41. Em relação à suspensão da cobrança, observa-se que embora a garantia integral do débito não ocasione a suspensão da sua exigibilidade, pode afastar a sua exequibilidade, mesmo que provisoriamente. Leandro Paulsen^[4] menciona a distinção entre exigibilidade e exequibilidade, esclarecendo que esta última é a qualidade atribuída ao título executivo extrajudicial a que corresponde a Certidão da Dívida Ativa, que permite a sua cobrança por meio de processo judicial.

42. Além disso, recorrendo-se à interpretação teleológica, que considera as finalidades da norma a ser interpretada, nota-se que a principal finalidade das normas relacionadas ao processo de cobrança do débito tributário é justamente o interesse público na recuperação do crédito fiscal por meio da sua liquidação, que resultará na obtenção de recursos financeiros, viabilizando o cumprimento das funções do Estado no interesse da sociedade.

43. Sendo assim, a existência de uma garantia do débito tributário, devidamente aceita pela autoridade fazendária, e que tenha suspenso a exequibilidade do débito, pode, em tese, afastar o próprio interesse do credor fazendário na utilização do mecanismo da compensação de ofício em relação a esse débito. Em relação ao interesse fazendário na utilização da compensação de ofício, na perspectiva da recuperabilidade dos débitos tributários, a garantia parece ser até mais positiva para o Fisco do que algumas das hipóteses previstas no art. 151 do CTN.

44. Isso mostra que, se adotada uma interpretação teleológica, os débitos garantidos podem ser mais prestigiados, no interesse do credor fazendário, do que os débitos com mera exigibilidade suspensa. Disso decorre, inclusive, a recomendação de que os Procuradores atuem com bastante cautela na análise de garantias ofertadas no sentido de buscar mais efetividade e eficácia da mesma, em função dos seus reflexos na regularidade fiscal do contribuinte, conforme exposto.

45. Além disso, não se pode olvidar que a atividade de cobrança do débito fiscal deve ser regida pela boa-fé, como elemento do princípio da moralidade, que é de observância obrigatória pela Administração Pública, conforme determinado pelo artigo 37, *caput*, da CF/88. Nesse mesmo sentido, Maria Sylvia Di Pietro^[5] relembra que o princípio da moralidade da Administração Pública, disposto no artigo 2º, *caput*, da Lei n. 9784/99, tem como um dos principais aspectos, descrito no inciso IV do parágrafo único desse dispositivo, a atuação de acordo com padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé^[6].

46. Dessa forma, em algumas situações, a aceitação de uma garantia de débito fiscal, apresentada para fins de obtenção de certidão de regularidade fiscal e para suspensão da sua cobrança visando discutir a sua exigibilidade judicialmente, pode ser incompatível, sob uma perspectiva de utilidade tutelar ou instrumental, com a conduta que a sucedesse da realização da compensação de ofício de crédito do sujeito passivo com débito de sua titularidade.

47. Assim, a compensação de débitos garantidos, à luz - repise-se - da utilidade da cobrança fiscal e dos princípios acima examinados, parece, em regra, não ser medida recomendável à Administração Tributária. Tal conclusão é corroborada pela regulamentação dada ao instituto da compensação, conforme previsão do artigo 6º, *caput*, do Decreto n. 2.138/97, que dispõe:

*A compensação **poderá ser** efetuada de ofício, nos termos do [art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986](#), sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.*

48. A utilização do termo 'poderá' nesse dispositivo em específico parece sugerir delegação à autoridade fazendária de parcela de discricionariedade para avaliar se a realização da compensação atenderá ao interesse público do Fisco. Tal interpretação, de que caberá à Administração Tributária regulamentar as hipóteses concretas de compensação de ofício, levando em consideração o *status* de exigibilidade, cobrança e potencial arrecadatório desde que fundamentadas, dialoga com o princípio da execução/cobrança em utilidade ao credor.

49. Nesse contexto, convém lembrar que os atuais instrumentos de cobrança administrativa vem sendo foco da atenção de discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Em geral, o entendimento majoritário de que é facultada à Administração Tributária a adoção de medidas administrativas de cobrança, desde que não restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e não razoável, instrumentos que servem à maior eficiência da

cobrança do crédito público, estimulando a adimplência, incrementando a arrecadação e promovendo a justiça fiscal.

50. Nesse aspecto, destaca-se o procedimento de protesto de certidão de dívida ativa que teve sua validade confirmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 5.135, Plenário, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 09/11/2016. Importante destacar que nesta decisão o STF recomendou que o Fisco editasse atos infralegais que estabelecessem parâmetros claros e objetivos evitando eventuais abusos do instituto. A questão, no âmbito federal, foi resolvida pela PGFN pela Portaria PGFN nº 33/2018, a qual no artigo 8º, parágrafo único **optou** pela suspensão do protesto (além de outras medidas administrativas restritivas ao devedor previstas no art. 7º) de débitos garantidos.

51. Para além da razoabilidade e proporcionalidade na adoção da cautela prevista pelo dispositivo, chama-se atenção para o pressuposto utilizado, de que havia uma margem de discricionariedade na opção pelos efeitos ao débito garantido, hipótese perfeitamente identificável com a compensação de ofício prevista no art. 73 da Lei nº 9.430/96, se a considerarmos também como medida administrativa ("de ofício") para a efetivação da cobrança do crédito tributário.

52. Sobre eventual regulamentação, interessante pontuar a possibilidade de compensação como condição de acordo de transação, nos termos do art. 5º, incs. VI e VII, da Portaria PGFN nº 6757/2022, sendo que, a despeito de estar suspensa a exigibilidade, trata-se de uma escolha, produto da consensualidade, do sujeito passivo.

53. Considerando esses argumentos apresentados, pode-se afirmar que, da leitura do parágrafo único do artigo 73 da Lei n. 9.430/96, embora não se extraia vedação expressa para a compensação de ofício de débitos não parcelados garantidos, permite-se, com base no art. 6º, *caput* do Decreto n. 2.138/97, que a Administração Tributária exerça opção pela mitigação de sua aplicação com a finalidade de se afastar a compensação de ofício de débitos garantidos integralmente, não parcelados ou cujas exigibilidades não estejam suspensas por outras causas previstas no artigo 151 do CTN; eventual opção, nesse sentido, em nosso entendimento, parece encontrar sólido fundamento em interpretação sistemática e teleológica, assim como, no princípio da moralidade administrativa, que impõe que as condutas da Administração Pública sejam regidas pela boa-fé.

III

54. Diante de todo exposto, é possível se concluir, com base no art. 6º, *caput* do Decreto n. 2.138/1997, que a Administração Tributária pode optar pela mitigação de sua aplicação com a finalidade de se afastar a compensação de ofício de débitos **integralmente garantidos**, não parcelados ou cujas exigibilidades não estejam suspensas por outras causas previstas no artigo 151 do CTN; eventual opção, nesse sentido, em nosso entendimento, parece encontrar sólido fundamento em interpretação sistemática e teleológica das normas tributárias, assim como, no princípio da moralidade administrativa, que impõe que as condutas da Administração Pública sejam regidas pela boa-fé.

É o entendimento que submeto à consideração superior^[7] [8].

PRISCILA MARIA FERNANDES CAMPOS DE SOUZA

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o PARECER CONJUNTO SEI Nº 58/2022/ME.
2. À consideração superior.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO

Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

EDUARDO SADALLA BUCCI

Coordenador-Geral de Dívida Ativa da União Substituto

1. Aprova-se o PARECER CONJUNTO SEI Nº 58/2022/ME.

2. Encaminhe-se à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região, em atendimento ao Despacho PRFN3 (27619974).

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial

JOÃO HENRIQUE CHAUFFAILLE GROGNET

Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS

[1] SABBAG, Eduardo. *Direito Tributário Essencial*, 6. ed. São Paulo: Método, 2018, p. 266.

[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 682.

[3] HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 705 e 706.

[4] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 256.

[5] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 93.

[6] Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

(...)

[7] CONSULTA. 4.3 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 6.2 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 6.3.2 COMPENSAÇÃO.

[8] SAJ: 1.6.2.4.38. Legitimidade da compensação de ofício de créditos tributários que não estejam com a exigibilidade suspensa (exemplo: crédito objeto de garantia antecipada para fins de obtenção de certidão de regularidade fiscal), não se aplicando ao caso o entendimento firmado pelo STF por ocasião do julgamento do TEMA 874 RG - RE 917285 (SAJ nº 1.6.2.4.1.), no qual se reputou inconstitucional a compensação de ofício em relação a créditos tributários com exigibilidade suspensa.



Documento assinado eletronicamente por **Priscila Maria Fernandes Campos de Souza, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 14/09/2022, às 15:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 14/09/2022, às 15:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral**, em 14/09/2022, às 15:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 14/09/2022, às 15:21, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Eduardo Sadalla Bucci, Coordenador(a)-Geral Substituto(a)**, em 14/09/2022, às 15:57, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Manoel Tavares de Menezes Netto, Coordenador(a)-Geral**, em 15/09/2022, às 18:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGAJUD**, em 16/09/2022, às 11:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **João Henrique Chauffaille Grognet, Procurador(a)-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS**, em 18/09/2022, às 16:28, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **27996081** e o código CRC **7BB1924C**.



DESPACHO

Senhor Coordenador de Assuntos Tributários

A manifestação jurídica elaborada por esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (Parecer Conjunto 58 (27996081)) neste processo está classificada como ato preparatório e, conseqüentemente, com acesso restrito até a tomada de decisão, nos termos do art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação-LAI) e do art. 20, parágrafo único, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012.

Assim sendo, sugere-se que este processo seja encaminhado ao Consulente para manifestar sobre a (in)existência de óbices jurídicos para disponibilização da mesma.

HUGO NÓBREGA CAVALCANTE

Chefe de Serviço de Apoio

Proceda-se, conforme sugerido.

Considerando que a LAI visa assegurar o direito fundamental de acesso à informação, de acordo com o seu art. 3º, por força do art. 5, XXXIII, da CRFB, a referida manifestação será reclassificada como ato público, caso o **Consulente (DIGRA/PRFN3ªREGIÃO)** não faça a referida manifestação no prazo de 30(trinta) dias, a contar deste despacho, uma vez que a publicidade é garantida constitucionalmente no âmbito da Administração Pública (art. 37).

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários



Documento assinado eletronicamente por **Hugo Nóbrega Cavalcante, Chefe(a) de Serviço**, em 28/04/2023, às 17:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 28/04/2023, às 18:53, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **33363398** e o código CRC **E45B54D1**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região
Procuradoria da Dívida Ativa
Divisão de Acompanhamento dos Grandes Devedores
Apoio

DESPACHO

Processo nº 19839.101570/2022-13

Ciente acerca dos Pareceres (26891946 e 27996081) e Nota (28674579) sem a identificação de óbices à sua disponibilização.

São Paulo, 15 de maio de 2023.

Documento assinado eletronicamente

MARCOS EXPOSITO GUEVARA

PROCURADOR CHEFE DA DIGRA/PRFN3



Documento assinado eletronicamente por **Marcos Exposito Guevara, Procurador(a)-Chefe(a)**, em 15/05/2023, às 14:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **34034263** e o código CRC **E116C63E**.

Referência: Processo nº 19839.101570/2022-13.

SEI nº 34034263